

**PENGARUH DESENTRALISASI FISKAL, KINERJA PEMERINTAH DAN
SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL TERHADAP AKUNTABILITAS
PELAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA**

(TESIS)

Oleh

SEMA MILLENIUM DUA RIBU

NPM 2121031034



**MAGISTER ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG**

2024

**PENGARUH DESENTRALISASI FISKAL, KINERJA PEMERINTAH DAN
SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL TERHADAP AKUNTABILITAS
PELAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA**

Oleh

SEMA MILLENIUM DUA RIBU

Tesis

**Sebagai Salah Satu Syarat untuk Mencapai Gelar
MAGISTER ILMU AKUNTANSI**

Pada

**Program Studi Magister Ilmu Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung**



FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS

UNIVERSITAS LAMPUNG

BANDAR LAMPUNG

2024

ABSTRAK

PENGARUH DESENTRALISASI FISKAL, KINERJA PEMERINTAH DAN SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL TERHADAP AKUNTABILITAS PELAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA

Oleh

SEMA MILLENIUM DUA RIBU

Penelitian ini secara umum bertujuan untuk menganalisis pengaruh desentralisasi fiskal, kinerja pemerintah dan sistem pengendalian internal terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia. Penelitian ini dilatarbelakangi oleh adanya fenomena yang menunjukkan bahwa terdapat tindak lanjut hasil pemeriksaan dari BPK tentang kelemahan pada sistem pengendalian internal yang mengalami fluktuasi serta adanya inkonsistensi atas hasil penelitian sebelumnya. Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah, sementara variabel independen yang digunakan adalah desentralisasi fiskal yang meliputi kemandirian daerah dan ketergantungan daerah pada pemerintah pusat. Kemudian kinerja pemerintah dan sistem pengendalian internal.

Penelitian ini menggunakan data sekunder dengan pendekatan kuantitatif. Populasi yang digunakan pada penelitian yaitu seluruh pemerintah kabupaten/kota di Indonesia. Menentukan Sampel pada penelitian ini menggunakan teknik *purposive sampling* dengan jumlah sampel penelitian sebanyak 2.450 pemerintah daerah kabupaten/kota pada periode pengamatan tahun 2017 s.d 2021. Penelitian ini menggunakan analisis regresi linear berganda dengan bantuan SPSS 25 untuk memprediksi hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kemandirian daerah berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemda. Ketergantungan daerah pada pemerintah pusat berpengaruh negatif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemda. Kinerja pemerintah berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemda. Sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemda.

Kata Kunci: Akuntabilitas Pelaporan Keuangan, Desentralisasi Fiskal, Kinerja dan Sistem Pengendalian Internal

ABSTRACT

THE EFFECT OF FISCAL DECENTRALIZATION, GOVERNMENT PERFORMANCE AND INTERNAL CONTROL SYSTEM ON ACCOUNTABILITY OF LOCAL GOVERNMENT FINANCIAL REPORTING IN INDONESIA

By

SEMA MILLENIUM DUA RIBU

This research generally aims to analyze the influence of fiscal decentralization, government performance and internal control systems on the accountability of regional government financial reporting in Indonesia. This research was motivated by a phenomenon that showed that there was a follow-up to the results of the BPK's examination regarding weaknesses in the internal control system which experienced fluctuations and there were inconsistencies in the results of previous research. The dependent variable used in this research is accountability of regional government financial reporting, while the independent variable used is fiscal decentralization which includes regional independence and regional dependence on the central government. Then the government's performance and internal control system.

This research uses secondary data with a quantitative approach. The population used in the research is all district/city governments in Indonesia. Determining the sample in this study used a purposive sampling technique with a total research sample of 2.450 district/city regional governments in the observation period from 2017 to 2021. This research used multiple linear regression analysis with the help of SPSS 25 to predict the relationship between the independent variable and the dependent variable. The research results show that regional independence has a positive effect on the accountability of local government financial reporting. Regional dependence on the central government has a negative effect on the accountability of regional government financial reporting. Government performance has a positive effect on the accountability of local government financial reporting. The internal control system has a positive effect on the accountability of local government financial reporting.

Keywords: Financial Reporting Accountability, Fiscal Decentralization, Performance and Internal Control System.

LEMBAR PERSETUJUAN

Judul : **PENGARUH DESENTRALISASI FISKAL, KINERJA PEMERINTAH DAN SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL TERHADAP AKUNTABILITAS PELAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA**

Nama Mahasiswa : **Sema Millenium Dua Ribu**

Nomor Pokok Mahasiswa : **2121031034**

Program Studi : **Magister Ilmu Akuntansi**

Fakultas : **Ekonomi dan Bisnis**



Pembimbing 1

Prof. Dr. Nurdiono, S.E., M.M., Akt., CA., CPA
NIP. 195505031986031002

Pembimbing 2

Dr. Reni Oktavia, S.E., M.Si., Akt.
NIP. 197510262002122002

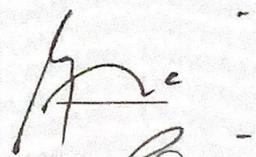
2. Ketua Program Studi Magister Ilmu Akuntansi

Prof. Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si., Ak
NIP. 197506202000122001

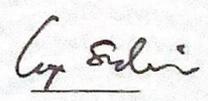
LEMBAR PENGESAHAN

1. Tim Penguji

Ketua : Prof. Dr. Nurdiono, S.E., M.M., Akt., CA., CPA. 

Sekretaris : Dr. Reni Oktavia, S.E., M.Si., Akt. 

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

Anggota Penguji : Dr. Usep Syaipudin, S.E., M.S.Ak. 

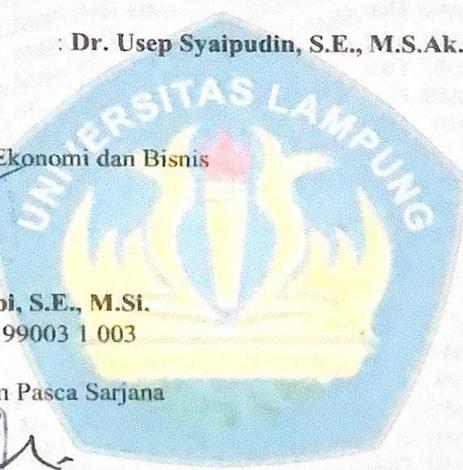


Prof. Dr. Nairobi, S.E., M.Si.
NIP. 19660621 199003 1 003



3. Direktur Program Pasca Sarjana

Prof. Dr. dr. Murhadi, M.Si.
NIP. 19640326 198902 1 001



Tanggal Lulus Ujian Tesis: 05 Juni 2024

PERNYATAAN BEBAS PLAGIARISME

Saya yang bertanda tangan dibawah ini:

Nama : Sema Millenium Dua Ribu

NPM : 2121031034

Dengan ini menyatakan bahwa tesis yang berjudul “Pengaruh Desentralisasi Fiskal, Kinerja Pemerintah dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Palporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Indonesia” adalah benar hasil karya saya sendiri sesuai dengan arahan pembimbing. Dalam tesis ini tidak menganndung pendapat yang ditulis atau dipublikasikan oleh orang lain, kecuali secara tertulis dengan jelas mencantumkan sebagai ajuan dalam naskah dengan disebutkannya nama penulis dan dicantumkan dalam daftar pustaka. Hak intelektual dalam karya ilmiah ini diserahkan sepenuhnya kepada Universitas Lampung.

Pernyataan ini saya buat dengan sebenar-benarnya dan apabila dikemudian hari ditemukan penyimpangan dan ketidakbenaran dalam pernyataan ini maka saya bersedia menerima sanksi sesuai dengan norma yang berlaku.

Bandar Lampung, 09 Juli 2024



Sema Millenium Dua Ribu
NPM.2121031034

RIWAYAT HIDUP



Penulis yang Bernama Sema Millenium Dua Ribu di lahirkan di Bandar Lampung, 04 April 1999 sebagai anak pertama dari Bapak Conie Sema dan Ibu Bisri Merduani. Penulis menyelesaikan pendidikan Taman Kanak-kanak Al-Kautsar Bandar Lampung tahun 2005. Pada tahun 2011 penulis menyelesaikan pendidikan Sekolah Dasar Swasta di SDS Al-Kautsar Bandar Lampung. Sekolah Menengah Pertama (SMP) ditempuh oleh penulis di Sekolah Menengah Pertama Swasta Al-Kautsar Bandar Lampung dan diselesaikan pada tahun 2014. Kemudian penulis melanjutkan pendidikan Sekolah Menengah Atas (SMA) di SMAS Global Madani Bandar Lampung hingga tahun 2017. Penulis terdaftar sebagai mahasiswi S1 Universitas Islam Negeri Raden Intan Lampung Program Studi Akuntansi Syariah pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam tahun 2017 kemudian lulus pada awal tahun 2021. Kemudian di pertengahan tahun 2021 penulis melanjutkan pendidikan Pascasarjana pada Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

MOTTO

"Barangsiapa yang bertakwa kepada Allah, niscaya Dia akan memberi jalan keluar."

QS. At-Talaq: 2

"Barangsiapa yang mengerjakan kebaikan sekecil apa pun, niscaya dia akan melihat (balasan)nya."

Q.S Al Zalzalah: 7

"Cukuplah Allah menjadi penolong kami dan Allah adalah sebaik-baik pelindung."

Q.S Ali Imran: 173

PERSEMBAHAN

Alhamdulillahirobbil'alamin

Puji syukur kepada Allah SWT yang telah memberikan rahmat dan karunia-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan tesis ini. Shalawat serta salam teriring semoga selalu tercurahkan kepada Nabi Muhammad SAW.

Kupersembahkan tesis ini
Sebagai tanda cinta dan kasih sayang kepada:

Kedua Orang Tuaku Tercinta,

Ayah Conie Sema dan Ibu Bisri Merduani

yang selalu mengasihi, berkorban, mendukung dan mendoakan tanpa henti.

Terima kasih ayah dan ibu.

Kedua Adikku Tersayang,

Sema Giga Ramadhan dan Sema Epik Revolka

yang selalu siap sedia membantu, mendukung, dan mendoakan.

Terima kasih adik-adik.

Serta

Almamater tercinta

Universitas Lampung

SANWACANA

Puji syukur kepada Allah SWT, karena atas segala berkat, rahmat, dan karunia-Nya pada akhirnya penulis dapat menyelesaikan tesis yang berjudul “Pengaruh Desentralisasi Fiskal, Kinerja Pemerintah dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Palporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Indonesia”, sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Ilmu Akuntansi di Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung. Proses penyusunan tesis ini sangat dipengaruhi oleh banyak hal dan juga dukungan, dorongan, dan bimbingan serta bantuan materil, moral dari berbagai pihak. Dalam kesempatan ini dengan segala kerendahan hati, penulis ingin menyampaikan rasa hormat dan terima kasih yang tulus kepada:

1. Ibu Prof. Dr. Ir. Lusmeilia Afriani, D.E.A., I.P.M., selaku Rektor Universitas Lampung.
2. Bapak Prof. Dr. Ir. Murhadi, M.Si., selaku Direktur Program Pascasarjana Universitas Lampung.
3. Bapak Prof. Dr. Nairobi, S.E., M.Si., selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.
4. Ibu Prof. Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M. Si, Ak., Ketua Prodi Magister Ilmu Akuntansi dan sebagai dosen penguji utama yang telah memberikan arahan dan saran selama penyelesaian tesis ini.
5. Bapak Prof. Dr. Nurdiono, S.E., M.M., Akt., CA., C.P.A., sebagai pembimbing pertama yang telah memberikan bimbingan, masukan, serta arahan untuk menjadi lebih baik pada penulis sehingga dapat menyelesaikan tesis ini.
6. Ibu Dr. Reni Oktavia, S.E., M.Si., Akt., selaku pembimbing kedua yang telah memberikan masukan, motivasi, dukungan, serta arahan yang sangat membangun pada penulis sehingga dapat menyelesaikan tesis ini dengan baik.
7. Bapak Dr. Usep Syaipudin, S.E., M.S.Ak., selaku dosen penguji kedua yang telah memberikan arahan dan saran selama penyelesaian tesis ini.
8. Seluruh Dosen Program Study Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung yang telah memberikan ilmu pengetahuan dan pembelajaran yang berharga bagi penulis selama menempuh pendidikan.

9. Seluruh Staf Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung yang telah banyak membantu selama proses perkuliahan maupun penyusunan tesis.
10. Ayah dan Ibu tercinta yang senantiasa merestui dan mendoakan setiap langkahku.
11. Adik-adikku tersayang yang senantiasa membantu dalam menyelesaikan pendidikan ini.
12. Sahabat terbaikku yang senantiasa menemani dan mendukung yaitu Arman Darma Putra.
13. Teman-teman yang senantiasa mendukung dan memberi saran serta nasihat.
14. Seluruh pihak yang telah membantu selama proses perkuliahan yang tidak bisa disebutkan satu persatu.

Demikian yang dapat penulis sampaikan, semoga Allah SWT membalas kebaikan seluruh pihak yang membantu dalam penyelesaian studi ini. Mohon maaf atas segala sesuatu yang kurang berkenan. Semoga tesis ini dapat memberikan manfaat bagi semua pembaca. Terima kasih.

Bandar Lampung, 09 Juli 2024



Sena Milleum Dua Ribu
NPM.2121031034

DAFTAR ISI

DAFTAR ISI.....	i
DAFTAR GAMBAR.....	iv
DAFTAR TABEL.....	v
BAB I PENDAHULUAN.....	1
1.1. Latar Belakang.....	1
1.2. Rumusan Masalah.....	7
1.3. Tujuan Penelitian.....	7
BAB II LANDASAN TEORI.....	8
2.1. Teori Stewardship.....	8
2.2. Akuntabilitas.....	9
2.3. Desentralisasi Fiskal.....	15
2.3.1. Kemandirian Pemerintah.....	16
2.3.2. Ketergantungan Pemerintah.....	17
2.4. Kinerja Pemerintah.....	18
2.5. Sistem Pengendalian Internal.....	19
2.6. Penelitian Terdahulu.....	20
2.7. Hipotesis Penelitian.....	26
2.8. Kerangka Konseptual.....	32
BAB III METODE PENELITIAN.....	33
3.1. Jenis Data.....	33
3.2. Teknik Pengambilan Sampel.....	33
3.3. Teknik Pengumpulan Data.....	33
3.4. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel.....	34
3.4.1. Variabel Dependen.....	34
3.4.1.1. Akuntabilitas Pelaporan Keuangan.....	34
3.4.2. Variabel Independen.....	34

3.4.2.1. Disentralisasi Fiskal.....	34
3.4.2.2. Kinerja Pemerintah.....	35
3.4.2.3. Sistem Pengendalian Internal.....	35
3.5. Teknik Analisis Data.....	38
3.5.1. Statistik Deskriptif.....	38
3.5.2. Uji Asumsi Klasik.....	38
3.5.2.1. Uji Normalitas.....	38
3.5.2.2. Uji Multikoleniaritas.....	39
3.5.2.3. Uji Autokorelasi.....	39
3.5.2.4. Uji Heteroskedastisitas.....	39
3.5.3. Analisis Regresi Berganda.....	40
3.5.4. Uji Hipotesis.....	41
3.5.4.1. Koefesien Determinasi (Adjust R2)	41
3.5.4.2. Uji Statistik t.....	41
3.5.4.3. Uji F.....	41
BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN.....	42
4.1. Gambaran Umum Objek Penelitian.....	42
4.2. Analisis Data.....	43
4.2.1. Statistik Deskriptif.....	43
4.2.2. Uji Asumsi klasik.....	48
4.2.2.1. Uji Normalitas.....	48
4.2.2.2. Uji Multikoleniaritas.....	49
4.2.2.3. Uji Autokorelasi.....	50
4.2.2.4. Uji Heteroskedastisitas.....	50
4.3. Uji Goodness Of Fit.....	51
4.3.1. Koefesien Determinasi (Adjust R2)	51
4.3.2. Uji F.....	52
4.3.3. Pengujian Hipotesis.....	52

4.4. Pembahasan Hasil Penelitian.....	53
4.4.1. Pengaruh Kemandirian Daerah terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan.....	53
4.4.2. Pengaruh Ketergantungan Daerah pada Pemerintah Pusat terhadap Pemerintah Daerah.....	54
4.4.3. Pengaruh Kinerja Pemerintah terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan.....	55
4.4.4. Pengaruh Sistem Pengendalian Internal terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan.....	56
BAB V KESIMPULAN DAN KETERBATASAN.....	58
5.1. Kesimpulan.....	58
5.2. Keterbatasan.....	60
5.3. Saran.....	60
DAFTAR PUSTAKA.....	61
LAMPIRAN.....	64

DAFTAR GAMBAR

1.1.Gambar Kelemahan SPI.....	2
4.1.Gambar Perkembangan Opini.....	45
4.2.Gambar Kinerja Pemerintah.....	46
4.3.Gambar Temuan Kelemahan SPI.....	47

DAFTAR TABEL

3.1. Tabel Definisi Operasional Variabel.....	36
4.1. Tabel Kriteria Pengambilan Sampel.....	42
4.2. Tabel Statistik Deskriptif.....	44
4.3. Tabel Hasil Uji Normalitas.....	48
4.4. Tabel Hasil Uji Multikoleniaritas.....	49
4.5. Tabel Hasil Uji Autokorelasi.....	50
4.6. Tabel Hasil Uji Heteroskedastisitas.....	51
4.7. Tabel Hasil Uji Koefesien Determinasi.....	51
4.8. Tabel Hasil Uji Statistik.....	52
4.9. Tabel Hasil Uji Regresi.....	53

BAB I

PENDAHULUAN

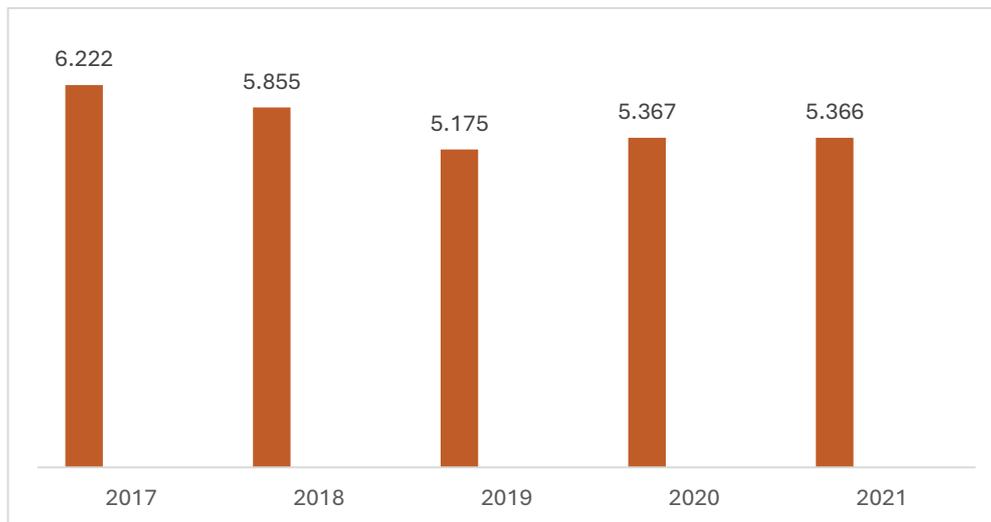
1.1. Latar Belakang

Otonomi daerah mencerminkan sebuah evolusi dalam sistem pemerintahan yang memberikan kewenangan lebih besar kepada Pemerintah Daerah untuk mengatur dan mengelola urusan lokal sesuai dengan kebutuhan dan karakteristik di setiap daerah. Konsep otonomi daerah telah menjadi tren global dalam upaya untuk meningkatkan efisiensi pelayanan publik, responsivitas terhadap kebutuhan lokal, serta partisipasi aktif masyarakat dalam proses pengambilan keputusan. Di beberapa negara, termasuk Indonesia, pemberian otonomi kepada daerah diatur melalui undang-undang yang menetapkan batas-batas wewenang antara pemerintah pusat dan daerah. Otonomi daerah tidak hanya mencakup aspek keuangan, tetapi juga administratif, politik, dan pembangunan. Hal ini menuntut agar Pemerintah Daerah mampu mengelola sumber daya dan keuangan secara efektif, termasuk dalam hal penyusunan laporan keuangan yang transparan dan akuntabel. Dengan adanya otonomi daerah, diharapkan Pemerintah Daerah dapat lebih mandiri dalam menjalankan pemerintahan dan pengelolaan keuangan, sekaligus meningkatkan akuntabilitasnya kepada masyarakat yang menjadi pemangku kepentingan utama dalam setiap kebijakan dan program yang dilaksanakan.

Akuntabilitas dalam laporan keuangan Pemerintah Daerah (Pemda) sangat penting dalam konteks pengelolaan keuangan publik yang transparan dan efektif. Pemda memiliki tanggung jawab besar dalam mengelola dana publik yang berasal dari pajak dan sumber pendapatan lainnya untuk memenuhi berbagai kebutuhan masyarakat lokal. Dalam sistem demokratis, akuntabilitas menjadi prasyarat utama untuk memastikan bahwa keputusan keuangan diambil secara bertanggung jawab dan dalam kepentingan umum. Transparansi dalam pelaporan keuangan Pemda tidak hanya membangun kepercayaan publik, tetapi juga memungkinkan pengawasan yang lebih baik terhadap penggunaan dan hasil dari setiap pengeluaran yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Selain itu, perkembangan standar akuntansi internasional dan penggunaan teknologi informasi yang canggih

telah membuka peluang untuk meningkatkan kualitas dan akurasi laporan keuangan Pemda, yang pada gilirannya mendukung upaya untuk mengurangi risiko korupsi dan penyalahgunaan keuangan publik. Dengan demikian, upaya untuk memperkuat akuntabilitas dalam laporan keuangan Pemda merupakan langkah krusial dalam membangun pemerintahan yang baik dan layanan publik yang berkualitas bagi masyarakat.

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) memiliki peran yang sangat penting dalam mengawasi dan memeriksa pengelolaan keuangan negara, termasuk Pemerintah Daerah (Pemda). Melalui proses auditnya, BPK sering kali menemukan berbagai permasalahan yang mencakup beragam aspek, mulai dari ketidakpatuhan terhadap regulasi keuangan, penggunaan dana yang tidak efisien, hingga potensi kecurangan atau penyalahgunaan keuangan publik. Temuan-temuan ini tidak hanya mengungkapkan tantangan dalam manajemen keuangan Pemda, tetapi juga mencerminkan perlunya peningkatan kontrol internal, transparansi, dan akuntabilitas dalam setiap tahapan pengelolaan dana publik. Dampak dari temuan-temuan BPK sering kali mendorong Pemda untuk melakukan perbaikan signifikan dalam sistem pengelolaan keuangan mereka, demi memastikan bahwa setiap penggunaan dana publik dapat dipertanggungjawabkan secara jelas dan dapat dipercaya oleh masyarakat. Oleh karena itu, kerjasama antara BPK dan Pemda dalam mengatasi permasalahan yang ditemukan menjadi sangat penting karena untuk memperkuat tata kelola keuangan yang baik dan meningkatkan kualitas layanan publik yang diberikan kepada Masyarakat. Berdasarkan ikhtisar hasil pemeriksaan yang diperiksa oleh BPK. Penelitian ini menarik untuk dilakukan karena dilatarbelakangi oleh adanya fenomena yang menunjukkan bahwa masih terdapat permasalahan dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah di Indonesia. Hal ini dapat dilihat pada temuan kelemahan Sistem Pengendalian Internal. Dapat diketahui bahwa temuan pemeriksaan atas kelemahan SPI tahun 2017-2021 mengalami fluktuasi.

Gambar 1.1.**Kelemahan SPI**

Sumber: Laporan IHPS tahun 2017- 2021

Pada Gambar 1.1. dimana pada tahun 2017 terjadi 6.222 permasalahan kelemahan SPI. Pada tahun 2018 terjadi 5.855 permasalahan kelemahan SPI. Pada tahun 2019 terjadi 5.175 permasalahan kelemahan SPI meningkat 192 permasalahan pada tahun 2020 menjadi 5.367 permasalahan. Namun, pada tahun 2021 temuan atas kelemahan SPI mengalami penurunan sebanyak 1 permasalahan menjadi 5.366 permasalahan. Temuan ini mengungkap kelemahan sistem pengendalian terkait kegiatan pencatatan akuntansi dan pelaporan keuangan yang dapat mempengaruhi keandalan pelaporan keuangan dan pengamanan atas aset. seperti pencatatan yang belum di laksanakan ataupun tidak akurat, proses pembuatan laporan tidak selaras dengan ketentuan yang terjadi, sistem informasi akuntansi dan pelaporan yang tidak memadai, sistem informasi akuntansi dan pelaporan belum didukung dengan SDM yang memadai, dan entitas terlambat menyampaikan laporan. Maka hal ini dapat menjadi sebab utama adanya kecurangan yang dapat mengakibatkan kerugian.

Adapun permasalahan lain yang ditemukan yaitu Auditorat Utama Keuangan Negara (AKN) melawan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) masih menemukan banyak masalah dalam menangani pandemi Covid-19, termasuk bantuan sosial, pemulihan ekonomi nasional, dan bidang kesehatan. Dalam kasus Auditor Utama

Keuangan Negara (Tortama) V. BPK, Akhsanul Khaq menyatakan bahwa masalah data menjadi fokus pemeriksaan. BPK juga memperhatikan peraturan daerah tentang penanganan COVID-19. Menurut Akhsanul, masih ada regulasi yang harus diharmonisasi antara tingkat kementerian dan pemda. "Sehingga tidak menimbulkan multitafsir dalam implementasinya," katanya. BPK terus menemukan bukti penyelewengan atau penipuan dalam penanganan COVID-19 di berbagai tempat. Akhsanul menyatakan bahwa selain upaya pengembalian ke kas daerah, BPK akan mendorong perbaikan sistem, terutama berkaitan dengan basis data. "Pengadaan barang dan jasa dalam situasi pandemi ini tentu perlu penanganan yang cepat namun perlu ada penguatan pengawasan yang sifatnya internal dari APIP (Aparat Pengawasan Intern Pemerintah) di semua tingkat," kata BPK. (sumber: wartapemeriksa.bpk.co.id). Kemudian, selama masa pandemi juga BPK mengalami beberapa kendala dapat mengaudit laporan keuangan. Auditor BPK RI harus berjibaku melakukan pemeriksaan laporan keuangan (LK) dari berbagai kementerian, lembaga negara, dan pemerintah daerah (pemda) dengan pola work from home (WFH). Ini diungkapkan oleh Anggota V BPK RI Bahrullah Akbar dalam seminar dalam jaringan mengenai seluk-beluk pengawasan keuangan negara selama pandemi. Selain itu, Ketua Institut Pemeriksa Keuangan Negara ini menyatakan bahwa BPK memanfaatkan teknologi informasi sebaik mungkin untuk mengatasi masalah ini. Pemeriksaan LK salah satunya dilakukan dengan uji fisik langsung dalam keadaan normal.

Namun, karena PSBB membatasi kegiatan luar ruang, auditor BPK kembali menggunakan teknologi informasi, seperti aplikasi video konferensi sebagai pengganti wawancara tatap muka. Dengan beralih ke pola WFH, BPK harus menggunakan tim auditor yang sama seperti tahun sebelumnya untuk melakukan pemeriksaan setiap instansi. Karena protokol kesehatan Covid-19, dokumen LK dan berkas dikirim melalui jasa pengiriman. Menurut Bahrullah, BPK mendapat manfaat dari peningkatan jumlah lembaga dan pemda yang menerapkan pengelolaan keuangan berbasis sistem informasi. Jaringan internet lokal yang buruk merupakan tantangan tambahan bagi tim auditor BPK. Selain itu, tidak semua dokumen yang dibutuhkan untuk pemeriksaan sudah dalam bentuk soft copy.

Bahrullah menyatakan bahwa penerapan prosedur alternatif dan optimalisasi penggunaan teknologi informasi (TI) dalam kegiatan pemeriksaan adalah cara terbaik untuk mengatasi masalah yang ditimbulkan oleh pandemi BPK.

Pemeriksaan berbasis komputer, penggunaan portal e-audit, penggunaan Sistem Aplikasi Pemeriksaan (SAP) LK versi terbaru, dan pendokumentasian kertas kerja secara elektronik sesuai dengan standar audit (SA). Selain itu, auditor BPK masih menggunakan piranti lunak analisis audit seperti Audit Command Language (ACL), IDEA, dan server SQL. Bahrullah menyatakan bahwa ini dilakukan untuk memastikan kualitas pemeriksaan atas laporan keuangan. Ia mengakui bahwa pandemi ini mengajarkan BPK banyak hal, terutama tentang pemeriksaan laporan keuangan. Kemajuan TI telah menurunkan waktu dan biaya. Bahkan bukan tidak mungkin dapat diterapkan ketika situasi sudah normal kembali atau saat dihadapkan dengan kondisi darurat di masa mendatang (sumber: Indonesia.go.id).

Penelitian yang berkaitan dengan penyajian dan aksesibilitas laporan keuangan daerah telah dilakukan pada penelitian-penelitian terdahulu. Menurut penelitian Purbasari dan Bawono (2017) yang meneliti tentang Pengaruh Desentralisasi Fiskal, Sistem Pengendalian Internal, Dan Kinerja Pemerintah Terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan. Hasilnya menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah daerah. Namun, desentralisasi fiskal dan pemeriksaan kinerja pemerintah daerah tidak mempunyai pengaruh yang signifikan.

Menurut penelitian Mudhofar (2016) yang meneliti tentang Pengaruh Desentralisasi Fiskal dan Kinerja Terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia: Efek Moderasi dari Kinerja. Hasil penelitian menunjukkan independensi pemerintah daerah dan kinerja mempengaruhi tingkat akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah. ketergantungan pada pemerintah pusat dan efektivitas tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah. Kinerja sebagai variabel moderasi hanya berpengaruh terhadap hubungan ketergantungan pemerintah pusat dan akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah dan tidak berpengaruh terhadap hubungan otonomi daerah dengan akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah.

Menurut penelitian Triwahyudi (2021) yang meneliti tentang Pengaruh Desentralisasi Fiskal, Kinerja Pemerintah, Sistem Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan. Hasil penelitian bahwa Kemandirian Daerah secara signifikan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan, Ketergantungan secara signifikan berpengaruh negative terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan, Kinerja secara signifikan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Pelaporan keuangan dan SPI secara tidak signifikan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan.

Teori *Stewardship* didefinisikan sebagai suatu kondisi dimana seorang manajer tidak hanya memiliki kepentingan individu, tetapi lebih mengupayakan kepentingan dan keinginan *principal*, serta mampu bertindak dengan penuh tanggungjawab, memiliki rasa integritas, dan kejujuran terhadap pihak lain (Davis, 1997). Teori *stewardship* memandang bahwa pihak manajemen dalam organisasi pemerintah daerah diasumsikan sebagai *steward* yang bekerja dengan penuh tanggung jawab sesuai dengan tujuan organisasi, menggunakan pendekatan *good governance* atas dasar psikologi dan sosiologi yang telah didesain bagi para peneliti untuk menguji situasi manajemen sebagai *steward* dapat termotivasi untuk bertindak sesuai dengan keinginan *principal* dan organisasi. Implikasi penelitian ini terkait dengan teori *stewardship* adalah bahwa Pemerintah daerah bertindak sebagai *steward* dan Masyarakat sebagai *principal*, pemerintah daerah sebagai penerima amanah harus bertanggungjawab menjaga dan memberikan informasi kepada Masyarakat tentang penggunaan penerimaan daerah secara efektif dan dan tepat ntuk kepentingan pembangunan daerah menuju kearah yang lebih baik yaitu daerah yang mandiri serta meningkatkan kinerja pemerintah dan meningkatkan akuntabilitas serta yang nantinya akan dirasakan oleh Masyarakat.

Berdasarkan latar belakang di atas, maka penelitian ini penting untuk diteliti karena hasil penelitian ini berkontribusi untuk mengkonfirmasi teori *stewardship* terkait pengaruh desentralisasi fiskal dan sistem pengendalian internal terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia. Oleh karena itu pemerintah daerah harus menjaga akuntabilitas laporan keuangannya sebagai bentuk pertanggung jawaban kepada pemerintah pusat dan masyarakat atas aktivitas penggunaan keuangannya dalam rangka meningkatkan kemandirian

daerah dan kinerja pemerintah daerah. Maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul “**Pengaruh Desentralisasi Fiskal, Kinerja Pemerintah dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia**”.

1.2. Rumusan Masalah

1. Apakah kemandirian daerah berpengaruh terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia?
2. Apakah ketergantungan daerah pada pemerintah pusat berpengaruh terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia?
3. Apakah kinerja pemerintah berpengaruh terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia?
4. Apakah sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia?

1.3. Tujuan Penelitian

1. Untuk mengetahui apakah kemandirian daerah berpengaruh terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia.
2. Untuk mngetahui apakah ketergantungan daerah pada pemerintah pusat berpengaruh terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia.
3. Untuk mengetahui apakah kinerja pemerintah berpengaruh terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia.
4. Untuk mengetahui apakah sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia.

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Teori *Stewardship*

Menurut Davis (1997) teori *stewardship* didefinisikan sebagai suatu kondisi dimana seorang manajer tidak memiliki kepentingan individu, tetapi lebih mengupayakan kepentingan dan keinginan *principal*, serta mampu bertindak dengan penuh tanggungjawab, memiliki integritas, dan kejujuran terhadap pihak *principal*. Teori *stewardship* memandang bahwa pihak manajemen dalam organisasi pemerintah daerah diasumsikan sebagai *steward* yang bekerja dengan penuh tanggung jawab sesuai dengan tujuan organisasi, menggunakan pendekatan *good governance* atas dasar psikologi dan sosiologi yang telah didesain bagi para peneliti untuk menguji situasi manajemen sebagai *steward* dapat termotivasi untuk bertindak sesuai dengan keinginan *principal* dan organisasi. Menurut Said (2015) teori *stewardship* merupakan teori yang dibangun berdasarkan asumsi filosofis mengenai sifat manusia yang pada hakikatnya dapat dipercaya, mampu bertindak dengan penuh tanggung jawab, memiliki integritas dan kejujuran terhadap pihak *principal*. Implikasi penelitian ini terkait dengan teori *stewardship* adalah bahwa pemerintah daerah bertindak sebagai *steward*, penerima amanah menggunakan penerimaan daerah untuk kepentingan pembangunan daerah menuju kearah yang lebih mandiri serta meningkatkan akuntabilitas dan kinerja pemerintah.

Teori Stewardship menekankan pentingnya pemerintah daerah untuk menjalankan tanggung jawab ini dengan baik, dengan mempertimbangkan kepentingan jangka panjang masyarakat dan keberlanjutan lingkungan. Prinsip transparansi dan akuntabilitas merupakan bagian integral dari teori *stewardship*. Pemerintah daerah diharapkan untuk menjalankan kegiatan mereka secara terbuka dan transparan, serta bertanggung jawab atas keputusan dan tindakan mereka kepada masyarakat. Hal ini termasuk transparansi dalam pelaporan keuangan dan pengelolaan sumber daya publik secara umum. Teori *stewardship* menekankan pentingnya partisipasi masyarakat dalam pengambilan keputusan dan pengawasan terhadap pemerintah. Pemerintah daerah perlu melibatkan masyarakat dalam proses pengambilan keputusan yang berkaitan dengan alokasi sumber daya dan kebijakan publik, serta

memberikan akses yang mudah terhadap informasi yang relevan. Salah satu aspek penting dari teori *stewardship* adalah penekanan pada kepentingan jangka panjang. Pemerintah daerah diharapkan untuk mempertimbangkan dampak dari keputusan dan tindakan mereka terhadap generasi yang akan datang, serta memastikan keberlanjutan lingkungan dan sosial ekonomi.

Selain itu, pemerintah daerah memperoleh kemampuan melalui pendekatan pemerintahan, yang berarti bahwa mereka mengelola penerimaan daerah dengan cara yang baik secara kolektif dan kooperatif. Ini bertujuan untuk meningkatkan kemandirian keuangan daerah dan membuat daerah kurang bergantung pada pemerintah pusat. Ketika penerimaan daerah dikelola dengan baik, pendapatan asli daerah akan meningkat. Menurut teori *stewardship*, pemerintah daerah bertindak secara rasional dalam menjalankan manajemen pengelolaan daerah. Mereka tidak dimotivasi oleh keinginan pribadi mereka, tetapi lebih sebagai penerima amanah yang bermotivasi untuk tujuan principal (Jefri, 2018). Akibatnya, pemerintah daerah harus memastikan akuntabilitas laporan keuangannya sebagai bentuk pertanggung jawaban kepada pemerintah pusat atas aktivitas penggunaan keuangannya dalam rangka meningkatkan kemandirian daerah dan kinerja pemerintah daerah.

2.2. Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah

Akuntabilitas adalah kewajiban pihak pemegang amanah untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah yang memiliki hak dan wewenang untuk meminta pertanggungjawaban tersebut. Lebih lanjut, Mardiasmo mendefinisikan akuntabilitas sebagai bentuk pertanggungjawaban yang penting atas segala aktivitas kegiatan dan harus bisa dipertanggungjawabkan kepada pihak yang memberi amanah. Pemerintah merupakan wakil rakyat/masyarakat atau pihak yang diberi amanah oleh masyarakat. Jika pemerintah mampu menjalankannya dengan baik, maka masyarakat akan percaya kepada pemerintah. Begitu pula kinerja pemerintah dalam menjalankan amanah akan berdampak pada tingkat kepercayaan masyarakat. Meskipun begitu, tingkat kepercayaan masyarakat ke pemerintah

cenderung mengalami penurunan. Tingkat kepercayaan biasanya diikuti dengan tingkat kepuasan masyarakat yang bisa dicapai pemerintah dengan menyediakan informasi yang dibutuhkan masyarakat dengan membuat laporan keuangan dan kinerja pemerintah. Untuk melihat suatu daerah dinyatakan akuntabel atau tidak bisa dilihat dari laporan pertanggungjawaban pemerintah daerah apakah sudah sesuai dengan prinsip *value for money* atau belum.

Semakin tingginya tuntutan masyarakat terhadap kinerja pemerintah dalam memberikan pelayanan publik merupakan wujud terciptanya akuntabilitas daerah. Pemerintah menganggap adanya akuntabilitas mampu memberikan perubahan kinerja di instansi pemerintahan yang lebih baik atau dikenal dengan istilah Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP). Sesuai dengan Instruksi Presiden nomor 7 tahun 1999 tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dan Keputusan Kepala Lembaga Administrasi Negara nomor 239/IX/6/8/2003 mengenai Pedoman Penyusunan Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Adanya LAKIP ini mendorong lahirnya Permendagri nomor 13 tahun 2006 mengenai Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah yang menjelaskan bahwa pengelolaan keuangan daerah yang transparan dan akuntabel dapat menciptakan good governance. Mardiasmo (2009) menjelaskan bahwa akuntabilitas adalah konsep yang lebih luas dari stewardship dimana konsep stewardship hanya sebatas pengelolaan atas suatu aktivitas secara ekonomis dan efisien dan tidak wajib dilaporkan namun akuntabilitas mewajibkan pertanggungjawaban steward untuk melakukan pelaporan. Akuntabilitas merupakan tujuan reformasi sektor publik, sehingga tuntutan akuntabilitas publik menjadi hal yang penting yang harus diperhatikan oleh pemerintah. Dalam organisasi sektor publik, akuntabilitas dikelompokkan dalam empat dimensi (Mardiasmo, 2009), yaitu:

- a. Akuntabilitas kejujuran dan hukum (*accountability for profity and legality*) adalah berhubungan dengan menghindari penyalahgunaan jabatan dan ketaatan hukum terhadap penggunaan dana publik.
- b. Akuntabilitas proses (*process accountability*), adalah prosedur yang digunakan untuk menjalankan tugas sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen, dan prosedur administrasi sudah berjalan dengan baik.

- c. Akuntabilitas program (*program accountability*), adalah mempertimbangkan tercapai atau tidaknya tujuan yang sudah ditetapkan, dengan mempertimbangkan alternatif program dengan biaya minimal dapat memberikan hasil maksimal.
- d. Akuntabilitas kebijakan (*policy accountability*), adalah pertanggungjawaban pemerintahan pusat dan daerah atas kebijakan yang telah diambil kepada DPR/DPRD dan rakyat.

Mengukur akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah menggunakan hasil opini yang telah di audit oleh BPK. Hal ini memerlukan pemahaman yang mendalam tentang temuan-temuan audit, responsibilitas pemerintah daerah terhadap rekomendasi yang diajukan oleh BPK, serta langkah-langkah perbaikan yang diambil untuk meningkatkan kualitas pelaporan keuangan di masa mendatang. Opini audit BPK dapat menjadi alat penting untuk mendorong pemerintah daerah agar lebih akuntabel dalam pengelolaan keuangan publik. Berdasarkan Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 pasal 16, laporan audit BPK atas laporan keuangan pemerintah memuat opini yang merupakan pernyataan profesional auditor mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan. Opini audit menilai kewajaran laporan keuangan entitas daripada menilai kebenaran laporan tersebut. Opini audit adalah kesimpulan yang adil berdasarkan informasi yang diaudit. Dalam rangka pelaksanaan pemeriksaan keuangan dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan akan menghasilkan sebuah opini tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah. Menurut Undang Undang Nomor 15 Tahun 2004 opini merupakan pernyataan profesional pemeriksaan mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria:

1. Kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintah.

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan jenis laporan keuangan pemerintah yang terdiri atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Saat ini, Standar Akuntansi Pemerintahan yang berlaku di Indonesia ditetapkan berdasarkan

Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Dalam konteks pemeriksaan keuangan negara, menurut Sinaga sebagaimana dikutip oleh Rizaldy dalam artikel Analisis Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrua (Accrual Basis) Menurut PP Nomor 71 Tahun 2010 (Studi Kasus Pada Pemerintah Kota Malang), Standar Akuntansi Pemerintahan merupakan pedoman auditor untuk menyatukan persepsi antara, penyusun, pengguna dan pelaporan. Seluruh instansi pemerintahan baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah wajib menyajikan pelaporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi yang telah ditetapkan.

2. Kecukupan pengungkapan.

Laporan Keuangan yang disusun harus memiliki kecukupan pengungkapan. Suwardjono dalam Iqbal et al. (2018) mendefinisikan pengungkapan laporan keuangan menjadi dua konteks, yaitu konseptual dan teknis. Secara konseptual, pengungkapan merupakan bagian integral dalam laporan keuangan, yang artinya laporan keuangan harus dapat menjelaskan segala hal tentang kinerja keuangan suatu instansi pemerintah. Sedangkan secara teknis, penyusunan pengungkapan merupakan langkah akhir dalam proses akuntansi yaitu penyajian informasi dalam bentuk seperangkat penuh penyajian pelaporan keuangan. Pengungkapan penyajian laporan keuangan ditentukan oleh informasi yang bersifat material. Konsep materialitas ini sangat penting karena dapat menunjukkan seberapa besar salah saji yang dapat diterima (dalam rentang toleransi) auditor agar pemakai laporan keuangan tidak terpengaruh oleh salah saji tersebut di mana erat kaitannya dengan konsep risiko audit.

3. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

Kepatuhan atas peraturan perundang-undangan merupakan satu hal yang wajib dalam penyusunan laporan keuangan. Sebagai contoh kepatuhan atas Standar Akuntansi Pemerintahan yang diatur melalui Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, sebagai acuan yang wajib dilaksanakan pada laporan keuangan entitas pemerintah, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Peraturan Pemerintah

tersebut menjadi landasan dan harus dipatuhi oleh semua entitas laporan termasuk pemerintah daerah dalam menyajikan laporan keuangan sebagai pertanggungjawaban terhadap semua pihak.

4. Efektivitas sistem pengendalian intern.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia, Sistem Pengendalian Intern atau SPI merupakan sebuah proses yang harus dikerjakan dewan komisaris, manajemen data dan entitas lain yang didesain untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian keandalan pelaporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Sejalan dengan hal tersebut, International Organization of Supreme Audit Institutions, menyatakan pengendalian intern merupakan suatu proses integral yang dipengaruhi oleh manajemen dan pegawai, yang dirancang untuk menghadapi risiko-risiko dan memberikan keyakinan yang memadai untuk mencapai misi dengan mencapai tujuan-tujuan umum.

Berdasarkan Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, sebagaimana dikutip dari laman resmi Badan Pemeriksa Keuangan, terdapat 4 (empat) jenis Opini yang diberikan oleh BPK RI atas Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah. Keempat opini tersebut yaitu:

1. Opini Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Opini Wajar Tanpa Pengecualian merupakan opini pemeriksa yang akan diterbitkan jika laporan keuangan dianggap memberikan informasi yang bebas dari salah saji material. Jika laporan keuangan diberikan opini jenis ini, artinya pemeriksa meyakini berdasarkan bukti-bukti pemeriksaan yang dikumpulkan, pemerintah dianggap telah menyelenggarakan prinsip akuntansi yang berlaku umum dengan baik, dan walaupun ada kesalahan, kesalahannya dianggap tidak material dan tidak berpengaruh signifikan terhadap pengambilan Keputusan.

2. Opini WTP Dengan Paragraf Penjelasan (WTP-DPP).

Opini WTP-DPP dikeluarkan karena dalam keadaan tertentu auditor harus menambahkan suatu paragraf penjelasan dalam laporan audit, meskipun tidak mempengaruhi pendapat wajar tanpa pengecualian atas laporannya. Ada

beberapa keadaan yang menyebabkan ditambahkan paragraf penjelasan. Keadaan itu, misalnya, adanya ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi, adanya keraguan tentang kelangsungan hidup lembaga pengelola keuangan. Selain itu, bisa juga karena auditor setuju dengan suatu penyimpangan dari prinsip akuntansi yang dikeluarkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan atau adanya penekanan atas suatu hal. Dan bisa juga karena laporan audit yang melibatkan auditor lain.

3. Opini Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Opini Wajar Dengan Pengecualian merupakan Opini pemeriksa yang diterbitkan jika sebagian besar informasi dalam laporan keuangan bebas dari salah saji material, kecuali untuk rekening atau item tertentu yang menjadi pengecualian.

4. Opini Tidak Wajar (*Adversed Opinion*)

Opini Tidak Wajar merupakan Opini pemeriksa yang diterbitkan jika laporan keuangan mengandung salah saji material, atau dengan kata lain laporan keuangan tidak mencerminkan keadaan yang sebenarnya. Jika laporan keuangan mendapatkan opini jenis ini, berarti pemeriksa meyakini laporan keuangan perusahaan/pemerintah diragukan kebenarannya, sehingga bisa menyesatkan pengguna laporan keuangan dalam pengambilan Keputusan.

5. Pernyataan Menolak Memberikan Opini (*Disclaimer Of Opinion*)

Pernyataan Menolak Memberikan Opini adalah opini yang diberikan jika pemeriksa tidak bisa meyakini apakah laporan keuangan wajar atau tidak. Opini ini bisa diterbitkan jika pemeriksa menganggap ada ruang lingkup pemeriksaan yang dibatasi oleh perusahaan/pemerintah yang diperiksa, misalnya karena Pemeriksa tidak bisa memperoleh bukti-bukti yang dibutuhkan untuk bisa menyimpulkan dan menyatakan laporan sudah disajikan dengan wajar.

Opini audit sangat penting karena memberikan keyakinan kepada pengguna laporan keuangan, seperti investor, kreditor, atau pihak lain yang tertarik, bahwa informasi yang disajikan dapat diandalkan. Oleh karena itu, opini audit yang baik dan bersih dapat menunjukkan tingkat kepatuhan dan kualitas dalam penyusunan laporan keuangan suatu entitas.

2.3. Desentralisasi Fiskal

Desentralisasi fiskal dapat diartikan sebagai proses pelimpahan kekuasaan dan pengambilan keputusan yang berasal dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah. Salah satu bagian penting dari strategi pemerintah untuk bertahan dalam persaingan global yang kompetitif adalah desentralisasi fiskal. Desentralisasi fiskal juga berarti memberikan tanggung jawab dan wewenang untuk mengambil keputusan di bidang fiskal, seperti yang berkaitan dengan penerimaan dan pengeluaran. Ini juga berkaitan dengan tugas dan fungsi pemerintah daerah dalam menyediakan barang dan jasa publik. Dengan demikian desentralisasi fiskal akan memberikan kebebasan kepada daerah untuk menggali potensi daerah dan memperoleh transfer dari pusat untuk keseimbangan fiskal. Desentralisasi fiskal adalah penyerahan atau pelimpahan wewenang pemerintah pusat kepada pemerintah daerah dalam membawa kosekuensi anggaran yang diperlukan untuk melaksanakan kewenangan dan tanggung jawab, sehingga keseimbangan antara kewenangan dan tanggung jawab tersebut yang nantinya akan diserahkan kepada daerah dengan sumber pendanaanya. Undang-Undang nomor 23 tahun 2014 tentang pemerintahan daerah dalam pasal 1 ayat 8 menjelaskan bahwa desentralisasi fiskal adalah penyerahan urusan pemerintah oleh pemerintah pusat kepada daerah berdasarkan asas otonom. (Mudhofar, 2016) menyebutkan dalam penelitiannya bahwa desentralisasi fiskal merupakan salah satu perubahan yang terpenting dari generasi yang lalu, dilihat dari dampaknya terhadap negara dan implikasinya bagi kualitas pemerintah.

Desentralisasi fiskal dan otonomi daerah merupakan dua elemen yang digunakan dalam penyelenggaraan pembangunan negara dan tujuan utama bernegara, yaitu kesejahteraan masyarakat mudah untuk diwujudkan. Menurut (Dona et al., 2022) dua tujuan utama desentralisasi fiskal adalah untuk mengurangi perbedaan fiskal vertikal, yaitu antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah otonom, dan horizontal, yaitu antara daerah otonom satu sama lain di dalam dan di luar wilayah provinsi. Dengan kata lain, tujuan horizontal adalah untuk memastikan bahwa dana yang disediakan pemerintah pusat untuk pemerintah daerah didistribusikan secara merata. Konsep money follow fuctions adalah salah satu prinsip desentralisasi fiskal, yang berarti bahwa pemerintah daerah mendapatkan

wewenang dan kepercayaan untuk melakukan pelayanan dan pembangunan di daerahnya masing-masing (Manafe, 2023). Pemerintah daerah diberi wewenang dan tanggung jawab oleh pemerintah pusat untuk mengelola pemasukan secara efektif. Ini memungkinkan mereka membiayai penyelenggaraan pemerintah daerah dan melaksanakan fungsi dan tanggung jawab yang diberikan kepada mereka.

Desentralisasi fiskal adalah inti dari desentralisasi, karena desentralisasi membutuhkan sumber pembiayaan yang memadai untuk menjalankan kewenangan yang telah diberikan. Desentralisasi fiskal juga dapat mempengaruhi kemungkinan bahwa sebuah daerah memiliki nilai akuntabilitas yang tinggi, terutama jika dilihat dari proksi kemandirian daerah dan ketergantungannya pada pemerintah pusat.

2.3.1. Kemandirian Daerah

Kemandirian daerah didefinisikan sebagai kemampuan pemerintah daerah untuk membiayai sendiri operasi pemerintah, pembangunan, dan pelayanan publik melalui pajak dan retribusi sebagai sumber keuangan yang diperlukan daerah (Salma, 2022). Pendapatan Asli Daerah (PAD) yang sangat besar jika dibandingkan dengan total pendapatan menunjukkan kemandirian daerah (Mudhofar, 2016). Tingkat desentralisasi Indonesia masih sangat rendah, yang berarti bahwa desentralisasi fiskal belum berjalan sepenuhnya dan belum mandiri dalam membiayai pengeluaran tahunan. Akibatnya, desentralisasi fiskal akan berhasil jika daerah sudah mampu memaksimalkan PAD mereka. Dalam hal ini, daerah dapat dianggap sudah efektif dalam menerapkan desentralisasi fiskal. PAD adalah sumber pengeluaran daerah. Dana yang dimiliki oleh pemerintah akan meningkat jika PAD meningkat. dan tingkat kemandirian daerahnya akan meningkat juga, dampak dari hal tersebut adalah pemerintah daerah akan dapat berinisiatif lagi dalam menggali potensi dari daerahnya (Oktaviani, 2021). Pendapatan Asli Daerah (PAD) adalah salah satu bukti kemandirian suatu daerah. PAD bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat dan dapat diperoleh melalui potensi yang ada di daerah sebagai bagian dari desentralisasi fiskal. Pendapatan asli daerah dapat dikelompokkan menjadi 4 jenis, yaitu:

1. Pajak Daerah Menurut Undang-Undang No. 28 Tahun 2009 yang mengatur tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, pembagian dari pajak daerah digolongkan menjadi 2 bagian yaitu:
 - e. Pajak Provinsi Pajak provinsi meliputi Pajak bea balik nama kendaraan, pajak kendaraan bermotor, pajak bahan bakar kendaraan bermotor, pajak air permukaan, dan pajak rokok.
 - f. Pajak Kabupaten/Kota Pajak kabupaten/kota meliputi pajak hotel, pajak hiburan, pajak restoran, pajak penerangan jalan, pajak bumi dan bangunan perdesaan dan perkotaan, pajak reklame, pajak parkir, pajak air tanah, bea perolehan hak atas tanah dan bangunan.
2. Retribusi Daerah Retribusi daerah adalah retribusi (pendapatan) yang berasal dari daerah itu sendiri, dapat dicontohkan seperti retribusi jasa umum, retribusi jasa usaha dan retribusi perizinan tertentu.
3. Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan yaitu:
 - a. Bagian laba atas penyertaan modal pada BUMD.
 - b. Bagian laba atas penyertaan modal pada BUMN.
 - c. Bagian laba atas penyertaan modal milik swasta atau UKM.
4. Lain-lain Pendapatan Asli Daerah yang Sah. Pendapatan dalam jenis ini, digambarkan pendapatan yang tidak termasuk dalam jenis pajak daerah dan retribusi daerah.

2.3.2. Ketergantungan pada pemerintah pusat

Permasalahan yang sering terjadi terkait dengan diberlakukannya otonomi daerah dan desentralisasi adalah bagaimana daerah dapat mengatasi ketergantungan terhadap pemerintah pusat dalam hak ketergantungan fiskal untuk kebutuhan segala kegiatan pembangunan daerah. Keberhasilan otonomi daerah tidak terlepas dari kemampuan dalam bidang keuangan yang merupakan salah satu indikator penting dalam menghadapi otonomi daerah. Dalam hal ini pemerintah daerah dituntut untuk menjalankan roda pemerintahan secara efektif dan efisien untuk mendorong peran serta masyarakat dalam pembangunan, serta meningkatkan kesejahteraan dengan meningkatkan pemerataan dan keadilan. Untuk melihat ketergantungan fiskal pemerintah daerah dapat dilakukan dengan mengukur

kinerja/kemampuan keuangan pemerintah daerah dan mengukur kesiapan pemerintah daerah dalam menghadapi otonomi daerah khususnya dibidang keuangan, dapat diukur dari seberapa jauh kemampuan pembiayaan bila didanai sepenuhnya oleh Pendapatan Asli Daerah dan Bagi Hasil. Mengukur kinerja/kemampuan keuangan pemerintah daerah dapat dilakukan dengan menggunakan indikator Derajat Desentralisasi Fiskal (Musgrave, 1980). Sedangkan untuk Melihat kesiapan pemerintah daerah dalam menghadapi otonomi daerah khususnya dibidang keuangan, dapat diukur dari seberapa jauh kemampuan pembiayaan urusan bila didanai sepenuhnya oleh Pendapatan Asli Daerah dan Bagi Hasil (Sumarsono, 2009).

Menurut Halim (2001), ciri utama suatu daerah mampu melaksanakan otonomi adalah (1) kemampuan keuangan daerah, yang berarti daerah tersebut memiliki kemampuan dan kewenangan untuk menggali sumber-sumber keuangan, mengelola dan menggunakan keuangannya sendiri untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan; (2) Ketergantungan kepada bantuan pusat harus seminimal mungkin, oleh karena itu, PAD harus menjadi sumber keuangan terbesar yang didukung oleh kebijakan perimbangan keuangan pusat dan daerah. Kedua ciri tersebut akan mempengaruhi pola hubungan antara pemerintah pusat dan daerah. Secara konseptual, pola hubungan keuangan antara pemerintah pusat dan daerah harus sesuai dengan kemampuan daerah dalam membiayai pelaksanaan pemerintahan. Oleh karena itu, untuk melihat kemampuan daerah dalam menjalankan otonomi daerah, salah satunya dapat diukur melalui kinerja keuangan daerah.

2.4. Kinerja Pemerintah

Kinerja dapat didefinisikan sebagai pencapaian hasil kerja dari pelaksanaan suatu kegiatan untuk mencapai sasaran tujuan, visi dan misi organisasi (Sujarweni, 2019). Kinerja mencakup aspek keuangan dan non-keuangan. Memanfaatkan indikator keuangan yang didasarkan pada tingkat pencapaian hasil kerja, penilaian kinerja keuangan daerah bertujuan untuk menentukan kapasitas pengelolaan keuangan daerah. Sujarweni (2015) menyatakan bahwa ada sejumlah tujuan untuk pengukuran kinerja. Ini termasuk meningkatkan akuntabilitas publik, mewujudkan

tanggung jawab publik, dan mengalokasikan sumber daya. Oleh karena itu, pemerintah daerah dapat bertanggung jawab atas pelaksanaan anggaran yang dimaksud untuk mengetahui sejauh mana mereka dapat menghasilkan pendapatan dengan menggunakan aset yang dimiliki oleh pemerintah. Kinerja pemerintah didefinisikan sebagai pencapaian yang dicapai oleh suatu organisasi selama kurun waktu tertentu (Salma, 2022). Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 8 tahun 2006 tentang pelaporan keuangan dan kinerja instansi pemerintah menyatakan bahwa kinerja adalah hasil dari kegiatan yang sudah dicapai dan yang belum dicapai berdasarkan anggaran. Secara umum, kinerja adalah prestasi yang telah dicapai oleh organisasi dalam jangka waktu tertentu untuk mengukur keberhasilan atau kegagalan organisasi dan dapat digunakan sebagai pelajaran dari apa yang telah dilakukan oleh organisasi secara keseluruhan. Selain itu, kinerja dianggap sebagai konsep yang kompleks dan dapat dilihat dari berbagai sudut pandang. Menurut Permendagri No. 73 tahun 2009, pemerintah pusat dapat melakukan evaluasi kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah (EKPPD), yang menggunakan LKPPD sebagai sumber informasi utama. Penelitian ini bertujuan untuk mengukur kinerja pemerintah daerah selama periode waktu tertentu dengan menggunakan skor yang diberikan oleh Kemendagri setiap tahun. Menurut Setyaningrum (2014), skor kinerja yang tinggi menunjukkan bahwa perusahaan telah melakukan tugasnya dengan baik dan pantas mendapatkan penghargaan yang tinggi.

2.5. Sistem Pengendalian Internal

Sistem Pengendalian Internal menurut Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dalam Standar Profesi Akuntan Publik pada Sistem Akuntansi tentang Pertimbangan atas Pengendalian Intern dalam Audit Laporan Keuangan paragraph 06 adalah: Dalam (PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah 2008), Sistem Pengendalian Intern (SPI) adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Menurut PP No. 60 Tahun 2008, SPIP adalah SPI yang dibuat secara menyeluruh di pemerintah pusat dan pemerintah daerah untuk mendukung dan meningkatkan sistem pengendalian intern. APIP

melakukan pengawasan melalui audit, revidu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lainnya. Inspektorat Jenderal, Provinsi, Kabupaten/Kota, dan BPKP berfungsi sebagai APIP (PP No. 60 Tahun 2008). Kelemahan pengendalian intern atas pelaporan keuangan yang diidentifikasi pemeriksa BPK RI dalam pemeriksaan keuangan tersebut telah dikelompokkan menjadi:

- a. Temuan kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan. Temuan ini mengungkap kelemahan sistem pengendalian terkait kegiatan pencatatan akuntansi dan pelaporan keuangan yang dapat mempengaruhi keandalan pelaporan keuangan dan pengamanan atas aset.
- b. Temuan kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja. Pada temuan ini mengungkap kelemahan pengendalian terkait dengan pemungutan dan penyetoran penerimaan negara/daerah serta pelaksanaan program/kegiatan pada entitas yang diperiksa dan dapat mempengaruhi efisiensi dan efektivitas pelaksanaan kegiatan serta membuka peluang terjadinya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.
- c. Temuan kelemahan struktur pengendalian intern. Pada temuan ini mengungkap kelemahan yang terkait dengan ada/tidak adanya struktur pengendalian intern atau efektivitas struktur pengendalian intern yang ada dalam entitas yang diperiksa dan berpengaruh terhadap efektivitas sistem pengendalian intern secara keseluruhan.

2.6. Penelitian Terdahulu

Dalam melakukan penelitian ini, peneliti melakukan review terhadap beberapa penelitian sebelumnya terkait dengan pengaruh desentralisasi fiskal, kinerja pemerintah dan system pengendalian internal terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemda.

1. Penelitian Brusca (2017) yang berjudul tentang *Accountability and Transparency to Fight against Corruption: An International Comparative Analysis*. Menyatakan bahwa transparansi, kualitas pengelolaan anggaran dan sistem audit berpengaruh positif terhadap persepsi korupsi. Konsekuensinya, politisi harus mempertimbangkan peningkatan elaborasi dan pengungkapan

informasi akuntansi sebagai alat untuk meningkatkan manajemen publik dan mengurangi persepsi korupsi. Namun transparansi atau penguatan Lembaga Pemeriksa Keuangan tidak ditemukan meningkatkan tingkat kepercayaan.

2. Penelitian Abubakar et al. (2017) yang berjudul tentang *Effect of Internal Control Activity on Financial Accountability and Transparency in Local Government Areas of Borno State, Nigeria*. Menyatakan bahwa aktivitas pengendalian internal mempunyai pengaruh yang tidak signifikan terhadap akuntabilitas keuangan namun mempunyai pengaruh positif dampaknya terhadap transparansi keuangan di wilayah pemerintahan daerah di Negara Bagian Borno. Oleh karena itu studi ini merekomendasikan agar pemerintah negara bagian Borno melalui Kementerian Urusan Pemerintah Daerah bersama dengan manajemen pemerintah daerah harus meninjau kembali kebijakan dan prosedur kegiatan pengendalian internal melalui reformasi untuk memperkuat efektivitas akuntabilitas keuangan dan transparansi pemerintah daerah. wilayah di negara bagian.
3. Penelitian Frederick and Audrey (2019) yang berjudul tentang *Accounting Practice, Fiscal Decentralization and Corruption*. Menyatakan bahwa efektivitas desentralisasi sebagai penghalang antikorupsi dilengkapi dengan kualitas praktik akuntansi di suatu negara. Dengan menggunakan berbagai sumber data, yang menunjukkan bahwa desentralisasi memiliki dampak positif dan semakin besar dalam mengurangi korupsi di negara-negara yang memiliki praktik akuntansi berkualitas tinggi. Sebaliknya, desentralisasi mempunyai dampak negatif dan menurun dalam mengurangi korupsi di negara-negara dengan praktik akuntansi berkualitas rendah. Temuan ini juga menunjukkan peran informasi penting akuntansi dalam meningkatkan mekanisme pemantauan desentralisasi dan dengan demikian mengurangi korupsi.
4. Penelitian Tumwebaze (2018) yang berjudul tentang *Corporate Governance, Internal Audit Function and Accountability in Statutory Corporations*. Menyatakan bahwa Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa fungsi audit

internal dan tata kelola perusahaan memprediksi 36,2% varian akuntabilitas badan hukum. Studi ini relevan bagi para pembuat kebijakan dalam hal memastikan adanya kebijakan yang kuat untuk mengelola risiko dan memastikan adanya pengendalian internal yang efektif untuk akuntabilitas yang lebih baik di perusahaan-perusahaan tersebut. Meskipun tata kelola perusahaan dan fungsi audit internal dipandang sebagai penjelasan yang mungkin atas akuntabilitas, penelitian ini hanya menegaskan fungsi audit internal sebagai prediktor akuntabilitas yang signifikan.

5. Penelitian Afonso et al, (2024) yang berjudul tentang *Fiscal Decentralization and Public Sector Efficiency: Do Natural Disasters Matter?* Menyatakan bahwa Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa meskipun desentralisasi pendapatan pajak secara umum mengurangi efisiensi sektor publik, desentralisasi belanja dan indeks otoritas daerah yang lebih tinggi justru meningkatkan efisiensi tersebut. Namun, dalam konteks bencana alam yang parah, hubungan ini berubah: dampak positif desentralisasi belanja terhadap efisiensi berkurang, dan dampak negatif desentralisasi belanja terhadap efisiensi berkurang. Dampak desentralisasi penerimaan pajak semakin meningkat. Hasil ini menggarisbawahi dinamika kompleks antar fiskal desentralisasi dan efisiensi sektor publik, khususnya dalam menghadapi kejadian alam yang ekstrim, menunjukkan hal tersebut respons fiskal yang terdesentralisasi kurang efektif pada saat krisis seperti ini.
6. Penelitian Setyanto (2018) yang berjudul tentang Faktor–Faktor Yang Mempengaruhi Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan metode kuantitatif. Menyatakan bahwa faktor (kompetensi aparatur, Kualitas Perangkat Lunak Sistem Informasi Akuntansi, Penerapan Pengendalian Intern) berpengaruh terhadap keuangan akuntabilitas secara parsial positif dan signifikan, dan hubungan semuanya variabel independen secara simultan dengan akuntabilitas keuangan termasuk dalam kriteria hubungan yang sangat kuat.
7. Penelitian Mudhofar (2016) yang berjudul tentang Pengaruh Desentralisasi Fiskal dan Kinerja Terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Pemerintah

Daerah di Indonesia: menyatakan bahwa independensi pemerintah daerah dan kinerja mempengaruhi tingkat akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah. Dua variabel yaitu ketergantungan pada pemerintah pusat dan efektivitas tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah. Sedangkan kinerja sebagai variabel moderasi hanya berpengaruh terhadap hubungan ketergantungan pemerintah pusat dan akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah dan tidak berpengaruh terhadap hubungan otonomi daerah dengan akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah.

8. Penelitian Triwahyudi (2021) yang berjudul tentang Pengaruh Desentralisasi Fiskal, Kinerja, Sistem Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan. Menyatakan bahwa Kemandirian Daerah secara signifikan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan, Ketergantungan secara signifikan berpengaruh negatif terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan, Kinerja secara signifikan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Pelaporan keuangan dan SPI secara tidak signifikan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan.
9. Penelitian Zaky (2015) yang berjudul tentang Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Dan Temuan Audit BPK Terhadap Kinerja Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah (studi pada kabupaten di Sulawesi Selatan tahun 2009-2012. Menyatakan bahwa tingkat ketergantungan dan temuan audit signifikan pengaruh negatif terhadap kinerja pemerintah daerah. Sementara ukuran, tingkat kekayaan, dan pengeluaran pemerintah tidak mempunyai pengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah Sulawesi Selatan.
10. Penelitian Purbasari & Bawono (2017) yang berjudul tentang Pengaruh Desentralisasi Fiskal, Sistem Pengendalian Internal, Dan Kinerja Pemerintah Terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan. Menyatakan bahwa system pengendalian intern mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah daerah. Namun, fiscal desentralisasi dan

Pemeriksaan kinerja pemerintah daerah tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap pemerintah daerah akuntabilitas keuangan.

11. Penelitian Dona et al. (2022) yang berjudul tentang Berpengaruhkah Desentralisasi Fiskal dan Kinerja Pemerintah Daerah Terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan. Menyatakan bahwa Variabel desentralisasi fiskal berpengaruh terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan. Akuntabilitas pelaporan keuangan mempunyai opini audit yang baik, sehingga desentralisasi fiskal umumnya mempengaruhi kemungkinan daerah mempunyai pelaporan keuangan tertinggi, khususnya dilihat pada aspek kemandirian daerah. Variabel kinerja pemerintah daerah tidak terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan. Hal ini disebabkan kurangnya kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah dalam menjalankan tanggung jawab laporan keuangan.
12. Penelitian Ramon (2014) yang berjudul tentang Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Akuntabilitas Keuangan (Studi Empiris Pada Inspektorat Kota Se Provinsi Sumatera Barat). Menyatakan bahwa Sistem Pengendalian Intern dalam pengujian hipotesis mempunyai pengaruh signifikan positif terhadap akuntabilitas keuangan, Semakin baik Sistem Pengendalian Intern semakin baik pula akuntabilitas keuangan. Dengan sistem pengendalian intern yang berjalan dengan sangat baik akan mendorong meningkatnya akuntabilitas keuangan pemerintah daerah.
13. Penelitian Muraiya & Nadirsyah (2018) yang berjudul tentang Pengaruh Desentralisasi Fiskal, Efisiensi dan Efektivitas Penyerapan Anggaran terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan. Menyatakan bahwa desentralisasi fiskal berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan, efisiensi penyerapan Anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan, dan efektivitas penyerapan anggaran berpengaruh positif Terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan.
14. Penelitian Aulia (2017) yang berjudul tentang Pengaruh Desentralisasi Fiskal Terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Daerah Di Jawa Timur Tahun 2015. Menyatakan bahwa Kemandirian Daerah tidak berpengaruh signifikan

terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Daerah. Ketergantungan pada Pemerintah Pusat berpengaruh negatif signifikan terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Daerah.

15. Penelitian Wahida (2020) yang berjudul tentang Pengaruh Desentralisasi Fiskal Terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Indonesia dan Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Sebagai Variabel Moderasi. Menyatakan bahwa kemandirian daerah berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan. Ketergantungan daerah berpengaruh negative terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan. Kinerja keuangan pemerintah dapat memoderasi pengaruh kemandirian daerah terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan. Kinerja keuangan pemerintah dapat memoderasi pengaruh ketergantungan daerah terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan.

Pada beberapa penelitian terdahulu yang telah di deskripsikan di atas menyatakan hasil yang berbeda-beda antar variabelnya. Namun jika dikaitkan antar penelitian satu dengan yang lainnya menunjukkan bahwa pada variabel desentralisasi fiskal, yaitu suatu daerah yang lebih mandiri secara keuangan cenderung memiliki lebih banyak kendali atas sumber daya daerahnya sendiri, yang pada nantinya dapat meningkatkan kemampuan daerah tersebut dalam mengelola dan melaporkan keuangannya dengan baik. Di sisi lain, daerah yang sangat bergantung pada transfer dana dari pemerintah pusat mungkin menghadapi tantangan dalam mengelola keuangannya secara efektif dan memenuhi standar pelaporan keuangan yang tinggi. Sedangkan kinerja pemerintah, termasuk efisiensi pengeluaran dan penerimaan, transparansi, dan kepatuhan terhadap regulasi keuangan dan perundang-undangan, secara langsung berdampak pada akuntabilitas pelaporan keuangan. Beberapa penelitian telah menunjukkan bahwa pemerintah yang memiliki kinerja baik dalam pengelolaan keuangan cenderung memiliki pelaporan keuangan yang lebih akuntabel dan transparan.

Lalu Sistem pengendalian internal yang kuat sangat penting dalam menjaga integritas dan keakuratan pelaporan keuangan pemerintah. karena dengan keberadaan sistem pengendalian internal yang efektif dapat mengurangi risiko

kesalahan dan penyalahgunaan dalam pelaporan keuangan. Dan Akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah mengacu pada kewajiban untuk memberikan informasi keuangan yang jelas, akurat, dan dapat dipertanggungjawabkan kepada pemangku kepentingan, seperti warga negara, investor, dan auditor. Faktor-faktor seperti desentralisasi fiskal, kinerja pemerintah, dan sistem pengendalian internal berkontribusi pada tingkat akuntabilitas ini. Secara keseluruhan pada penelitian terdahulu menunjukkan bahwa desentralisasi fiskal yang tepat, kinerja pemerintah yang baik, dan sistem pengendalian internal yang efektif berperan penting dalam meningkatkan akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah. Keberhasilan dalam integrasi ketiga faktor ini dapat menghasilkan pelaporan keuangan yang lebih konsisten, transparan, dan dapat dipercaya bagi pemangku kepentingan.

2.7. Hipotesis Penelitian

1. Pengaruh kemandirian daerah terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan

Menurut teori *stewardship*, pemerintah daerah bertindak sebagai steward dan penerima amanah menggunakan penerimaan daerah untuk membangun daerah agar lebih mandiri secara keuangan. Untuk mendapatkan kepercayaan publik sebagai pengelola keuangan daerah, daerah yang mandiri akan terus berusaha meningkatkan akuntabilitas dan melakukan kegiatan pembangunan yang menguntungkan masyarakat secara langsung. Pemerintah daerah dapat meningkatkan akuntabilitas pelaporan keuangan jika mereka memiliki sumber pendanaan yang dapat membiayai pembangunan daerah secara mandiri, baik dari pendapatan maupun utang. Ini karena pemerintah daerah secara mandiri dapat melakukan berbagai pembangunan untuk kepentingan publik yang dapat dirasakan oleh masyarakat dan mendapatkan kepercayaan dari publik.

Kepercayaan publik terhadap pemerintah membuat laporan keuangan jelas dan akurat, sehingga tanggung jawab pemda untuk melaporkan penggunaan dana dalam laporan keuangan kepada publik meningkat untuk mencapai tujuan otonomi daerah.

Penelitian Mudhofar (2016) menunjukkan bahwa hasil penelitian kemandirian daerah berpengaruh terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemda. Pemda yang memiliki tingkat kemandirian tinggi dinilai dapat membiayai kegiatan belanja dan operasional secara mandiri, sehingga akan memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang terkait dengan penerimaan dan penggunaan uang publik. Sementara, dari hasil pengujian hipotesis ditemukan bahwa ketergantungan pada pemerintah pusat tidak berpengaruh negatif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda. Alasan yang dapat menjelaskan situasi ini adalah masih banyak pemda yang dianggap belum mandiri atau tidak mampu membiayai kegiatan belanja maupun operasionalnya. Hal ini dapat ditemui dari banyaknya jumlah pemda yang sebagian besar pendapatan daerah berasal dari dana transfer pemerintah pusat. Hal tersebut berkaitan dengan kurangnya kemampuan dan kewenangan daerah dalam menggali sumber-sumber pendapatan untuk mengurangi tingkat ketergantungan pada pemerintah pusat.

Sedangkan penelitian Triwahyudi (2021) menjelaskan bahwa kemandirian daerah secara signifikan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan. Dengan kemandirian daerah yang tinggi dalam membiayai daerahnya sendiri lebih dapat memberikan pertanggungjawaban, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitasnya. Ketergantungan secara signifikan berpengaruh negatif terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan. Mengatakan bahwa jika daerah tersebut mandiri akan semakin rendah Tingkat ketergantungan pada pemerintah pusat dan akan semakin baik akuntabilitasnya.

Penelitian lain dari Dona et al. (2022) menunjukkan bahwa desentralisasi fiskal berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan. Jadi jika pemerintah kabupaten/kota dapat mengembangkan pendapatan asli daerah dengan baik sehingga dapat membiayai pembangunan atau biaya lainnya dari hasil keuangan kemandirian daerah. Desentralisasi dapat meningkatkan kualitas pengambilan Keputusan dengan menggunakan informasi lokal untuk meningkatkan akuntabilitas dan memperbaiki kemampuan untuk menanggapi kebutuhan dan kondisi lokal. Pemerintah daerah harus memperkuat tanggung jawab atas pengelolaan dan pelaporan keuangan dan pelaporan keuangan

pemerintah. Maka desentralisasi fiskal dapat meningkatkan efisiensi, efektivitas, transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah. Berdasarkan argumen diatas, maka diajukan hipotesis yang pertama yaitu:

H1: Kemandirian daerah berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan daerah.

2. Pengaruh Ketergantungan Daerah pada Pemerintah Pusat Terhadap Pemerintah Daerah terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan

Secara umum, desentralisasi fiskal memungkinkan daerah memiliki akuntabilitas pelaporan keuangan yang tinggi, terutama jika dilihat dari sudut pandang kemandirian dan ketergantungan mereka terhadap pemerintah pusat. Dalam situasi di mana daerah lebih mandiri dan tidak tergantung pada pemerintah pusat, daerah seharusnya lebih mampu mengatur dan menggali potensi keuangan, mengatur anggaran, dan mengatur pengalokasian. Menurut teori *stewardship*, ada dua kelompok: *steward* dan *principal*. Mereka bekerja sama untuk mencapai tujuan organisasi tertentu. Tujuannya adalah untuk mengurangi ketergantungan keuangan daerah pada pemerintah pusat dengan menggunakan pendekatan pengelolaan yang baik, yang melibatkan kerja sama kolektif dan pengelolaan yang baik.

Kemandirian daerah menunjukkan tingkat keberhasilan atas kemampuan mereka untuk membiayai daerah mereka sendiri tanpa campur tangan pemerintah pusat; oleh karena itu, keadaan ketergantungan keuangan terhadap pemerintah pusat tidak menunjukkan bahwa pemerintah daerah mencapai kemandirian yang tinggi.

Penelitian mengenai ketergantungan pada pemerintah pusat yang dilakukan oleh Zaky (2015) Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Tingkat ketergantungan dan temuan audit signifikan pengaruh negatif terhadap kinerja pemerintah daerah. Sementara ukuran, tingkat kekayaan, dan pengeluaran pemerintah tidak mempunyai pengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah Sulawesi Selatan. Zaky (2015) menegaskan bahwa ketika Pemda mendapatkan hak sebagai penyelenggara pemerintahan di daerah dan tidak bergantung pada aturan dan bantuan dari pemerintah pusat, hal itu akan memungkinkan terjadinya pengelolaan potensi daerah yang berbasis kultural secara lebih baik dan progresif. Model pemerintahan desentralisasi dalam bentuk pemberian kewenangan kemandirian pengelolaan

daerah ini diyakini dapat memberikan pelayanan umum secara lebih efektif dalam meningkatkan kesejahteraan rakyat di daerah.

Penelitian Mudhofar (2016) menunjukkan bahwa hasil penelitian menunjukkan independensi pemerintah daerah dan kinerja mempengaruhi tingkatan kuantitas pelaporan keuangan pemerintah daerah. Dua variabel yaitu ketergantungan pada pemerintah pusat dan efektivitas tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah. Sedangkan kinerja sebagai variabel moderasi hanya berpengaruh terhadap hubungan ketergantungan pemerintah pusat dan akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah dan tidak berpengaruh terhadap hubungan otonomi daerah dengan akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah. Maka dapat disimpulkan semakin tinggi tingkat ketergantungan daerah pada pemerintah pusat, maka akan semakin buruk nilai akuntabilitasnya. Berdasarkan argumen diatas, maka diajukan hipotesis yang kedua yaitu:

H2: Ketergantungan daerah pada pemerintah pusat berpengaruh negatif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah.

3. Pengaruh kinerja pemerintah daerah terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan

Menurut teori *stewardship*, pemerintah daerah berfungsi sebagai *steward* dan penerima amanah menggunakan penerimaan daerah untuk pembangunan daerah. Sebagai komponen penting dalam mengelola manajemen pengelolaan daerah, pemerintah daerah bertindak secara rasional dan tidak dimotivasi oleh keinginan pribadi. Sebaliknya, mereka bertindak sebagai penerima amanah yang bermotivasi untuk tujuan pimpinan. Pelaporan keuangan pemerintah membahas proses pengelolaan keuangan publik, yang ditunjukkan dalam laporan keuangan yang dapat digunakan untuk mengetahui bagaimana kinerja pemerintah berjalan. Jika kinerja pemerintah daerah meningkat akan memberikan kepercayaan kepada publik bahwa informasi dalam laporan keuangan menunjukkan keuangan daerah dikelola dengan penuh tanggung jawab untuk mencapai kesejahteraan masyarakat dan pemerintahan yang sedang berjalan diterima baik oleh masyarakat dalam hal

membangun daerah yang sesuai dengan harapan publik sehingga terus berupaya meningkatkan akuntabilitas pelaporan keuangan.

Purbasari dan Bawono (2017) menunjukkan bahwa variabel kinerja pemerintah daerah tidak berpengaruh secara signifikan terhadap akuntabilitas laporan keuangan pada pemerintah kabupaten / kota yang berada di Pulau Jawa, hal ini disebabkan karena elemen pengukuran kinerja di pemerintah daerah tidak terkait dengan akuntabilitas laporan keuangan. Penelitian lain dari Oktaviani (2021) mengatakan bahwa kinerja pemerintah berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan. Semakin baik kinerja pemerintah maka akuntabilitas pelaporan keuangan semakin meningkat karena kinerja pemerintah yang baik akan memberikan kepercayaan kepada masyarakat sehingga pemerintah daerah mendapatkan dukungan dan kepercayaan dalam pengelolaan keuangan bahwa pemda menggunakan kekuasaan publik untuk membenarkan semua aktivitas publik yang dikelola oleh pemda untuk membangun daerah yang sesuai dengan harapan publik. Kejelasan dan kebenaran informasi mengenai aktivitas pemerintah melalui laporan keuangan menunjukkan bahwa dengan kinerja yang baik, pemerintah daerah mampu meningkatkan akuntabilitas pelaporan keuangan untuk mencapai tujuan otonomi daerah.

Sedangkan penelitian Triwahyudi (2021) menyatakan bahwa kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan. Dimana kinerja pemerintah daerah memiliki dampak yang positif dengan akuntabilitas laporan keuangan, sehingga semakin baik opini kinerja yang diberikan maka semakin tinggi kemungkinan suatu daerah tersebut memiliki akuntabilitas yang tinggi. Berdasarkan argumen diatas, maka diajukan hipotesis yang ketiga yaitu:

H3: Kinerja pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan.

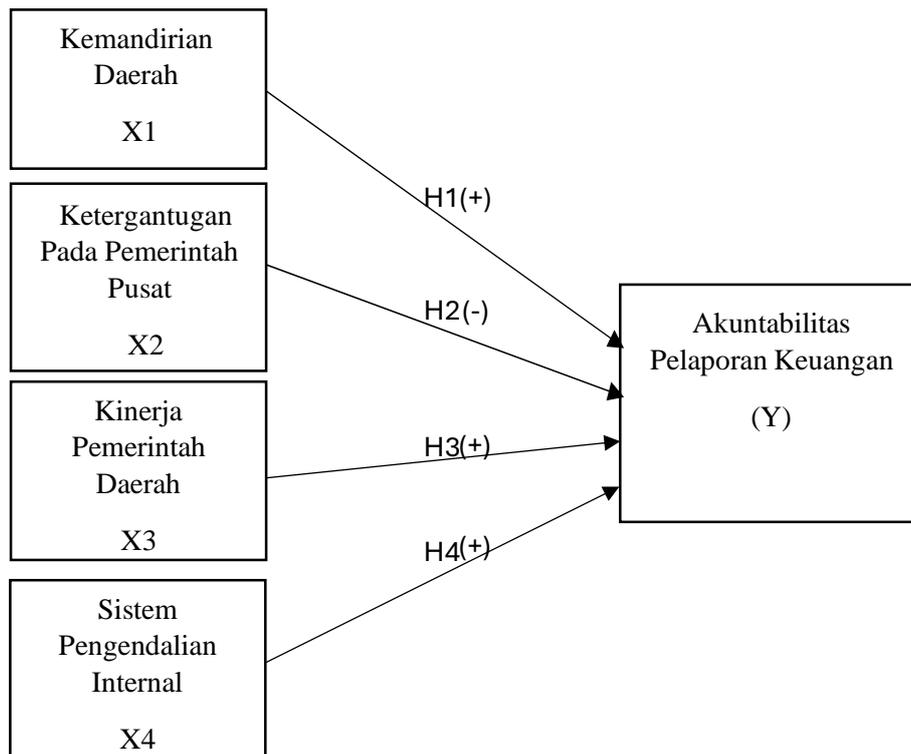
4. Pengaruh sistem pengendalian internal terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan

Menurut teori *stewardship*, pemerintah daerah yang bertindak sebagai *steward* bertindak sesuai dengan teori tersebut. Menurut Nugoeira et al. (2017), tujuan utama dari pengendalian adalah untuk memastikan bahwa entitas menjalankan operasinya dengan baik, bahwa transaksi dilakukan sesuai prosedur, bahwa kesalahan dapat diidentifikasi, dan bahwa informasi keuangan yang dihasilkan dalam laporan keuangan dapat disusun dengan benar untuk memenuhi kewajiban akuntabilitas publik. Oleh karena itu, jika sistem pengendalian internal berjalan dengan baik maka akuntabilitas akan terlaksana, karena adanya pengendalian internal membantu pelaksanaan aktivitas pemerintah akan menjadi lebih mudah ketika melakukan pembangunan daerah sehingga dapat mengantisipasi berbagai risiko yang dapat menghambat proses untuk mencapai tujuan daerah dalam mensejahterakan masyarakat.

Purbasari dan Bawono (2017) menjelaskan bahwa sistem pengendalian intern mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah daerah. Namun, Desentralisasi Fiskal dan Pemeriksaan kinerja pemerintah daerah tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap pemerintah daerah akuntabilitas keuangan. Ia menyatakan bahwa Sistem Pengendalian Intern berpengaruh terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan, yang berarti semakin sedikit temuan SPI yang didapat maka Akuntabilitas Laporan Keuangan semakin baik. Berdasarkan data yang diolah Pemerintah Kabupaten/Kota telah memenuhi standar yang telah ditetapkan oleh UU No 60 tahun 2008. Hal ini sesuai dengan penelitian Ramon (2014) yang menyatakan bahwa variabel sistem pengendalian internal dapat meningkatkan akuntabilitas laporan keuangan. Berdasarkan argumen diatas, maka diajukan hipotesis yang keempat yaitu:

H4: Sistem pengendalian berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan.

2.8. Kerangka Konseptual



BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Jenis Data

Dalam penelitian ini jenis data yang digunakan adalah data sekunder yang bersumber dari website resmi antara lain yaitu Laporan Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) Pemda, Ikhtisa Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) dari BPK, dan Evaluasi Kinerja Penyelenggaraan Pemda (EKPPD) di Indonesia tahun 2017-2021. Pendekatan yang digunakan adalah pendekatan kuantitatif yaitu penelitian yang menitik beratkan pada pengujian hipotesis serta lebih mendasarkan pada data yang terukur untuk menghasilkan kesimpulan yang dapat digeneralisasi.

3.2. Teknik Pengambilan Sampel

Teknik pengambilan sampel pada penelitian ini menggunakan metode purposive sampling. Metode purposive sampling yaitu pemilihan sampel dengan tujuan tertentu sesuai dengan kriteria-kriteria yang diinginkan oleh peneliti, pada penelitian ini, kriteria yang diambil yaitu:

1. Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota yang memperoleh data realisasi anggaran di website resmi Direktorat Jendral Perimbangan Keuangan dan daerah Kementrian Dalam Negeri.
2. Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota yang memperoleh skor Evaluasi Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah (EKPPD) di website resmi Kementrian Dalam Negeri.
3. Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota yang memperoleh opini, temuan dan tindak lanjut hasil audit dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI.

3.3. Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah menggunakan metode dokumentasi. Dokumentasi yang dilakukan dengan menggunakan data yang bersumber dari realisasi anggaran, opini audit, dan skor evaluasi kinerja penyelenggaraan Pemerintah Daerah. Data diperoleh dengan cara

mengunduh di website resmi BPK RI dan Daerah Kementrian Dalam Negeri. Serta data yang diperoleh dari berbagai sumber, seperti buku, jurnal dan laporan yang diedarkan oleh instansi, Lembaga dan media yang kredibel.

3.4. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

3.4.1. Variabel Dependen

Variabel dependen merupakan variabel yang dipengaruhi oleh variabel independen. Dalam penelitian ini, variabel yang digunakan adalah akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintahan daerah.

3.4.1.1. Akuntabilitas Pelaporan Keuangan

Variabel dependen dari penelitian ini adalah Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Daerah yang dalam penelitian ini diukur dengan opini audit yang dikeluarkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (Mudhofar, 2016). Opini audit dalam penelitian ini akan diukur dengan skala ordinal yang menunjukkan tingkatan atau peringkat mulai dari opini paling rendah sampai dengan paling tinggi yang di dapatkan dari Ikhtisar Laporan Hasil Pemeriksaan (ILHP) sebagai berikut:

1=Tidak Menyatakan Pendapat (TMP)

2=Tidak Wajar (TW)

3=Wajar Dengan Pengecualian (WDP)

4=Wajar Tanpa Pengecualian-Dengan Paragraf Penjelas (WTP-DPP)

4=Wajar Tanpa Pengecualian (WTP).

3.4.2. Variabel Independen

Variabel independen merupakan variabel yang dipengaruhi oleh variabel dependen. Dalam penelitian ini, variabel yang digunakan adalah desentralisasi fiskal, kinerja pemerintah dan sistem pengendalian internal.

3.4.2.1. Desentralisasi Fiskal

Desentralisasi fiskal diukur dengan dua proksi, yaitu tingkat kemandirian daerah, tingkat ketergantungan pada pemerintah pusat. Makin tinggi ketergantungan pada pemerintah pusat, maka makin kecil kemungkinan daerah tersebut memiliki akuntabilitas pelaporan keuangan yang tinggi dalam bentuk opini audit yang baik.

Desentralisasi fiskal secara umum mempengaruhi kemungkinan daerah memiliki akuntabilitas pelaporan keuangan yang tinggi, khususnya jika dilihat dari aspek kemandirian daerah dengan melihat data dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA) Pemerintah Daerah (Mudhofar, 2016). Rumus dari variabel- variabel dimaksud adalah sebagai berikut:

- a. Kemandirian Daerah = $\text{Pendapatan Asli Daerah (PAD)} / \text{Total Pendapatan}$.
- b. Ketergantungan pada Pemerintah Pusat = $\text{Dana Alokasi Umum (DAU)} + \text{Dana Alokasi Khusus (DAK)} / \text{Total Pendapatan}$.

3.4.2.2.Kinerja Pemerintah

Dalam penelitian ini dimasukkan variabel Kinerja Pemerintah daerah yang diprosikan dengan skor Evaluasi Kinerja Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah (EKPPD). EKPPD ini menggambarkan kinerja kepala daerah dalam periode satu tahun, sehingga harus disusun oleh orang yang berkompeten yang menyajikan data/menggambarkan kondisi suatu daerah antara lain: pelaksanaan urusan wajib dan pilihan, pendapatan, belanja dan kondisi Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) (Mudhofar, 2016). Setelah itu melihat skor EKPPD dari yang terendah hingga tertinggi yang diberikan oleh Kemendagri, Kinerja Pemerintah Daerah yang dikategorikan dengan:

5= Sangat Tinggi

4=Tinggi

3= Sedang

2= Rendah

1= Sangat Rendah

3.4.2.3.Sistem Pengendalian Internal

Berdasarkan PP No 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), menyebutkan bahwa salah satu unsur SPIP adalah unsur pemantauan yang dilaksanakan melalui pemantuan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya. Standar audit yang ditetapkan oleh BPK, banyaknya jumlah kelemahan sistem

pengendalian internal dapat dilihat dari temuan/kasus yang terjadi terkait sistem pengendalian internal yang dikeluarkan oleh BPK. Sistem Pengendalian Internal diukur dengan menggunakan jumlah temuan kasus kelemahan Sistem Pengendalian Internal tiap kabupaten/kota di seluruh Indonesia yang terdapat pada Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK RI (Saad, 2020).

Adapun definisi operasional variabel dan indikatornya dapat dilihat melalui table 3.1 dibawah ini sebagai berikut:

Tabel 3.1

Definisi Operasional Variabel

Variabel	Definisi	Ukuran	Sumber Data
(Y) Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Pemda	Pertanggungjawaban Pemerintah daerah kepada publik terkait aktivitas pemerintah yang diwujudkan melalui laporan keuangan.	Opini audit yang dikeluarkan oleh BPK. 1=Tidak Menyatakan Pendapat (TMP), 2=Tidak Wajar (TW), 3=Wajar Dengan Pengecualian (WDP), 4=Wajar Tanpa Pengecualian-Dengan Paragraf Penjelas (WTP-DDP). 5=Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)	Sumber data LHP dari BPK.
(X1) Kemandirian Daerah	Kemampuan daerah untuk melaksanakan otonomi daerah dalam membiayai daerahnya sendiri.	Pendapatan Asli Daerah / Total Pendapatan.	Sumber data LRA PEMDA.

(X2) Ketergantungan Daerah Pada Pemerintah Pusat	Daerah yang masih memiliki ketergantungan terhadap pemerintah pusat dalam membiayai pengelolaan daerahnya.	Dana Alokasi Umum + Dana alokasi Khusus / Total Pendapatan	Sumber data LRA PEMDA.
(X3) Kinerja Pemerintah	Kinerja pemerintah daerah dalam jangka waktu periode satu tahun.	Diproksikan dengan skor Evaluasi Kinerja Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah (EKPPD). 5= Sangat Tinggi 4=Tinggi 3= Sedang 2= Rendah 1=Sangat Rendah	Sumber data EKPPD.
(X4) Sistem Pengendalian Internal	Unsur pemantauan yang dilaksanakan melalui pemantuan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reuiu lainnya.	Menggunakan jumlah temuan kelemahan SPI tiap kabupaten/kota di seluruh Indonesia yang terdapat pada Laporan Hasil Pemeriksaan dari BPK	Sumber data LHP dari BPK

3.5. Teknik Analisis Data

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah Regresi Linear Berganda, karena variabel yang terlibat dalam penelitian ini lebih dari satu variabel bebas. Regresi Linear Berganda bertujuan untuk menguji pengaruh dua atau lebih variabel independen terhadap satu variabel dependen. Analisis data penelitian ini menggunakan perhitungan statistik dengan penerapan software SPSS 25. Selain mengukur kekuatan hubungan antara dua variabel atau lebih analisis regresi juga menunjukkan antara variabel dependen dengan variabel independen. Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah pengujian data yaitu statistik deskriptif, uji asumsi klasik, analisis regresi berganda dan selanjutnya dilakukan uji hipotesis.

3.5.1. Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif memberikan gambaran atau deskripsi suatu data yang dilihat dari nilai rata-rata (mean), standar deviasi, maksimum, dan minimum. Statistik deskriptif dimaksudkan untuk memberikan gambaran mengenai distribusi dan perilaku data sampel tersebut (Ghozali, 2017).

3.5.2. Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik digunakan untuk mengetahui apakah hasil analisis regresi linier berganda yang digunakan untuk menganalisis dalam penelitian ini terbebas dari penyimpangan asumsi klasik atau tidak (Ghozali, 2017). Masing-masing uji asumsi klasik tersebut dijelaskan sebagai berikut:

3.5.2.1. Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk mengetahui apakah variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal di dalam model regresi (Ghozali, 2017). Pengujian normalitas data pada penelitian ini menggunakan uji One Sample Kolmogorov-Smirnov yang mana dasar pengambilan keputusan sebagai berikut:

1. Jika nilai signifikansi $> 0,05$, maka data tersebut berdistribusi normal.
2. Jika nilai signifikansi $< 0,05$, maka data tersebut tidak berdistribusi normal.

3.5.2.2. Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas ini dimaksudkan untuk menguji apakah terdapat korelasi yang tinggi atau sempurna antara variabel bebas atau tidak dalam model regresi. Untuk mendeteksi adanya korelasi yang tinggi antar variabel independen dapat dilakukan dengan beberapa cara salah satunya dengan menggunakan Tolerance dan Variance Inflation Factor (VIF) dengan asumsi:

1. Jika nilai Tolerance $< 0,1$ dan nilai VIF < 10 maka variabel tersebut terbebas masalah multikolinearitas antar variabel bebas dalam model regresi.
2. Jika nilai Tolerance $> 0,1$ dan nilai VIF > 10 maka variabel tersebut terdapat masalah multikolinearitas antar variabel bebas dalam model regresi.

3.5.2.3. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan untuk mengetahui adanya korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pengganggu pada periode $t-1$ dalam suatu model regresi (Ghozali, 2017). Penelitian ini menggunakan Uji Run test untuk mendeteksi adanya masalah autokorelasi sebagai berikut:

1. Jika hasil tes menunjukkan nilai signifikansi $> 0,05$ maka data dikatakan bebas masalah autokorelasi.
2. Jika hasil tes menunjukkan nilai signifikansi $< 0,05$ maka terdapat autokorelasi.

3.5.2.4. Uji Heterokedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk mengetahui adanya kesamaan variance dari residual suatu pengamatan ke pengamatan lain dalam suatu model regresi. Jika variance dari residual tetap, maka disebut homoskedastisitas dan jika berbeda disebut heteroskedastisitas (Ghozali, 2017). Pada penelitian ini untuk menguji adanya heteroskedastisitas menggunakan uji Glejser dengan cara meregresikan antara variabel independen dengan nilai absolut residualnya (ABS_RES) sebagai berikut:

1. Jika nilai Signifikansi (Sig.) > 0,05, maka tidak terjadi gejala heteroskedastisitas dalam model regresi.
2. Jika nilai Signifikansi (Sig.) < 0,05, maka terjadi gejala heteroskedastisitas dalam model regresi.

3.5.3. Analisis Regresi Berganda

Model pengujian hipotesis yang digunakan adalah analisis regresi linier berganda. Analisis ini digunakan untuk meramalkan bagaimana keadaan (naik turunnya) variabel dependen (kriterium), bila dua atau lebih variabel independen sebagai faktor prediktor dimanipulasi (dinaik turunkan nilainya). Jadi analisis regresi linier berganda akan dilakukan bila jumlah variabel independennya minimal dua. Secara umum bentuk regresi yang digunakan dengan regresi linier berganda dengan tingkat derajat kesalahan 5%. Berdasarkan rumusan masalah dan kerangka teoritis yang disajikan sebelumnya yaitu:

$$Y = a + \beta_1X_1 + \beta_2X_2 + \beta_3X_3 + \beta_4X_4 + e$$

Keterangan:

Y	= Akuntabilitas Laporan Keuangan
a	= Konstanta
X1	= Kemandirian Daerah
X2	= Ketergantungan Daerah pada Pemerintah Pusat
X3	= Kinerja Pemerintah
X4	= Sistem Pengendalian Internal
β_1 - β_4	= Koefesien Regresi
e	= error

3.5.4. Uji Hipotesis

3.5.4.1. Koefisien Determinasi (Adjusted R²)

Mengukur tingkat kemampuan model dalam menerangkan variabel independen dapat menggunakan uji koefisien determinasi (R²). Tetapi uji ini mengandung kelemahan, yaitu adanya bias terhadap jumlah variabel independen yang dimasukkan ke dalam model. Setiap tambahan satu variabel independen maka R² akan meningkat, tidak peduli apakah variabel tersebut berpengaruh secara signifikan terhadap variabel dependen. Maka penelitian ini menggunakan adjusted R² dengan rentang nilai antara 0 dan 1. Jika nilai adjusted R² semakin mendekati 1 maka semakin baik kemampuan model tersebut dalam menjelaskan variabel dependen (Ghozali, 2017).

3.5.4.2. Uji Statistik t (Uji t-Test)

Menurut Ghozali (2016) uji statistik t menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel independen secara individu dalam menerangkan variabel dependen. Uji statistik t dapat dilakukan dengan melihat probability value (sig). Apabila probability value < 0,05, maka H₀ diterima atau H_a diterima (terdapat pengaruh secara parsial atau individual) dan apabila probability value > 0,05, maka H₀ diterima atau H_a ditolak (tidak terdapat pengaruh secara parsial atau individual).

3.5.4.3. Uji F (Secara Simultan)

Pengujian hipotesis uji simultan digunakan untuk melihat apakah secara keseluruhan variabel bebas mempunyai pengaruh terhadap variabel terikat (Ghozali, 2017). Uji f dilakukan dengan cara menggunakan tingkat signifikansi yang digunakan dalam penelitian ini digunakan dengan melibatkan nilai probabilitasnya. Apabila probabilitas < dari 0,05 maka H₀ diterima atau H_a diterima (terdapat pengaruh secara simultan) dan apabila probabilitas > 0,05. Maka H₀ ditolak atau H_a diterima (tidak terdapat pengaruh secara simultan).

BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh Desentralisasi Fiskal, Kinerja, Sistem Pengendalian Internal terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia tahun 2017-2021. Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan diatas pada bab sebelumnya, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Variabel kemandirian daerah memiliki pengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan daerah. Hal ini menunjukkan bahwa kemandirian suatu daerah memungkinkan untuk mengelola sumber daya dan kebijakan keuangannya sendiri. Ini juga akan memungkinkan pemerintah daerah untuk membuat sistem pengelolaan keuangan yang lebih sesuai dengan kebutuhan dan karakteristik pada suatu daerah itu sendiri. Kemandirian suatu daerah juga dapat membuat pemerintah daerah merasa lebih bertanggung jawab terhadap masyarakatnya sendiri. Hal ini dapat mendorong pemerintah daerah untuk lebih berkomitmen pada akuntabilitas dan transparansi pelaporan keuangan karena pemerintah daerah memiliki hubungan yang lebih erat dengan masyarakat. Namun, kemandirian daerah juga dapat berbahaya jika tidak diimbangi dengan sistem pengawasan dan akuntabilitas yang kuat. Terlalu banyak kemandirian tanpa pengawasan dapat meningkatkan risiko penyalahgunaan kekuasaan dan korupsi. Oleh karena itu, menciptakan keseimbangan antara kemandirian wilayah itu penting.
2. Variabel ketergantungan daerah kepada pemerintah pusat memiliki pengaruh negatif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan daerah. Hal ini menunjukkan bahwa ketergantungan daerah yang berlebihan pada sumber pendapatan pemerintah pusat juga dapat meningkatkan risiko penyalahgunaan kekuasaan atau korupsi. Ketidakjelasan atau kelemahan dalam pengawasan terhadap penggunaan dana eksternal dapat memberikan kesempatan bagi praktik-praktik yang tidak etis atau ilegal. Penting untuk memahami bahwa ketergantungan daerah pada sumber pendapatan eksternal bukanlah kondisi yang mutlak merugikan. Namun, perlu diperhatikan bahwa ketergantungan yang berlebihan dapat memberikan dampak

negatif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan daerah. Oleh karena itu, perlu adanya upaya untuk mengurangi ketergantungan tersebut dan meningkatkan otonomi keuangan pada suatu daerah agar dapat memperkuat akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan daerah.

3. Variabel kinerja pemerintah memiliki pengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan daerah. Hal ini menunjukkan bahwa kinerja pemerintah di suatu daerah dapat dilihat melalui Evaluasi Kinerja Penyelenggara Pemerintah Daerah dan Pelaporan Keuangannya. Karena pelaporan keuangan pemerintah daerah membahas tentang proses pengelolaan keuangan yang dapat dijadikan sumber informasi. Kinerja pemerintah yang baik cenderung didasari oleh transparansi yang tinggi dalam pengelolaan keuangan dan pengambilan keputusan. Pemerintah yang transparan lebih cenderung untuk menyediakan informasi keuangan secara terbuka dan jelas kepada publik akan memperkuat keakuratan, ketepatan waktu, sehingga memperkuat akuntabilitas mereka dalam pelaporan keuangan. Akuntabilitas yang kuat dalam pelaporan keuangan akan meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap pemerintah. Ketika pemerintah menunjukkan kinerja yang baik dan konsisten dalam pengelolaan keuangan, masyarakat akan lebih percaya pada informasi yang disajikan dalam laporan keuangannya.
4. Variabel sistem pengendalian internal memiliki pengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan daerah. Hal ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal yang efektif dapat membantu dalam memastikan bahwa informasi yang diolah dilakukan secara akurat, dan bahwa kesalahan atau penyimpangan dapat diidentifikasi dan diperbaiki dengan cepat. Sistem pengendalian internal yang kuat membantu memastikan bahwa organisasi mematuhi standar akuntansi yang berlaku. Dengan memastikan bahwa proses pencatatan dan pelaporan keuangan sesuai dengan standar yang ditetapkan, sistem pengendalian internal membantu meningkatkan kualitas dan keandalan laporan keuangan. Sistem pengendalian internal yang baik dirancang untuk mendeteksi dan mencegah adanya penyimpangan atau penipuan dalam pencatatan dan pelaporan keuangan.

5.2. Keterbatasan

Berdasarkan hasil dari pembahasan serta kesimpulan yang sudah dijelaskan diatas, maka peneliti memberikan keterbatasan yang dapat digunakan untuk penelitian selanjutnya dan untuk Pemerintah Daerah yaitu: Tahun pengamatan dalam penelitian ini dari tahun 2017-2021, namun pada tahun-tahun tertentu yaitu tahun 2019-2020 karna pada masa itu sedang terdampak Pandemi Covid-19, maka ada beberapa Pemerintah Daerah yang datanya tidak tersedia atau belum di publikasikan.

5.3. Saran

Berdasarkan hasil dari pembahasan serta kesimpulan yang sudah dijelaskan diatas, maka peneliti memberikan beberapa saran yang dapat digunakan untuk penelitian selanjutnya dan untuk Pemerintah Daerah yaitu:

1. Peneliti sebaiknya menambah variabel-variabel yang berkaitan dengan akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah contohnya seperti efektivitas penyerapan anggaran dan menambahkan variabel moderasi.
2. Peneliti sabaiknya menambah periode penelitian untuk melihat tren penelitian yang ada dan menggunakan data terbaru agar dapat mengembangkan lebih lanjut penelitian ini.

DAFTAR PUSTAKA

- Abed et al. (2022). Creative Accounting Determination and Financial Reporting Quality: The Integration of Transparency and Disclosure. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*.
<https://www.mdpi.com/journal/joitmc>
- Abubakar et al. (2017). Effect of Internal Control Activity on Financial Accountability and Transparency in Local Government Areas of Borno State, Nigeria. *European Journal of Business and Management*. Vol. 9, No. 30 2017. <https://iiste.org/Journals/index.php/EJBM/article/view/39131>
- Afonso et al. (2024). Fiscal Decentralization and Public Sector Efficiency: Do Natural Disasters Matter? *Economic Modelling*. Vol. 137, 106763.
<https://doi.org/10.1016/j.econmod.2024.106763>
- Brusca. (2017). Accountability and Transparency to Fight against Corruption: An International Comparative Analysis. *Journal of Comparative Policy Analysis Research and Practice*. 20(2) 2017. DOI:10.1080/13876988.2017.1393951
- Dona et al. (2022). Berpengaruhkah Desentralisasi Fiskal dan Kinerja Pemerintah Daerah terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan? *Jurnal Inovasi Penelitian*, 4153-4164. <https://stp-mataram.e-journal.id/JIP/article/view/1519>
- Eny dan Enita. (2017). Akuntansi Sektor Publik. Yogyakarta: Kurnia Kalam Semeta.
- Frederick and Audrey. (2019) Accounting Practice, Fiscal Decentralization and Corruption. *The British Accounting Review* 51(5) 2019.
DOI:10.1016/j.bar.2019.04.003
- Friyani, R. (2017). Pengaruh Desentralisasi Fiskal, Good Governance Dan Standar Akuntansi Pemerintahan Terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah Daerah Kota Jambi (Studi Kasus Pada Dinas Pengelolaan Keuangan Dan Aset Daerah Kota Jambi). *Jurnal Manajemen Terapan dan Keuangan*, 97-95. <https://online-journal.unja.ac.id/JSSH/article/view/4296>
- Ghozali, I. (2017). Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 21. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro. In Warta (7th ed., Vol. 14, Issue 1).
- Habibi, M. M. (2016). Analisis Pelaksanaan Desentralisasi Dalam Otonomi Daerah Kota/Kabupaten. *Jurnal Ilmiah Pendidikan Pancasila dan Kewarganegaraan*. <https://www.semanticscholar.org/paper/6212d81311a772399f96b5b44772c33255eb520c>

- Halim, A. (2016). Pengaruh Profesionalisme, Pengalaman, Akuntabilitas dan Objektivitas Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada KAP di Kota Malang). *Jurnal Riset Mahasiswa Akuntansi*.
https://scholar.google.co.id/citations?view_op=view_citation&hl=id&user=XI6hESsAAAAJ&citation_for_view=XI6hESsAAAAJ:D03iK_w7-QYC
- Jefri, R. (2018). Teori Stewardship dan Good Governance. *Economics Bosowa*, 14-18. <https://www.scribd.com/document/512841537/162-1-508-1-10-20180621>
- Kurniatul, M. (2016). Pengaruh Desentralisasi Fiskal dan Kinerja Terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia: Efek Moderasi dari Kinerja. *Journal of Accounting and Investment*, 176-185.
<https://repository.umy.ac.id/handle/123456789/3277>
- Kusuma, H. (2016). Desentralisasi Fiskal dan Pertumbuhan Ekonomi di Indonesia. *Desentralisasi Fiskal dan Pertumbuhan Ekonomi di Indonesia*, 1-11. <https://media.neliti.com/media/publications/228357>
- Manafe, H. A. (2023). Pengaruh Desentralisasi Fiskal, Sistem Pengendalian Internal, Dan Kinerja Pemerintah Daerah terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan (Suatu Kajian Studi Literatur Manajemen Keuangan Daerah). *Jurnal Ekonomi Manajemen Sistem Informasi*, 598-604.
- Maria, E. (2019). Desentralisasi Fiskal dan Probabilitas Terjadinya Korupsi: Sebuah bukti empiris dari Indonesia. *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis*, 1-22.
<https://ejournal.uksw.edu/jeb/article/view/2036>
- Monteiro et al., (2021). Linking Quality of Accounting Information System and Financial Reporting to Non-Financial Performance: The role women managers. *International Journal of Accounting Information Systems*. Vol. 54, 2024, 100692. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2024.100692>
- Nasution, H. S. (2010). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Pertumbuhan Produk Domestik Regional Bruto Era Desentralisasi Fiskal di Propinsi Banten periode 2001: 1-2009: 4. *Media Ekonomi*, 29-48.
<https://www.researchgate.net/publication/322247107>
- Oktaviani, A. (2021). Pengaruh Kemandirian Daerah, Kinerja Pemerintah Daerah, dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan. 186-193. <https://jurnal.stie-aas.ac.id/index.php/jap/article/view/1147>
- Pramita, Y. D. (2017). Penerapan Standar Pelaporan Keuangan, Kepemimpinan, Kompetensi, Peran Audit Internal dan Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi pada Kualitas Informasi Laporan Keuangan. *URECOL*, 115-124.
<https://journal.unimma.ac.id/index.php/urecol/article/view/1624>

- Purbasari, H. (2017). Pengaruh Desentralisasi Fiskal, Sistem Pengendalian Internal dan Kinerja Pemerintah Daerah Terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan. *Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 102-108. <https://journals.ums.ac.id/index.php/reaksi/article/view/4884>
- Putra, I. (2019). Pengaruh Akuntabilitas, Transparansi, dan Partisipasi Masyarakat Pada Efektivitas Pengelolaan Dana Desa. *E-Jurnal Akuntansi*, 132-159. <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/article/view/46487>
- Salma, M. (2022). Analisis Pengaruh Penerapan Prinsip Good Corporate Governance Terhadap Pengelolaan Dana Desa (Studi Empiris pada Kecamatan Dukun Kabupaten Gresik). *e_Jurnal Ilmiah Riset Akuntansi*. <https://repository.unisma.ac.id/handle/123456789/4661>
- Sariti. (2020). Akuntansi Sektor Publik. Cirebon: CV. Green Publiher Indoneia.
- Selepe. (2022). An Overview of Poor Financial Reporting and Lack of Accountability Within the South African Local Government. *International Journal of Social Science Research and Review*, 5(12), 727-737. <https://doi.org/10.47814/ijssrr.v5i12.1135>
- Setyaningrum, D. (2014). Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 154-170. <https://scholarhub.ui.ac.id/jaki/vol9/iss2/4/>
- Sumarsono, H. (2009). Analisis Kemandirian Otonomi Daerah: Kasus Kota Malang (1999-2004). *Jurnal Ekonomi dan Studi Pembangunan*. <https://jurnal.unsil.ac.id/index.php/jak/article/view/1889>
- Suyanto, S. (2017). Kajian Ketimpangan Fiskal (Fiscal Imbalance) Dan Kebijakan Desentralisasi Fiskal Pada Daerah Otonom. *Develop*. <https://ejournal.unitomo.ac.id/index.php/ep/article/view/70>
- Utami, S. R. (2020). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah, Opini Audit, dan Rasio Kemandirian Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah daerah. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 1-253. <https://jab.fe.uns.ac.id/index.php/jab/article/view/436>
- Tumwebaze. (2018). Corporate Governance, Internal Audit Function and Accountability in Statutory Sorporations. *Cogent Business & Management*. 5, Article ID: 1527054. <https://doi.org/10.1080/23311975.2018.1527054>
- <https://www.indonesia.go.id/ragam/komoditas/ekonomi/mengawal-keuangan-negara-di-tengah-covid-19#:~:text=Selama%20pandemi%20yang%20telah%20berlangsung%20lima%20bulan%2C%20para,dilakukan%20paling%20lambat%20pada%2031%20Maret%20setiap%20tahunnya>
- <https://wartapemeriksa.bpk.go.id/?p=24847>