

# Pengaruh Desentralisasi Fiskal dan Kinerja Terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia: Efek Moderasi dari Kinerja

Kurniatul Mudhofar\* & Afrizal Tahar

Prodi Akuntansi Universitas Muhammadiyah Yogyakarta, Jln. Lingkar Selatan, Kasihan, Bantul, D. I. Yogyakarta

## ARTICLE INFO

### Article history:

received 3 Mar 2016  
revised 27 Mei 2016  
accepted 5 Jun 2016

### Keywords:

Fiscal Desentralitation;  
Local Government;  
Effectiveness;  
Performance;  
Accountability;  
Financial Reporting

## ABSTRACT

The purpose of this study is to examine the effect of fiscal decentralization which is proxied by independence of local government, dependence on the central government, effectiveness of regional revenue realization, and performance toward local government financial reporting accountability. The sample using 698 district/city are listed in the Dirjen Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah Kementerian Dalam Negeri. The analysis technique used for Hypotheses testing is ordinal logistic regression. The results reveal independence of local government and performance influence degree of local government financial reporting accountability. Two variables i.e. dependence on the central government and effectiveness do not influence local government financial reporting accountability. While the performance as the moderating variable only influence on the relationship between dependence on the central government and local government financial reporting accountability and has no influence on the relation between region's autonomy relation and local government financial reporting accountability.

© 2016 JAI. All rights reserved

## PENDAHULUAN

Otonomi Daerah dan Desentralisasi Fiskal pada dasarnya merupakan instrumen yang digunakan dalam penyelenggaraan pembangunan negara dan bukan tujuan bernegara itu sendiri. Instrumen ini digunakan agar pencapaian tujuan bernegara, yaitu kesejahteraan masyarakat dapat tercapai dengan mudah. Usaha untuk mencapai tujuan tersebut dilakukan pada tingkatan pemerintahan yang paling dekat dengan masyarakat, yaitu Pemerintah Daerah (Pemda), sehingga diharapkan kebijakan fiskal daerah akan benar-benar sesuai dengan aspirasi, kebutuhan, dan prioritas daerah (Nota Keuangan dan Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara, 2011).

Sistem desentralisasi di Indonesia mulai diberlakukan semenjak dikeluarkannya Undang-undang Nomor 22 tahun 1999 dan Undang-undang Nomor 25 tahun 1999 yang disempurnakan menjadi Undang-undang Nomor 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah dan Undang Undang Nomor 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah. Implementasi otonomi daerah ini menimbulkan berbagai permasalahan karena daerah memiliki kapasitas dan kemampuan yang berbeda-beda baik dari sisi

keuangan, ketersediaan infrastruktur, dan kapasitas sumber daya manusia (Syahrudin, 2006). Perbedaan kemampuan ini menyebabkan adanya Pemda yang mengalami kemajuan pesat dan ada juga Pemda yang justru mengalami kemunduran sehingga harus dibantu aspek finansialnya oleh pemerintah pusat.

Fontanella dan Rossieta (2014) menemukan bahwa kinerja Pemda mengalami peningkatan yang dapat dilihat dari penurunan jumlah Pemda yang tidak melaporkan Laporan Penyelenggaraan Pemda (LPPD) dan peningkatan indeks kinerja Pemda kabupaten/kota di Indonesia. Hal ini mengindikasikan bahwa tata kelola penyelenggaraan pemerintahan kabupaten/kota di Indonesia mengalami perbaikan. Moisiu (2013) menemukan adanya beberapa pemerintahan di berbagai negara justru melakukan tindakan korupsi pasca implementasi desentralisasi fiskal. Hal ini mengindikasikan adanya kesenjangan praktikal (*practical gap*) atau anomali dari tujuan diberlakukannya otonomi pemerintahan. Kondisi ini juga terjadi di Indonesia, dimana pasca era otonomi daerah, penyelenggaraan pemerintahan diwarnai dengan meningkatnya kasus korupsi penyalahgunaan keuangan negara. Hal ini menjadi hal penting untuk diteliti dalam rangka menjawab pertanyaan apa sebenarnya yang terjadi pasca

\*Corresponding author, e\_mail address: [kurniatul.mudhofar@gmail.com](mailto:kurniatul.mudhofar@gmail.com)

implementasi desentralisasi fiskal Pemda di Indonesia.

Berdasarkan permasalahan yang telah diuraikan di atas, penelitian ini akan menguji pengaruh desentralisasi fiskal dan kinerja terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda di Indonesia. Penelitian ini mengacu pada penelitian Fontanella dan Rossieta (2014) yang meneliti pengaruh desentralisasi fiskal dan kinerja terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda di Indonesia. Mereka menemukan bahwa desentralisasi fiskal dalam bentuk tingkat kemandirian daerah dan kinerja penyelenggaraan pemerintah berpengaruh positif terhadap kemungkinan tingginya akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda. Secara parsial terkait peran moderasi kinerja, ditemukan bahwa kinerja penyelenggaraan Pemda memperlemah pengaruh negatif tingkat ketergantungan pada pemerintah pusat terhadap kemungkinan tingginya akuntabilitas pelaporan keuangan dalam bentuk opini audit yang baik.

Berbeda dengan penelitian Fontanella dan Rossieta (2014), penelitian ini menambahkan variabel rasio efektivitas realisasi Pendapatan Asli Daerah (PAD) yang merupakan salah satu instrumen dari desentralisasi fiskal dan merubah tahun penelitian menjadi 2012-2013. Penambahan variabel dan tahun ini diharapkan dapat memperkuat hasil dari penelitian sebelumnya. Penelitian ini diharapkan dapat memberi gambaran kepada masyarakat mengenai dampak desentralisasi fiskal pada akuntabilitas laporan keuangan, sehingga masyarakat ikut aktif berperan dalam mengawasi penyelenggaraan desentralisasi atau otonomi pemerintahan.

## TINJAUAN LITERATUR DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

### Desentralisasi Fiskal dan Kinerja Penyelenggaraan Pemda

Implementasi Undang-undang Nomor 22/1999 dan Undang-undang Nomor 25/1999 pada bulan Januari tahun 2001 menunjukkan adanya transformasi tata pemerintahan Indonesia dari sentralisasi menuju desentralisasi. Penetapan Undang-undang Nomor 22 Tahun 1999 memperluas wewenang Pemda tingkat II, sedangkan penetapan Undang-undang Nomor 25 Tahun 1999 diharapkan dapat meningkatkan kemampuan keuangan daerah, sehingga otonomi daerah bisa menjadi formula terbaik untuk meningkatkan kesejahteraan penduduk lokal melalui berbagai efek *multiplier* dari desentralisasi yang diharapkan bisa terwujud.

Evaluasi Penyelenggaraan Pemerintah Daerah (EPPD) dilakukan dengan menggunakan sumber utama Laporan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah (LPPD) yang memuat informasi tentang penyelenggaraan Pemda selama satu tahun anggaran (Peraturan Pemerintah Nomor 6 Tahun 2008). Peraturan Pemerintah Nomor 3 Tahun 2007 tentang LPPD, Laporan Keterangan Pertanggungjawaban Kepala Daerah kepada Dewan Perwakilan Rakyat Daerah, dan Informasi LPPD kepada masyarakat, yang harus dilaporkan oleh pemerintah provinsi dan kabupaten/kota yang dinilai oleh Kementerian Dalam Negeri dan diberikan Skor serta Peringkat.

Desentralisasi fiskal diharapkan memberikan efek positif yaitu peningkatan kinerja Pemda (Fontanella dan Rossieta, 2014). Namun, mengacu pada hasil penelitian Moisiu (2013), desentralisasi fiskal bisa saja menyebabkan pengaruh negatif, yaitu meningkatnya korupsi dan penyelewengan penggunaan uang negara. Sehingga, akuntabilitas di instansi Pemda perlu diperkuat dan mengkaji aspek apa yang diduga akan berpengaruh terhadap akuntabilitas di lingkungan Pemda. Berdasarkan argumen tersebut, maka penelitian ini penting untuk dilakukan. Aspek desentralisasi fiskal yang digunakan dalam penelitian ini mengacu pada penelitian Fontanella dan Rossieta (2014) yakni kemandirian daerah, ketergantungan pada pemerintah pusat dan efektivitas realisasi PAD.

### Desentralisasi Fiskal dan Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Daerah

Syahrudin (2006) menyatakan bahwa desentralisasi fiskal mampu meningkatkan pertumbuhan ekonomi daerah. Peningkatan pertumbuhan ekonomi disebabkan oleh desentralisasi fiskal yang memberikan kesempatan kepada daerah untuk membangun kemandirian dalam memperoleh pendanaan. Pendanaan sendiri akan dapat diterima oleh penyedia dana (investor dan kreditur) jika Pemda memiliki akuntabilitas yang baik. Sehingga, dengan demikian akuntabilitas merupakan suatu aspek yang harus dijalankan oleh Pemda. Sejalan dengan penelitian tersebut, Sidik (2002) mengungkapkan bahwa desentralisasi meningkatkan akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi masyarakat dalam pengambilan keputusan di tingkat daerah. Fontanella dan Rossieta (2014) menemukan kemandirian daerah berpengaruh positif secara signifikan terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda. Hal tersebut dilihat dari semakin membaiknya opini audit Pemda yang memiliki kemandirian dari tahun ke tahun. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis pertama yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

H: Kemandirian daerah berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda.

Desentralisasi fiskal secara umum mempengaruhi kemungkinan daerah memiliki akuntabilitas pelaporan keuangan yang tinggi, khususnya jika dilihat dari aspek kemandirian daerah dan ketergantungan terhadap pemerintah pusat (Fontanella dan Rossieta, 2014). Pada kondisi mandiri dan ketergantungan pada pemerintah pusat suatu Pemda rendah, seharusnya Pemda akan lebih mampu dalam menjalankan aktivitas keuangannya sendiri, seperti mengatur dan menggali potensi keuangan, penganggaran dan pengalokasian. Lay (2001) menegaskan bahwa ketika Pemda mendapatkan hak-haknya 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.

Kurniasih (2011) menemukan bahwa penyerahan proses pengambilan keputusan ke tingkat pemerintahan yang lebih dekat dengan masyarakat berpengaruh langsung pada program pelayanan yang dirancang, dan kemudian dilaksanakan oleh pemerintah, sehingga berpengaruh terhadap peningkatan kualitas dan akuntabilitas laporan keuangan daerah. Hal ini adalah bentuk adanya kemungkinan tanggung jawab dari suatu Pemda atas kewenangan yang diberikan dalam pengelolaan dan pelaporan kinerja. Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa semakin mandiri suatu Pemda, maka semakin rendah tingkat ketergantungan pada pemerintah pusat dan semakin baik akuntabilitas yang akan diupayakan oleh Pemda tersebut. Berdasarkan argumentasi yang diuraikan tersebut, maka hipotesis kedua yang diajukan adalah:

H: Tingkat ketergantungan pada pemerintah pusat berpengaruh negatif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda.

Efektivitas yang dimaksud dalam penelitian adalah capaian dari sejauh mana Pemda dapat merealisasikan Pendapatan Asli Daerah (PAD) yang sudah dianggarkan. Hal ini menggambarkan sejauh mana kemampuan daerah dalam menggali sumber-sumber pendapatan dan memaksimalkan potensi pendapatan yang digunakan untuk memobilisasi kegiatan pemerintahan. Moisiu (2013) menunjukkan bahwa perluasan otonomi fiskal

daerah bertujuan untuk mengatur dan mengumpulkan pajak dan biaya Pemda secara mandiri. Sejalan dengan konsep teori pensinyalan yang menjelaskan bahwa suatu entitas akan cenderung untuk melakukan penyampaian laporan kinerjanya apabila capaian kinerja tersebut masuk dalam kategori bagus (Williams, 2001; Aida dan Rahmawati, 2015). Hal ini dapat dilihat sebagai upaya pencitraan untuk menunjukkan legitimasi politik agar suatu entitas dipandang baik (Meyer, 1979; Fennell, 1980; Sofyani dan Akbar, 2013; 2015). Berdasarkan argumentasi tersebut, maka hipotesis ketiga yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

H: Efektivitas berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda.

### **Hubungan Kinerja Penyelenggaraan Pemda dengan Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Pemda**

Semakin baik kinerja penyelenggaraan Pemda, maka semakin tinggi kemungkinan daerah tersebut memiliki akuntabilitas pelaporan keuangan yang tinggi dalam bentuk opini audit yang baik (Fontanella dan Rossieta, 2014). Anggaran dengan pendekatan kinerja adalah suatu sistem anggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil (*output*) dari perencanaan alokasi biaya (*input*) yang ditetapkan (Syahrudin, 2006). Sejalan dengan yang dikemukakan Sofyani dan Akbar (2013; 2015), ketika kinerja suatu Pemda baik, maka terdapat kecenderungan untuk memberikan akuntabilitas yang baik. Hal ini menurut Meyer (1979) dan Fennell (1980) adalah bentuk legitimasi politik agar Pemda dilihat sebagai entitas yang memiliki perhatian kepada konsep pemerintahan yang baik (*Good Government*). Berdasarkan argumen tersebut, maka hipotesis keempat yang diajukan adalah sebagai berikut:

H: Kinerja penyelenggaraan Pemda berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan daerah.

### **Efek Moderasi Kinerja atas Hubungan Kemandirian Daerah dan Ketergantungan Pada Pemerintah Pusat dengan Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Pemda**

Desentralisasi fiskal mewajibkan akuntabilitas yang lebih besar sehingga memerlukan adanya ruang otoritas dan pengambilan keputusan Pemda yang otonom. Dengan menjadi daerah-daerah otonom, Pemda akan lebih mampu meningkatkan kinerja mereka dan melaksanakan proyek-proyek tambahan untuk tujuan pengembangan daerah (Innocenta, 2011). Fontanella dan Rossieta (2014) menyatakan bahwa dalam hubungan ketergantungan pada

pemerintah pusat terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan terdapat efek moderasi dari unsur kinerja. Hal ini karena kinerja dinilai dapat memperkuat keinginan untuk menunjukkan akuntabilitas yang lebih baik ketika suatu Pemda mendapatkan kemandirian dari pemerintah pusat. Berdasarkan argumen tersebut, maka diajukan hipotesis kelima sebagai berikut:

H<sub>5</sub>: Kinerja memiliki peran sebagai pemoderasi dari hubungan kemandirian daerah dengan akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda.

Salah satu ciri utama daerah mampu dalam melaksanakan otonominya dapat dilihat dari kemampuan keuangan daerah untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan daerahnya. Kondisi ini adalah cerminan dari tingkat ketergantungan pada pemerintah pusat. Semakin kecil proporsi pendapatan daerah yang bersumber dari transfer pemerintah pusat, atau semakin besar PAD suatu daerah, maka hal itu akan berdampak pada kelancaran memobilisasi dari dana penyelenggaraan Pemda (Ariansyah *et al.*, 2004). Selanjutnya, penyelenggaraan Pemda yang lancar, akan mendukung untuk terciptanya akuntabilitas yang baik. Hal ini dikuatkan oleh hasil penelitian Fontanella dan Rossieta (2014) yang menyatakan bahwa ketergantungan pada pemerintah pusat berpengaruh negatif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda. Hubungan ini akan semakin diperkuat jika Pemda yang sudah tidak bergantung kepada pemerintah pusat memiliki kinerja yang baik. Hal ini sejalan dengan konsep teori pensinyalan yang mengemukakan bahwa entitas akan cenderung melakukan penyampaian akuntabilitas yang lebih baik ketika entitas tersebut memiliki kinerja yang baik (Williams, 2001; Aida dan Rahmawati, 2015). Berdasarkan argumen tersebut, maka diajukan hipotesis keenam sebagai berikut:

H<sub>6</sub>: Kinerja memiliki peran sebagai pemoderasi dari hubungan ketergantungan pada pemerintah pusat dengan akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda.

## METODE PENELITIAN

### Sampel dan Obyek Penelitian

Sampel penelitian ini adalah seluruh Pemda yang ada di Indonesia. Teknik pemilihan sampel adalah *purposive sampling* (lihat tabel 1). Objek dalam penelitian ini adalah data realisasi anggaran Pemda di Indonesia tahun 2012-2013 yang tersedia

pada website Dirjen Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah Kementerian Dalam Negeri. Penggunaan periode ini karena periode sampai dengan 2012 sudah diteliti oleh peneliti lain. Selain itu, sebenarnya penelitian akan dilakukan sampai data per 2014. Namun, ketika survey data dilakukan, ditemukan banyak Pemda yang belum melaporkan data 2014 ketika penelitian ini dilakukan. Oleh karenanya, data yang digunakan cukup 2012-2013. Periode data dua tahun ini juga dinilai sudah cukup dalam menguji validitas hasil penelitian dengan sampel minimal 30.

**Tabel 1. Prosedur Pemilihan Sampel**

No	Keterangan	Full Sampel		Sub Sampel	
		2012	2013	2012	2013
1	Pemerintah Kabupaten/Kota seluruh Indonesia.	530	539	530	539
2	Pemerintah Kabupaten/Kota yang data realisasi anggarannya tersedia (full sampel)	349	349	-	-
3	Pemerintah Kabupaten/Kota yang menyampaikan Laporan Penyelenggaraan Pemda (LPPD) (sub sampel)	-	-	331	340
4	Total Sampel	349	349	331	340

Berdasarkan *purposive sampling* diperoleh 698 kabupaten/kota yang masuk dalam kategori full sampel (Kabupaten/Kota yang data realisasi anggarannya tersedia di website Dirjen Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah Kementerian Dalam Negeri selama tahun 2012-2103 baik menyampaikan Laporan Penyelenggaraan Pemda (LPPD) maupun tidak dan 671 kabupaten/kota yang masuk kategori sub sampel (Kabupaten/Kota yang data realisasi anggarannya tersedia di website Dirjen Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah Kementerian Dalam Negeri selama tahun 2012-2103 yang melaporkan Laporan Penyelenggaraan Pemda (LPPD) yang diberikan skor oleh Kementrian Dalam Negeri.

### Jenis Data

Data pada penelitian ini adalah data sekunder yang didapat dari Realisasi Anggaran Pendapatan

dan Belanja Daerah (APBD) Pemda, Ikhtisar Hasil Pemeriksaan (IHPS), dan Evaluasi Kinerja Penyelenggaraan Pemda (EKPPD) di Indonesia tahun 2012-2013.

### Teknik Pengumpulan Data

Data dikumpulkan menggunakan penelusuran data sekunder melalui metode dokumentasi. Dokumentasi dilakukan dengan menggunakan sumber-sumber data dokumenter seperti laporan realisasi anggaran, opini audit, dan evaluasi kinerja penyelenggaraan Pemda. Data diperoleh dengan cara mengunduhnya di website Pemda.

### Definisi Operasional Variabel Penelitian

Variabel dependen dari penelitian ini adalah Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Daerah yang dalam penelitian ini diukur dengan opini audit yang dikeluarkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (Fontanella dan Rossieta, 2014). Opini audit dalam penelitian ini akan diukur dengan skala ordinal yang menunjukkan tingkatan atau peringkat mulai dari opini paling rendah sampai yang paling tinggi 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); 5= Wajar Tanpa Pengecualian (WTP).

Sedangkan variabel independen pada penelitian ini adalah Desentralisasi Fiskal dan Efektivitas Penyerapan Anggaran Pemda. Desentralisasi fiskal diukur dengan tiga proksi, yaitu tingkat kemandirian daerah, tingkat ketergantungan pada pemerintah pusat, dan efektivitas. 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 (Fontanella dan Rossieta, 2014). Rumus dari variable-variabel dimaksud adalah sebagai berikut:

Kemandirian Daerah =  $\frac{\text{Pendapatan Asli Daerah (PAD)}}{\text{Total Pendapatan}}$

Ketergantungan pada Pemerintah Pusat =  $\frac{\text{Dana Alokasi Umum (DAU)} + \text{Dana Alokasi Khusus (DAK)}}{\text{Total Pendapatan}}$

Efektivitas =  $\frac{\text{Anggaran Pendapatan Asli Daerah/Realisasi Pendapatan Asli Daerah}}$

Dalam penelitian ini dimasukkan variabel pemoderasi, yaitu Kinerja Pemda 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) sehingga data harus valid. Pengukurannya sebagai berikut: (1) Full sampel: menggunakan variabel *dummy*, jika Pemda melaporkan LPPD dan diberikan skor oleh Kemendagri, maka diberi skor 1, jika tidak melaporkan dan tidak diberi skor maka = 0; (2) Sub sampel: yaitu skor kinerja yang diberikan kepada pemerintah oleh Kemendagri dalam EKPPD.

### Analisis Data

Pengujian hipotesis penelitian menggunakan teknik analisis regresi logistik ordinal. Penelitian ini memiliki enam hipotesis yang akan dianalisis dengan dua model persamaan. Model persamaan pertama untuk menguji hipotesis H1, H2, H3 dan H4, sedangkan model persamaan kedua untuk menguji hipotesis H5 dan H6.

Model persamaan pertama untuk menguji H1, H2, H3, dan H4:

Full Sampel:  $OA = \alpha_0 + \alpha_1 KD + \alpha_2 KP + \alpha_3 EK + \alpha_3 DK + e$

Keterangan:

OA: Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Daerah

KD: Kemandirian daerah

KP: Ketergantungan pada Pemerintah Pusat

EK: Efektivitas

DK: Dummy Kinerja (0 = jika melaporkan LPPD; 1 = jika melaporkan LPPD dan diberikan skor oleh kemendagri)

Sub Sampel:  $OA = \alpha_0 + \alpha_1 KD + \alpha_2 KP + \alpha_3 EK + \alpha_3 KI + e$

Keterangan :

OA: Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Daerah

KD: Kemandirian daerah

KP: Ketergantungan pada Pemerintah Pusat

EK: Efektivitas

KI: Skor Kinerja

e: Error

Model persamaan kedua untuk menguji H5-H6:

$$OA = \alpha_0 + \alpha_1 KD + \alpha_2 KP + \alpha_3 EK + \alpha_4 KI * KD + \alpha_5 KI * KP + e$$

Keterangan:

OA: Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Daerah

KD: Kemandirian Daerah

KP: Ketergantungan pada Pemerintah Pusat

EK: Efektivitas

KI: Skor Kinerja

e: Error

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Hasil Uji Kelayakan Model Regresi dengan Data

Sebelum uji regresi logistik ordinal dilakukan, terlebih dahulu dilakukan uji kecocokan data dengan model persamaan. Dari hasil analisis pada full sampel, diperoleh nilai *Chi-square* sebesar 2706,861 dengan nilai signifikansi  $0,850 > 0,05$  sehingga hipotesis 0 diterima. Sementara dari analisis sub sampel diperoleh nilai *Chi-Square* 2736,967 dengan signifikansi  $0,202 > 0,05$  sehingga hipotesis 0 diterima. Moderasi nilai *Chi-Square* sebesar 2747,793 dengan signifikansi  $0,160 > 0,05$  sehingga hipotesis 0 diterima. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa data yang diperoleh memiliki kecocokan dengan model persamaan yang diusulkan.

### Hasil Uji Kelayakan Model (Overall Model Fit)

Dari hasil uji full sampel *-2 log Likelihood* diperoleh nilai intersep 1573,101. Sedangkan dengan memasukan variabel independen maka *-2 Log Likelihood* turun menjadi 1507,828. Nilai tersebut menunjukkan penurunan sebesar 65,273 dan signifikansi *p-value*  $0,000 (< 0,05)$ . Adapun hasil dari *-2 Log Likelihood* untuk sub sampel diperoleh nilai intersep 1489,610. Sedangkan dengan memasukan variabel independen maka *-2 Log Likelihood* turun

menjadi 1381,467. Nilai tersebut menunjukkan penurunan sebesar 108,143 dan signifikansi pada *p-value*  $0,000 (< 0,05)$ . Untuk hasil analisis moderasi, hasil dari uji *-2 Log Likelihood* diperoleh intersep 1489,610. Sedangkan dengan memasukan variabel independen maka *-2 Log Likelihood* turun menjadi 1381,046. Hasil tersebut menunjukkan penurunan sebesar 108,564 dan signifikansi pada *p-value*  $0,000 (< 0,05)$ . Hasil tersebut menunjukkan bahwa model dengan variabel bebas lebih baik dari pada model tanpa variabel bebas.

### Hasil Uji Koefisien Determinasi

Nilai koefisien determinasi model regresi dari uji *nagelkerke* adalah sebesar 0,100 untuk full sampel dan 0,167 untuk sub sampel. Hal ini menjelaskan bahwa variabel dependen opini audit yang digunakan dalam model 10% (full sampel) dan 16,7% (sub sampel) dapat dijelaskan oleh variabel independen yaitu kemandirian daerah, ketergantungan pada pemerintah pusat, efektivitas, kinerja. Sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel - variabel lain yang diluar model penelitian.

### Hasil Uji Pararel Lines

Uji *Parallel Lines* bertujuan untuk melihat apakah asumsi bahwa semua kategori memiliki parameter yang sama atau tidak dan nilai yang diinginkan adalah tidak signifikan yaitu  $p > 0,05$ . Dari hasil analisis statistik, ditemukan nilai *p* sebesar  $0,172 (> 0,05)$  yang berarti model yang digunakan cocok. Dari semua hasil uji pra hipotesis ini dapat disimpulkan bahwa uji hipotesis dapat dilakukan karena semua asumsi yang diharapkan sudah terpenuhi.

### Hasil Uji Hipotesis

Hasil pengujian hipotesis yang dilakukan dengan analisis regresi logistik ordinal dapat disimak pada Tabel 2, Tabel 3, dan Tabel 4. Variabel

**Tabel 2. Parameter Estimates- Full Sampel**

	Estimate	Std. Error	Wald	Df	Sig.	95% Confidence Interval		
						Lower Bound	Upper Bound	
Threshold	[OA = 1]	-1,857	,608	9,326	1	,002	-3,049	-,665
	[OA = 2]	-1,716	,607	7,990	1	,005	-2,906	-,526
	[OA = 3]	1,477	,605	5,949	1	,015	,290	2,663
	[OA = 4]	2,253	,609	13,663	1	,000	1,058	3,447
Location	KD	,032	,008	15,304	1	,000*	,016	,047
	KP	-,012	,005	6,275	1	,012*	-,022	-,003
	EK	-,001	,001	1,088	1	,297	-,004	,001
	DK	,970	,402	5,815	1	,016*	,182	1,758

\* signifikan pada alpha 0,05

**Tabel 3. Parameter Estimates-Sub Sampel**

		Estimate	Std. Error	Wald	df	Sig.	95% Confidence Interval	
							Lower Bound	Upper Bound
Threshold	[OA = 1]	,246	,612	,162	1	,687	-,953	1,445
	[OA = 2]	,394	,611	,416	1	,519	-,803	1,592
	[OA = 3]	3,892	,639	37,149	1	,000	2,641	5,144
	[OA = 4]	4,700	,646	52,982	1	,000	3,434	5,965
Location	KD	,032	,008	15,080	1	,000*	,016	,048
	KP	-,002	,005	,127	1	,721	-,012	,009
	EK	,000	,002	,021	1	,886	-,004	,004
	KI	1,035	,141	53,918	1	,000*	,759	1,311

\*signifikan pada alpha 0,05

kemandirian daerah memiliki nilai koefisien regresi sebesar 0,032 dengan signifikansi sebesar  $0,00 < \alpha (0,05)$  pada pengujian sub sampel nilai koefisien regresi sebesar 0,032 dengan signifikansi sebesar  $0,00 < \alpha (0,05)$ . Dari hasil pengujian full sampel dan sub sampel dapat disimpulkan bahwa kemandirian daerah berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan, maka **hipotesis 1 terdukung**. Sementara, variabel ketergantungan pada pemerintah pusat memiliki nilai koefisien regresi sebesar -0,012 dengan signifikansi sebesar  $0,012 < \alpha (0,05)$  dan pada pengujian sub sampel nilai koefisien regresi senilai -0,002 dengan signifikansi  $0,721 > \alpha (0,05)$ . Karena nilai signifikansi lebih besar dari pada 0,05, maka **hipotesis 2 tidak terdukung**.

Hasil uji hipotesis ketiga full sampel variabel efektivitas memiliki nilai koefisien regresi -0,001 dengan signifikansi sebesar  $0,297 > \alpha (0,05)$ , sementara pada pengujian sub sampel nilai koefisien regresi 0,000 dengan signifikansi sebesar  $0,886 > \alpha (0,05)$  dari kedua pengujian full sampel dan sub sampel dapat disimpulkan bahwa efektivitas tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan, maka **hipotesis 3 tidak terdukung**. Adapun hasil uji hipotesis keempat full sampel, variabel kinerja penyelenggaraan Pemda memiliki nilai koefisien regresi sebesar 0,970 dengan signifikansi sebesar  $0,016 < \alpha (0,05)$ , dan pada pengujian sub sampel (diukur dengan skor Laporan

Penyelenggaraan Pemda (LPPD) yang diberikan oleh Kemendagri) nilai koefisien regresi sebesar 1,036 dengan signifikansi sebesar  $0,00 < \alpha (0,05)$ . Dari kedua pengujian full sampel dan sub sampel dapat disimpulkan kinerja penyelenggaraan pemda berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan, maka **hipotesis 4 terdukung**.

Pada pengujian variable kinerja sebagai pemoderasi, ditemukan hasil nilai koefisien regresi sebesar 0,010 dari variabel kinerja sebagai pemoderasi dengan signifikansi sebesar  $0,334 > \alpha (0,05)$ . Dari hasil uji tersebut maka dapat disimpulkan bahwa kinerja tidak memiliki kemampuan memoderasi atas hubungan kemandirian daerah terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan. Dengan demikian maka **hipotesis 5 tidak terdukung**. Selanjutnya, dari hasil analisis statistik, diperoleh nilai koefisien variabel kinerja sebagai pemoderasi senilai 0,014 dengan signifikansi sebesar  $0,00 < \alpha (0,05)$ . Dari hasil ini dapat disimpulkan bahwa kinerja memiliki kemampuan memoderasi atas hubungan ketergantungan pada pemerintah pusat terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan. Dengan demikian maka **hipotesis 6 terdukung**.

**Diskusi**

Berdasarkan pengujian yang telah dilakukan terhadap beberapa hipotesis dalam penelitian ini,

**Tabel 4. Parameter Estimates-Pengujian Efek Moderasi**

		Estimate	Std. Error	Wald	df	Sig.	95% Confidence Interval	
							Lower Bound	Upper Bound
Threshold	[OA = 1]	-2,200	,507	18,842	1	,000	-3,193	-1,206
	[OA = 2]	-2,051	,505	16,511	1	,000	-3,041	-1,062
	[OA = 3]	1,450	,496	8,553	1	,003	,478	2,422
	[OA = 4]	2,257	,503	20,164	1	,000	1,272	3,243
Location	KD	,009	,027	,124	1	,725	-,043	,062
	KP	-,034	,007	23,416	1	,000	-,048	-,020
	EK	,001	,002	,082	1	,774	-,003	,004
	KI_KD	,010	,010	,932	1	,334	-,010	,031
	KI_KP	,014	,002	37,478	1	,000*	,009	,018

\*signifikan pada alpha 0,05

ditemukan bahwa 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. Hasil penelitian konsisten dengan penelitian yang dilakukan Fontanella dan Rossieta (2014).

Sementara, dari hasil pengujian hipotesis ditemukan bahwa ketergantungan pada pemerintah pusat tidak berpengaruh negatif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Zaky (2015) dan Nurdin (2015) yang menyatakan tingkat ketergantungan kepada pemerintah pusat berpengaruh negatif terhadap kinerja 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.

Untuk hasil uji hipotesis 3, ditemukan efektivitas realisasi PAD tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda. Hasil ini bisa jadi dikarenakan dalam pencapaian PAD terdapat karena dalam prosesnya banyak hal-hal yang mempengaruhi realisasi PAD seperti kesiapan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD), perubahan kebijakan dan kepentingan politik. Kondisi ini seringkali dikaitkan dengan ketidakpastian lingkungan yang menyebabkan ambiguitas kerja dan akan mempengaruhi akuntabilitas Pemda (Wijaya dan Akbar, 2013). Dari pengujian hipotesis 4 ditemukan bahwa kinerja penyelenggaraan Pemda berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda. Kinerja penyelenggaraan Pemda mencerminkan capaian kinerja yang dilaksanakan oleh Pemda, selain itu juga menggambarkan efisiensi, efektivitas, penghematan, dan produktivitas. Penyelenggaraan kinerja yang baik menggambarkan adanya orientasi dari Pemda untuk menuju kepada *good government*. Artinya, semakin baik kinerja suatu pemerintah maka semakin baik kualitas pelaporan keuangan dan akuntabilitas Pemda. Selain itu, hal ini juga dapat dikorelasikan dengan adanya upaya untuk menyampaikan informasi positif (memberi sinyal) kepada pemangku kepentingan

bahwa Pemda memiliki kinerja yang baik, sehingga akan ditampakkan dalam bentuk akuntabilitas pelaporan yang baik (Williams, 2001; Aida dan Rahmawati, 2015). Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Fontanella dan Rossieta (2014) dan Zaky (2015) yang menemukan bahwa kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda.

Pengaruh kinerja penyelenggaraan Pemda dalam memoderasi hubungan kemandirian daerah terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda tidak didukung. Hasil ini sejalan dengan penelitian Fontanella dan Rossieta (2014) yang menemukan interaksi antara Kemandirian Daerah dan Kinerja tidak menunjukkan pengaruh yang signifikan secara statistik terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda. Hasil ini bias jadi mengindikasikan bahwa kemandirian daerah memiliki kekuatan lebih dominan dari pada kinerja dalam mempengaruhi akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda. Artinya, ketika kinerja Pemda baik atau buruk, sejauh dia memiliki kemandirian maka akan cenderung untuk memiliki akuntabilitas pelaporan keuangan yang baik. Kinerja ditemukan memiliki kemampuan memoderasi atas hubungan ketergantungan pada pemerintah pusat terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda. Hasil ini konsisten dengan penelitian Fontanella dan Rossieta (2014) dan Juliawati *et al.* (2012), yang menjelaskan bahwa kinerja penyelenggaraan Pemda akan memperlemah pengaruh negatif ketergantungan pada pemerintah pusat terhadap kemungkinan tingginya akuntabilitas pelaporan keuangan. Artinya, meskipun Pemda memiliki ketergantungan terhadap dana dari pemerintah pusat, tetapi ketika kinerja Pemda tersebut bagus, maka akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda akan tetap baik.

## SIMPULAN

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh desentralisasi fiskal yang diprosikan dengan kemandirian daerah, ketergantungan pada pemerintah pusat, dan efektivitas realisasi Pendapatan Asli Daerah (PAD), serta kinerja penyelenggaraan Pemda terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda. Berdasarkan pengujian hipotesis yang telah dilakukan ditemukan bahwa kemandirian daerah dan kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda. Sementara variabel ketergantungan pada pemerintah pusat dan efektivitas tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda. Sedangkan kinerja sebagai pemoderasi hanya berpengaruh atas hubungan ketergantungan pada pemerintah pusat terha-



dapat akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda dan tidak berpengaruh pada hubungan kemandirian daerah terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda. Dari hasil penelitian ini maka dapat disarankan agar akuntabilitas Pemda menjadi lebih baik, maka dorongan untuk menjadi Pemda yang mandiri dan berkinerja harus senantiasa dilakukan.

Penelitian ini memiliki keterbatasan, yakni: jangka waktu periode pengamatan hanya dua tahun, yakni dari tahun 2012-2013, sehingga cakupan fenomena perkembangan opini audit sebagai indikator akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda terbatas. Desentralisasi fiskal hanya diproksikan dengan kemandirian daerah, ketergantungan pada pemerintah pusat dan efektivitas. Sementara dalam penelitian lain desentralisasi bisa saja diproksikan dengan pendekatan yang berbeda. Bagi peneliti selanjutnya diharapkan dapat menambah periode penelitian yang lebih panjang dan memperluas objek penelitian agar hasilnya dapat digeneralisasikan sehingga memperoleh hasil yang berbeda. Selain itu, peneliti selanjutnya juga dapat memperluas cakupan variabel independen lain yang berpengaruh terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemda. Perlu juga dipertimbangkan untuk penggunaan proksi desentralisasi fiskal dalam konteks yang berbeda, atau bahkan dalam lingkup lintas disiplin ilmu misalnya ekonomi dan politik agar mendapatkan hasil penelitian yang lebih komprehensif.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Adi, 2005. Dampak Desentralisasi Fiskal Terhadap Pertumbuhan Ekonomi. *Jurnal Interdisipliner Kritis UKSW*.
- Aida, R. N. dan E. Rahmawati. 2015. Pengaruh Modal Intelektual dan Pengungkapannya Terhadap Nilai Perusahaan: Efek Intervening Kinerja Perusahaan. *Jurnal Akuntansi dan Investasi*, 16 (2), 96-109.
- Fontanella, A. dan H. Rossieta. 2014. *Pengaruh Desentralisasi Fiskal Dan Kinerja Terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Pemda Di Indonesia*. Paper Dipresentasikan pada Simposium Nasional Akuntansi XVII, Lombok.
- Ariansyah, A. et al., 2014. Tingkat Ketergantungan Fiskal dan Hubungannya dengan Pertumbuhan Ekonomi di Kota Jambi. *Jurnal Perspektif Pembiayaan dan Pembangunan Daerah*, 1 (3).
- Elmi, 2002. Kebijakan Desentralisasi Fiskal Kaitannya Dengan Hutang Luar Negeri Pemda Otonom. *Kajian Ekonomi dan Keuangan*, 6 (4).
- Fennell, M. L. 1980. The Effects of Environmental Characteristics on the Structure of Hospital Clusters. *Administrative Science Quarterly*, 25, 484-510.
- Innocenta, 2011. *Desentralisasi Fiskal Konferensi: Solusi Lokal Untuk Pemulihan Dari Resesi Global*, Procedia-Social and Behavioral Sciences.
- Juliawati et al., 2012. Pengaruh Pendapatan Asli Daerah (PAD) Dan Dana Perimbangan Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Kabupaten/Kota Di Provinsi Aceh. *Jurnal Akuntansi Pascasarjana Universitas Syiah Kuala*.
- Kurniasih, 2011. Penyelenggaraan Desentralisasi Fiskaldi Kabupaten Bandung, Skripsi Unikom.
- Kaunang, 2013. *Penerapan Asas Efisiensi Dan Asas Efektifitas Dalam Anggaran Pendapatan Dan Belanja Daerah Kota Tomohon*. Tesis, Universitas Sam Ratulangi Manado.
- Lay, 2001. Otonomi daerah dan Keindonesiaan. *Jurnal Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Gadjah Mada*.
- Meyer, J. W. and B. Rowan. 1977. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American*
- Moisiu, 2013. *Decentralization and the Increased autonomy in Local Governments*. Procedia - Social and Behavioral Sciences.
- Mardiasmo, 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Nurdin, 2015. Pengaruh Karakteristik Pemda Dan Temuan Audit BPK RI Terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemda. *Jurnal Portal Garuda*.
- Peraturan Pemerintah Nomor 3 Tahun 2007 tentang Laporan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah.
- Sofyani, H., dan R. Akbar. 2013. Hubungan Faktor Internal Institusi dan Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) di Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 10 (2), 184-205.
- Sofyani, H. dan R. Akbar. 2015. Hubungan Karakteristik Pegawai Pemerintah Daerah dan Implementasi Sistem Pengukuran Kinerja: Perspektif Ismorfisma Institusional. *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*, 19 (2), 153-173.

- Syahruddin, 2006. *Desentralisasi Fiskal: Perlu Penyempurnaan Kebijakan dan Implementasi Yang Konsisten*. Skripsi, Universitas Andalas.
- Suryanto, 2010. Menyoal Desentralisasi Fiskal: Mempertanyakan Akuntabilitas Keuangan Pemerintahan Daerah. *Jurnal Ekonomi Pembangunan Universitas Diponegoro*.
- Sasana, 2006. Analisis Dampak Desentralisasi Fiskal Terhadap pertumbuhan Ekonomi Di Kabupaten/Kota Provinsi Jawa Tengah, Semarang. *Jurnal Dinamika Pembangunan*.
- Undang-undang No. 22/1999 Tentang Pemerintahan Daerah
- Undang-undang No. 25 Tahun 1999 Tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Daerah
- Undang-undang No 32/2004 Tentang Pemerintahan Daerah
- Undang-undang No. 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)
- Undang-undang NO. 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dengan Pemda
- Wijaya, A. H. C. and R. Akbar. 2013. The Influence of Information, Organizational Objective and Targets, and External Pressure toward The Adoption of Performance Measurement System in Public Sector. *Journal of Indonesian Economy and Business*, 28, 62-83.
- Williams, M. 2001. Are Intellectual Capital Performance and Disclosure Practice Related? *Journal of Intellectual Capital*, 2 (3), 192-203.
- Zaky, 2014. Pengaruh Karakteristik Pemda dan Temuan Audit BPK Terhadap Kinerja Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah. *Jurusan Akuntansi, FEB Universitas Brawijaya*.