

# Pengaruh Pengawasan Legislatif dan Temuan Audit terhadap Internet *Financial Report* Pemda Dimoderasi Sistem Pengendalian Internal

Dianisa Indirasani<sup>1</sup>  
Fakultas Ekonomi dan Bisnis  
Universitas Mataram, Indonesia

Akram<sup>2</sup>  
Fakultas Ekonomi dan Bisnis  
Universitas Mataram, Indonesia

Budi Santoso<sup>3</sup>  
Fakultas Ekonomi dan Bisnis  
Universitas Mataram, Indonesia

Surel : [indirasaniindianisa@gmail.com](mailto:indirasaniindianisa@gmail.com)

## ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan bukti empiris mengenai pengaruh pengawasan legislatif dan temuan audit terhadap pengungkapan Internet Financial Report (IFR) pemda NTB, NTT dan Bali (Bali Nusra), serta pengaruh moderasi sistem pengendalian internal (SPI). Jumlah populasi penelitian adalah 44 pemda yang terdiri dari pemda provinsi, kabupaten dan kota di Bali Nusra. Penelitian dilakukan selama tahun 2018-2019 dengan jumlah observasi 88. Metode pengambilan sampel menggunakan non probability sampling dengan sampling jenuh (sensus). Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengawasan legislatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan IFR pemda Bali Nusra. Sementara, temuan audit berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap pengungkapan IFR pemda Bali Nusra. Selain itu, SPI memperkuat tetapi tidak signifikan dalam memoderasi pengaruh pengawasan legislatif dan temuan audit terhadap pengungkapan IFR pemda Bali Nusra. Implikasi penelitian ini adalah memberikan masukan kepada kepala pemerintah daerah sebagai bahan pertimbangan untuk meningkatkan penerapan IFR, menjadi tolak ukur dan bentuk evaluasi terkait penerapan IFR untuk meningkatkan transparansi.

Kata Kunci: Pengawasan Legislatif; Temuan Audit; Sistem Pengendalian Internal; *Internet Financial Report*.

## *The Effect of Legislative Oversight and Audit Findings on IFR Disclosures in the Local Governments of Bali Nusra Moderated by ICS*

### ABSTRACT

*This study aims to provide empirical evidence regarding the effect of legislative oversight and audit findings on the disclosure of Internet Financial Reports (IFR) for the local governments of NTB, NTT and Bali (Bali Nusra), as well as the moderating effect of the internal control system (SPI). The total population of the study was 44 local governments consisting of provincial, district and city governments in Bali Nusra. The study was conducted during 2018-2019 with a total of 88 observations. The sampling method used non-probability sampling with saturated sampling (census). The results of the study indicate that legislative oversight has a positive and significant impact on the disclosure of the Bali Nusra Regional Government's IFR. Meanwhile, the audit findings have no significant negative effect on the disclosure of the Bali Nusra Regional Government IFR. In addition, the SPI strengthens but is not significant in moderating the effect of legislative oversight and audit findings on the disclosure of IFR for the local government of Bali Nusra. The implication of this research is to provide input to the heads of local governments as consideration for improving the implementation of IFR, as a benchmark and form of evaluation related to the implementation of IFR to increase transparency.*

Keywords: *Legislative Oversight; Audit Findings; Internal Control System; Internet Financial Report.*

Artikel dapat diakses : <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/index>



e-ISSN 2302-8556

Vol. 31 No. 12  
Denpasar, Desember 2021  
Hal. 3259-3272

DOI:  
10.24843/EJA.2021.v31.i12.  
p17

PENGUTIPAN:  
Indirasani, D., Akram, A.  
& Santoso, B. (2021).  
Pengaruh Pengawasan  
Legislatif dan Temuan  
Audit terhadap Internet  
*Financial Report* Pemda  
Dimoderasi Sistem  
Pengendalian Internal. *E-  
Jurnal Akuntansi*, 31(12),  
3259-3272

RIWAYAT ARTIKEL:  
Artikel Masuk:  
20 November 2021  
Artikel Diterima:  
24 Desember 2021

## PENDAHULUAN

Tuntutan akan transparansi, akuntabilitas serta ketersediaan informasi pada sektor publik di Indonesia semakin meningkat setelah pemerintah mengeluarkan Peraturan Pemerintah No. 65 Tahun 2010 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 56 Tahun 2005 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah dan Undang-Undang Republik Indonesia No. 14 Tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik. Peningkatan transparansi pemerintah dapat dilihat dari ketersediaan suatu informasi dan kemudahan dalam memperoleh informasi tersebut untuk publik (Pranaswati & Kiswanto, 2020).

Pemanfaatan teknologi dalam penyampaian informasi keuangan melalui media internet atau disebut juga sebagai *Internet Financial Reporting* (IFR) seperti *website* resmi pemerintah daerah, merupakan salah satu cara untuk mewujudkan pemerintahan yang transparan dan akuntabel (Nosihana & Yaya, 2016). Internet merupakan media yang mudah dijangkau oleh masyarakat dan sarana yang efektif bagi pemerintah untuk mempublikasikan informasi keuangannya secara online (Styles & Tennyson, 2007). Pemanfaatan media internet ini dapat membuat informasi pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah, pelayanan, dan informasi lainnya oleh pemda menjadi lebih efektif dan efisien. Hal ini sejalan dengan Instruksi Presiden No. 03 Tahun 2003 tentang Kebijakan dan Strategi Nasional Pengembangan *E-Government*, yang menginstruksikan agar setiap instansi pemerintah baik pusat maupun daerah untuk membangun *website* masing-masing pemerintah guna meningkatkan efisiensi, efektifitas, transparansi dan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintahan.

Di Indonesia sebagian besar pemda telah memiliki *website* resmi. Namun, tidak semua *website* tersebut aktif dan terpelihara dengan baik. Hal ini dapat dilihat dari informasi-informasi maupun berita yang disajikan dalam *website*. Oleh karena itu, peran pengawas dari luar pemerintahan sangat dibutuhkan untuk mendorong pemda melakukan peningkatan transparansi dan akuntabilitas kepada masyarakat, salah satunya adalah Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD). DPRD merupakan representasi rakyat dalam melakukan fungsi *monitoring* yang bersifat kebijakan, sehingga DPRD dituntut untuk melaksanakan fungsi pengawasan dengan baik terhadap setiap kebijakan yang dilaksanakan oleh pemerintah daerah. Semakin banyak anggota DPRD akan meringankan dan mempermudah pelaksanaan fungsi pengawasan serta semakin banyak pertukaran pikiran apabila terjadi suatu masalah dalam melaksanakan pengawasan (Kusumawardani, 2012). Oleh karena itu, semakin banyak anggota DPRD maka semakin meningkatkan pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah Setyaningrum & Syafitri (2012), Suryani (2016), Adiputra *et al.*, (2018) dan Laupe *et al.*, (2018). Hal berbeda dikemukakan oleh Khasanah & Rahardjo (2014) dan Prismanisa (2020) yang menyatakan bahwa tidak ada hubungan positif antara jumlah anggota DPRD dengan tingkat pengungkapan LKPD.

Selain itu, pengawasan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) juga berperan penting. Salah satu hasil dari pemeriksaan BPK berupa temuan audit. Auditor BPK akan meminta pemda untuk melakukan peningkatan pengungkapan dan koreksi jika pada saat proses audit ditemukan temuan. Oleh karena itu, temuan audit pada periode lalu akan mendorong pemerintah untuk

menindaklanjuti temuan tersebut sehingga terjadi perubahan yang lebih baik untuk mengurangi temuan audit pada periode selanjutnya yang berdampak pada pengungkapan laporan keuangan yang semakin baik (Sari *et al.*, 2015). Penelitian yang dilakukan oleh Laupe *et al.*, (2018), Liestiani & Martani (2012), Liestiani (2008), dalam Naopal *et al.*, (2017) dan Prismanisa (2020) membuktikan bahwa jumlah temuan audit berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Namun, berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Hilmi & Martani (2012), Arifin dan Fitriasari (2014), Rahayu & Mardiana (2016), Naopal *et al* (2017) dan Nor *et al.*, (2019) yang menemukan bahwa temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan.

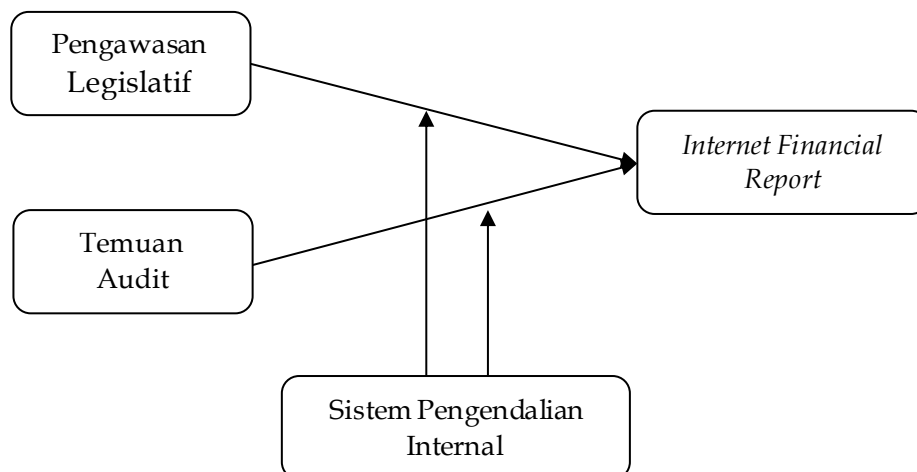
Pengawasan lembaga legislatif dan BPK merupakan bagian yang tidak terpisahkan karena setiap hasil pemeriksaan yang diterbitkan oleh BPK akan disampaikan kepada DPRD sesuai dengan kewenangannya. Lembaga legislatif dan BPK juga memiliki hubungan dalam penyelenggaraan negara berkaitan dengan pengelolaan keuangan. Guna mendukung keberhasilan penyelenggaraan pemerintahan negara secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatuhan maka dibutuhkan aparatur yang kompeten (Rahayu & Mardiana, 2016) Untuk mewujudkan hal tersebut perlu dukungan dari sistem pengendalian internal. Sistem pengendalian internal dirancang untuk memberikan keyakinan terhadap keandalan laporan keuangan, efektivitas dan efisiensi pelaksanaan serta kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku (Prismanisa, 2020). Walaupun memiliki hasil yang berbeda, namun hasil penelitian yang dilakukan oleh Rahayu & Mardiana (2016) dan Prismanisa (2020) membuktikan bahwa sistem pengendalian internal dapat memoderasai pengaruh pengawasan legislatif dan temuan audit terhadap pengungkapan LKPD.

Penelitian ini termotivasi untuk menganalisis pengaruh pengawasan legislatif dan BPK terhadap pengungkapan laporan keuangan pemda NTB, NTT dan Bali khususnya pengungkapan melalui *Internet Financial Report*. Selain itu, hasil penelitian Rahayu & Mardiana (2016) dan Prismanisa (2020) yang menemukan bahwa sistem pengendalian internal dapat memoderasi pengaruh pengawasan legislatif dan temuan audit hanya dilakukan terhadap pengungkapan LKPD saja. Oleh karena itu, penelitian ini ingin menganalisis kembali sistem pengendalian internal dalam memoderasi pengaruh pengawasan legislatif dan temuan audit terhadap pengungkapan laporan keuangan khususnya pengungkapan melalui *Internet Financial Report*.

Berdasarkan latar belakang yang telah dijelaskan tersebut maka rumusan permasalahan dalam penelitian ini adalah: Apakah pengawasan legislatif berpengaruh terhadap pengungkapan *Internet Financial Report* Pemerintah Daerah NTB, NTT dan Bali ?; Apakah temuan audit berpengaruh terhadap pengungkapan *Internet Financial Report* Pemerintah Daerah NTB, NTT dan Bali ?; Apakah pengaruh sistem pengendalian internal dalam memoderasi hubungan pengawasan legislatif terhadap pengungkapan *Internet Financial Report* Pemerintah Daerah NTB, NTT dan Bali ?; dan Apakah pengaruh sistem pengendalian internal dalam memoderasi hubungan temuan audit terhadap pengungkapan *Internet Financial Report* Pemerintah Daerah NTB, NTT dan Bali?

Kerangka konseptual penelitian ini berawal dari *agency theory* merupakan hubungan atau kontrak antara manajemen (manajer) selaku *agent* dengan pemilik selaku *principal*, dimana satu pihak (*principal*) mempekerjakan pihak manajemen (*agent*) untuk melakukan beberapa pekerjaan atas nama *principal* (Jensen & Meckling, 1976). *Agency theory* ini mengasumsikan bahwa setiap pihak bertindak atas kepentingan mereka sendiri, sehingga apabila *agent* tidak melakukan pekerjaan atau tugas sesuai dengan kepentingan *principal*, maka akan terjadi konflik kepentingan antara *agent* dengan *principal*. Konflik kepentingan antara *agent* dan *principal* disebut sebagai masalah keagenan (*agency problem*). Jensen & Meckling, 1976 menjelaskan bahwa cara untuk mengatasi *agency problem* yaitu dengan *monitoring*. Berdasarkan UU No. 23 Tahun 2014, DPRD merupakan representasi rakyat dalam melakukan fungsi *monitoring*. DPRD dapat disebut *principal* karena menggantikan peran rakyat, dan dapat juga disebut *agent* karena menjalankan tugas pengawasan yang diberikan oleh rakyat. Apabila DPRD dipandang sebagai *principal* maka DPRD juga memerlukan informasi untuk mengawasi jalannya pemerintahan (Hilmi & Martani, 2012).

Cara lain untuk mengurangi asimetri informasi adalah dengan menyampaikan informasi (sinyal) yang baik bagi masyarakat, seperti menyajikan laporan keuangan, informasi kinerja pemerintah, meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dan menyampaikan informasi-informasi lainnya secara menarik dan mudah dimengerti oleh pengguna (Hilmi & Martani, 2012). Penyampaian informasi laporan keuangan dapat menjadi informasi (sinyal) yang baik bagi masyarakat. Hal ini sejalan dengan *signalling theory* yang menjelaskan bahwa pemerintah ingin menunjukkan sinyal yang baik kepada masyarakat sebagai bukti bahwa pemerintah telah melakukan tanggungjawab yang diberikan dengan baik dan benar (Wau, 2015).



**Gambar 1. Model Penelitian**

Sumber: Data Penelitian, 2021

Pada pemerintahan di Indonesia, pemerintah daerah sebagai *agent* yang diberi wewenang oleh masyarakat dalam melaksanakan pemerintahan dan mempunyai informasi yang dibutuhkan masyarakat. Masyarakat selaku *principal* yang memberikan amanat dan juga sebagai pemilik sumber daya yang memiliki kepentingan dan memerlukan informasi (Laswad *et al.*, 2005). Namun, tujuan

pelaksanaan pemerintah seringkali tidak tercapai karena dalam pelaksanaannya lebih mengutamakan kepentingan aparatur itu sendiri (Liestiani & Martani, 2012). Dalam konteks lain, lembaga legislatif atau DPRD dapat juga disebut *principal* karena menggantikan peran rakyat. Apabila DPRD dipandang sebagai *principal* maka DPRD juga memerlukan informasi untuk mengawasi jalannya pemerintahan (Hilmi & Martani, 2012). Oleh karena itu, DPRD yang merupakan representasi rakyat dalam melakukan fungsi pengawas, yaitu mengawasi jalannya pemerintahan dan mengawasi pelaksanaan serta pelaporan informasi keuangan pemerintah daerah sehingga menciptakan pemerintah daerah yang transparan dan akuntabel (Setyaningrum & Syafitri, 2012). Penelitian yang dilakukan oleh Suryani (2016) serta Setyaningrum & Syafitri (2012) memberikan hasil bahwa ukuran legislatif memiliki hubungan positif dan signifikan, yang berarti semakin besar jumlah anggota DPRD semakin besar dorongan pemda untuk meningkatkan pengungkapan laporan keuangan. Dari penjelasan tersebut dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H<sub>1</sub> : Pengawasan legislatif berpengaruh positif terhadap pengungkapan *internet financial report* pemerintah daerah NTB, NTT dan Bali.

Pada *Signalling theory* dijelaskan bahwa pemerintah ingin menunjukkan sinyal yang baik kepada masyarakat sebagai bukti bahwa pemerintah telah melakukan tanggungjawab yang diberikan sesuai dengan amanat masyarakat. Salah satu bukti bahwa pemerintah telah melaksanakan mandat dari masyarakat adalah dengan hasil pemeriksaan audit yang diberikan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Hasil dari pemeriksaan atau audit BPK tersebut berupa temuan, opini, kesimpulan, serta dapat pula berbentuk rekomendasi. Liestiani (2008) dalam Naopal *et al.*, (2017) menjelaskan bahwa temuan audit selama proses audit dapat menginformasikan sesuatu hal yang penting yang terkait dengan masalah-masalah yang terdapat pada pihak yang di audit. Auditor akan meminta pemda untuk melakukan peningkatan pengungkapan dan koreksi jika pada saat proses audit ditemukan temuan. Apabila temuan audit pada periode lalu cukup besar, hal ini akan mendorong pemerintah untuk melakukan perbaikan terhadap temuan tersebut sehingga terjadi perubahan yang lebih baik pada periode selanjutnya dan berdampak pada peningkatan pengungkapan laporan keuangan (Sari *et al.*, 2015). Penelitian yang dilakukan oleh Laupe *et al.*, (2018), Liestiani & Martani (2012), Liestiani (2008) dalam Naopal *et al.*, (2017), Rahayu & Mardiana (2016), dan Prismanisa (2020) membuktikan bahwa jumlah temuan audit memiliki hubungan positif yang signifikan dengan tingkat pengungkapan laporan keuangan. Dari penjelasan tersebut dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H<sub>2</sub> : Temuan audit berpengaruh positif terhadap pengungkapan *internet financial report* pemerintah daerah NTB, NTT dan Bali.

Lembaga legislatif yang memiliki fungsi pengawasan diharapkan dapat meningkatkan pengawasan dan mengurangi kemungkinan terjadi *agency problem* antara pemerintah selaku agen yang diberikan mandat oleh masyarakat selaku *principal* untuk menjalankan tugas pemerintahan. Namun, demi mewujudkan pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel maka diperlukan juga pengendalian yang baik. Sistem pengendalian internal dirancang untuk memberikan keyakinan terhadap keandalan laporan keuangan, efektivitas dan efisiensi pelaksanaan serta kepatuhan terhadap peraturan yang

berlaku (Prismanisa, 2020). Dukungan sistem pengendalian internal yang kuat tentu akan meningkatkan kualitas pengungkapan laporan keuangan (Rahayu & Mardiana, 2016). Oleh karena itu, Pengawasan terhadap pengelolaan keuangan yang dilakukan oleh DPRD akan lebih maksimal jika sistem pengendalian internal juga dilaksanakan dengan baik sehingga akan meningkatkan kualitas pengungkapan laporan keuangan. Penelitian (Rahayu & Mardiana, 2016), membuktikan bahwa sistem pengendalian internal mampu memoderasi hubungan antara ukuran legislatif terhadap tingkat pengungkapan pemerintah daerah. Dari penjelasan tersebut dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H<sub>3</sub> : Sistem pengendalian internal berpengaruh positif dalam memoderasi hubungan pengawasan legislatif terhadap pengungkapan *internet financial report* pemerintah daerah NTB, NTT dan Bali.

Pada proses audit apabila ditemukan adanya temuan, maka auditor BPK akan meminta pemda untuk melakukan peningkatan pengungkapan dan koreksi. Oleh karena itu, temuan audit tersebut akan menggambarkan seberapa patuh pemerintah dalam melakukan pengungkapan informasi keuangan pada periode audit selanjutnya (Prismanisa, 2020). Selain itu, peningkatan pengendalian internal juga diperlukan untuk menghindari konflik kepentingan dan meminimalisir asimetri informasi dalam laporan keuangan sehingga dapat memastikan bahwa pengelolaan dan pelaporan dilakukan dengan patuh pada berbagai peraturan dan ketentuan yang berlaku. Jumlah temuan audit berkaitan erat dengan sistem pengendalian internal (Rahayu & Mardiana, 2016). Hal tersebut sesuai dengan penjelasan Suwanda (2013: 94) dalam Rahayu & Mardiana (2016) bahwa pemeriksaan BPK dilaksanakan sesuai dengan Peraturan BPK RI No. 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan keuangan Negara yang bertujuan memberikan pendapat/opini atas ketidakwajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah daerah dengan berdasar pada 4 (empat) kriteria dan salah satunya adalah keefektifitas sistem pengendalian internal. Sehingga dapat dikatakan bahwa keefektifitas sistem pengendalian internal dapat mempengaruhi hasil pemeriksaan BPK. Hal ini sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Prismanisa (2020) yang membuktikan bahwa sistem pengendalian internal dapat menguatkan pengaruh temuan audit terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Dari penjelasan diatas dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H<sub>4</sub> : Sistem pengendalian internal berpengaruh positif dalam memoderasi hubungan temuan audit terhadap pengungkapan *internet financial report* pemerintah daerah NTB, NTT dan Bali.

## METODE PENELITIAN

Jenis penelitian ini adalah penelitian penjelasan (*explanatory research*) dengan pendekatan kuantitatif. Penelitian dilakukan pada pemerintah daerah di Nusa Tenggara Barat (NTB), Nusa Tenggara Timur (NTT) dan Bali baik provinsi, kabupaten dan juga kota yang memiliki *website* resmi. Populasi penelitian ini adalah pemerintah daerah provinsi, kabupaten dan kota di NTB, NTT dan Bali. Pemerintah daerah NTB terdiri dari 1 pemerintah daerah provinsi, 8 pemerintah daerah kabupaten dan 2 pemerintah daerah kota; Pemerintah daerah NTT terdiri dari 1 pemerintah daerah provinsi, 21 pemerintah daerah kabupaten dan 1

pemerintah daerah kota; dan Pemerintah daerah Bali terdiri dari 1 pemerintah daerah provinsi, 8 pemerintah daerah kabupaten dan 1 pemerintah daerah kota, sehingga jumlah populasi penelitian ini adalah 44 pemerintah daerah. Dalam penelitian ini, metode pengambilan sampel menggunakan *nonprobability sampling* dengan penentuan sampel menggunakan *sampling* jenuh (*sensus*). Periode penelitian dilakukan selama 2 tahun, yaitu dari tahun 2018-2019 sehingga jumlah observasi adalah 88.

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah pengungkapan *Internet Financial Report* yang diukur dengan menggunakan Indeks (*checklist*) tingkat pengungkapan *Internet Financial Report* pada penelitian García & García-García (2010). *Indeks scoring* telah disesuaikan dengan pengungkapan di pemerintah Indonesia seperti pada penelitian (Afryansyah & Haryanto, 2013) dan (Pranaswati & Kiswanto, 2020). Setelah score didapatkan, maka akan bagi dengan nilai maksimal yaitu 20,5.

**Tabel 1. Indeks Pengungkapan *Internet Financial Report***

Kategori	Uraian	Skor
Informasi yang tercantum	Informasi Grafis	1
	Informasi APBD	1
	Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih	1
	Neraca	1
	Laporan Operasional	1
	Laporan Arus kas, Laporan Perubahan Ekuitas	1
	Laporan Audit BPK	1
	Laporan Realisasi Anggaran	1
	LAKIP	1
	Renstra	1
	Kondisi ekonomi, pemekaran dan pengembangan daerah	1
	Laporan Statistik tahunan = jumlah pdrb, ekspor impor	1
	CALK	0,75
	Data tahun sebelumnya	0,75
Format	<i>At Least in two languages</i>	0,5
	PDF	1
	.rar	0,75
Interaksi dengan Pengguna	HTML/Jpeg	0,75
	Menyediakan permohonan lewat aplikasi (PPID)	1
	Terdapat Email Pemda	1
	Terdapat kolom diskusi di <i>website</i>	1
	Laporan langsung tersedia di <i>website</i>	1

Sumber : Data Penelitian, 2010

Variabel independen dalam penelitian ini adalah pengawasan legislatif diukur dari jumlah anggota DPRD di Provinsi NTB, NTT dan Bali periode 2014-2019 dan temuan audit diukur dari jumlah temuan audit BPK terhadap kepatuhan perundang-undangan tahun sebelumnya dari tahun penelitian, yaitu LHP BPK tahun 2017-2018. Variabel moderasi dalam penelitian ini adalah sistem pengendalian internal yang diukur dengan jumlah temuan kasus kelemahan atas sistem pengendalian internal pemerintah daerah dari LHP BPK tahun 2018-2019.

Model analisis yang digunakan dalam penelitian adalah analisis regresi data panel dengan menggunakan bantuan *software* EViews. Analisis regresi dalam penelitian ini menggunakan 3 model persamaan, namun hanya model persamaan 1 dan 3 saja yang digunakan untuk menjawab hipotesis. Model persamaan regresi dalam penelitian ini, sebagai berikut.

$$IFR_{i,t} = \alpha + \beta_1 LEG_{i,t} + \beta_2 FIND_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \dots\dots\dots(1)$$

$$IFR_{i,t} = \alpha + \beta_1 LEG_{i,t} + \beta_2 FIND_{i,t} + \beta_3 SPI_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \dots\dots\dots(2)$$

Model persamaan 3 menggunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA).

$$IFR_{i,t} = \alpha + \beta_1 LEG_{i,t} + \beta_2 FIND_{i,t} + \beta_3 SPI_{i,t} + \beta_4 (LEG_{i,t} * SPI_{i,t}) + \beta_5 (FIND_{i,t} * SPI_{i,t}) + \varepsilon_{i,t} \dots\dots\dots(3)$$

Keterangan :

- IFR<sub>i,t</sub> = Pengungkapan *Internet Financial Reporting* (IFR)
- LEG<sub>i,t</sub> = Pengawasan legislatif
- FIND<sub>i,t</sub> = Temuan audit
- SPI<sub>i,t</sub> = Sistem Pengendalian Internal
- LEG<sub>i,t</sub>\*SPI<sub>i,t</sub> = Interaksi pengawasan legislatif dan Sistem Pengendalian Internal
- FIND<sub>i,t</sub>\*SPI<sub>i,t</sub> = Interaksi temuan audit dan Sistem Pengendalian Internal

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Pada pemilihan model terpilih menggunakan Uji *Lagrange Multiplier* (LM). Berdasarkan hasil uji LM pada model persamaan 1, 2 dan 3 pada penelitian ini menunjukkan bahwa model yang tepat digunakan adalah *Random Effect Model*. Uji asumsi klasik yang digunakan dalam penelitian adalah uji normalitas, uji multikolinieritas, uji heteroskedastisitas, dan uji autokorelasi. Dari hasil uji asumsi klasik, seluruh data penelitian berdistribusi normal, tidak terjadi multikolinieritas, tidak terjadi heteroskedastisitas dan tidak terjadi autokorelasi.

Nilai *Adjusted R Square* pada Persamaan 1 yaitu sebesar 0,160 atau sebesar 16%. Hal ini berarti variasi tingkat pengungkapan IFR dapat dijelaskan oleh variabel pengawasan legislatif dan temuan audit sebesar 16%. Sisanya sebesar 84 % dijelaskan oleh variabel yang tidak termasuk dalam penelitian ini. Nilai *Adjusted R Square* pada Persamaa 2 yaitu sebesar 0,154 atau sebesar 15,4%. Hal ini berarti variasi tingkat pengungkapan IFR dapat dijelaskan oleh variabel pengawasan legislatif, temuan audit, dan sistem pengendalian internal sebesar 15,4%. Sisanya sebesar 84,6% dijelaskan oleh variabel selain dalam penelitian ini. Sementara itu, nilai *Adjusted R Square* Persamaa 3 adalah sebesar 0,139 atau 13,9%. Hal ini berarti variasi tingkat pengungkapan IFR dapat dijelaskan oleh variabel independen, yaitu pengawasan legislatif dan temuan audit, serta variabel moderasi yang merupakan interaksi variabel pengawasan legislatif dan temuan audit dengan sistem pegendalian internal sebesar 13,9%. Sedangkan sisanya sebesar 86,1% dijelaskan oleh variabel yang tidak termasuk dalam penelitian ini.

Nilai *Prob(F-statistic)* pada Persamaan 1 sebesar 0,000 lebih kecil dari tingkat signifikansi 5% sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel independen yaitu pengawasan legislatif dan temuan audit berpengaruh secara simultan terhadap variabel dependen yaitu tingkat pengungkapan IFR. Nilai *Prob(F-statistic)* pada Persamaan 2 sebesar 0,000 lebih kecil dari tingkat signifikansi 5% sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel independen yaitu pengawasan legislatif, temuan audit dan sistem pengendalian internal berpengaruh secara



simultan terhadap variabel dependen yaitu tingkat pengungkapan IFR. Sementara, nilai *Prob(F-statistic)* pada Persamaan 3 sebesar 0,003 lebih kecil dari tingkat signifikansi 5% sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel independen, yaitu pengawasan legislatif dan temuan audit, serta variabel moderasi yang merupakan interaksi variabel pengawasan legislatif dan temuan audit dengan sistem pengendalian internal berpengaruh secara simultan terhadap variabel dependen yaitu pengungkapan IFR.

**Tabel 2. Hasil Analisis Regresi Data Panel**

<i>Variable</i>	<i>Coefficient</i>	<i>Std. Error</i>	<i>t-Statistic</i>	<i>Prob.</i>
Persamaan 1				
C	0,018	0,088	0,206	0,837
LEG	0,009	0,002	4,092	0,000
FIND	-0,008	0,005	-1,590	0,115
Persamaan 2				
C	0,038	0,093	0,406	0,685
LEG	0,009	0,002	4,061	0,000
FIND	-0,007	0,005	-1,518	0,132
SPI	-0,004	0,006	-0,681	0,497
Persamaan 3				
C	0,120	0,156	0,769	0,444
LEG	0,007	0,004	1,772	0,080
FIND	-0,012	0,012	-0,999	0,320
SPI	-0,022	0,028	-0,800	0,426
LEG_SPI	0,000	0,000	0,550	0,583
FIND_SPI	0,001	0,002	0,458	0,648
	Persamaan 1	Persamaan 2	Persamaan 3	
R-squared	0,180	0,183	0,188	
Adjusted R-squared	0,160	0,154	0,139	
F-statistic	9,306	6,282	3,805	
Prob(F-statistic)	0,000	0,000	0,003	

Sumber: Data Penelitian, 2021

Hipotesis pertama ( $H_1$ ) penelitian ini menyatakan bahwa pengawasan legislatif berpengaruh positif terhadap pengungkapan *internet financial report* pemerintah daerah NTB, NTT dan Bali. Berdasarkan hasil regresi pada Tabel 2 menunjukkan bahwa pengawasan legislatif berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan IFR pemerintah daerah NTB, NTT dan Bali, sehingga hipotesis pertama dinyatakan diterima. Hasil positif signifikan menunjukkan bahwa semakin ketat pengawasan legislatif yang ditandai dengan semakin banyak jumlah anggota DPRD maka pengungkapan IFR yang dilakukan oleh pemda semakin tinggi dan sebaliknya. Sementara hubungan yang signifikan menunjukkan bahwa jumlah anggota DPRD mempengaruhi pengungkapan IFR pemda. Pada penelitian ini, DPRD sebagai wakil/representasi rakyat telah berhasil menjalankan fungsi pengawasan dengan mengontrol jalannya pemerintahan sehingga meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pelaksanaan dan pelaporan informasi keuangan pemerintah daerah. Semakin besar jumlah anggota DPRD dapat meningkatkan pengawasan dan mengurangi kemungkinan terjadi *agency problem* baik pemerintah selaku *agent* dan masyarakat selaku *principal* dalam menjalankan tugas pemerintahan. Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Setyaningrum & Syafitri (2012),

Suryani (2016), Adiputra *et al.*, (2018), dan Laupe *et al.*, (2018) yang memberikan hasil bahwa pengawasan legislatif berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan keuangan pemerintah daerah.

Hipotesis kedua (H<sub>2</sub>) temuan audit berpengaruh positif pengungkapan *internet financial report* pemerintah daerah NTB, NTT dan Bali, sedangkan berdasarkan hasil regresi pada Tabel 2 menunjukkan bahwa temuan audit berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan IFR pemerintah daerah NTB, NTT dan Bali, karena itu hipotesis kedua dinyatakan ditolak. Hasil negatif ini menunjukkan bahwa apabila temuan audit BPK semakin banyak maka pengungkapan IFR yang dilakukan oleh pemerintah daerah NTB, NTT dan Bali semakin rendah dan begitu pula sebaliknya. Pemerintah daerah dengan temuan audit yang banyak dapat dianggap berkinerja buruk sehingga pemerintah daerah cenderung tidak mengungkapkan informasi keuangan. Hubungan yang tidak signifikan antara temuan audit terhadap tingkat pengungkapan IFR yang dilakukan oleh pemda NTB, NTT dan Bali menunjukkan bahwa temuan audit tidak cukup mampu mempengaruhi peningkatan pengungkapan IFR pemda NTB, NTT dan Bali. Jumlah temuan audit BPK periode lalu tidak mendorong pemerintah daerah dalam meningkatkan pengungkapan. Arifin & Fitriasari (2014) menyatakan bahwa hal ini terjadi kemungkinan karena instansi terkait mengabaikan kesalahan-kesalahan yang terjadi pada periode lalu dengan tidak menindaklanjuti sepenuhnya rekomendasi yang diberikan dari hasil temuan audit BPK. Hasil penelitian ini membuktikan terjadi *asymmetric information* antara *principal* dan *agent*, dimana pemerintah daerah yang memiliki temuan audit yang banyak cenderung tidak mengungkapkan informasi keuangan ke publik. Menurut Khasanah & Rahardjo (2014) pelaksanaan perbaikan maupun kritik dan saran dari BPK hanya sebatas pemenuhan kewajiban tanpa ada hubungan langsung terhadap tingkat pengungkapan. Selain itu, menurut Naopal *et al.*, (2017) variabel temuan audit yang diukur menggunakan jumlah temuan saja kurang sesuai. Jumlah temuan tidak menggambarkan angka sebenarnya, karena jumlah temuan yang banyak belum tentu bernilai material. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Hilmi & Martani (2012), Arifin & Fitriasari (2014), Rahayu & Mardiana (2016), Naopal *et al* (2017), dan Nor *et al.*, (2019) yang memberikan hasil bahwa temuan audit berpengaruh negatif terhadap pengungkapan keuangan pemerintah daerah.

Hipotesis ketiga (H<sub>3</sub>) penelitian ini menyatakan sistem pengendalian internal berpengaruh positif dalam memoderasi hubungan pengaruh pengawasan legislatif terhadap pengungkapan *internet financial report* pemerintah daerah NTB, NTT dan Bali. Namun, berdasarkan hasil regresi pada Tabel 2 menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif tidak signifikan dalam memperkuat pengaruh pengawasan legislatif terhadap tingkat pengungkapan *Internet Financial Report* (IFR) yang dilakukan oleh pemerintah daerah NTB, NTT dan Bali. Dengan demikian maka hipotesis ketiga dinyatakan ditolak. Hubungan yang tidak signifikan antara pengawasan legislatif terhadap pengungkapan *Internet Financial Report* (IFR) apabila dimoderasi oleh sistem pengendalian internal menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal tidak cukup mampu memperkuat pengaruh pengawasan legislatif terhadap tingkat pengungkapan *Internet Financial Report* (IFR), bahkan memperlemah karena sebelum dimoderasi

oleh sistem pengendalian internal, pengawasan legislatif menunjukkan pengaruh positif yang signifikan terhadap pengungkapan IFR pemerintah daerah. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *asymmetric information* antara *principal* dan *agent* tetap terjadi walaupun sudah dilakukan pengawasan oleh pihak legislatif dan sistem pengendalian internal. Berbeda dengan hasil penelitian yang telah dilakukan oleh Rahayu & Mardiana (2016) yang membuktikan bahwa sistem pengendalian internal mampu memoderasi hubungan antara ukuran legislatif terhadap tingkat pengungkapan pemerintah daerah. Hal ini mungkin disebabkan karena sistem pengendalian yang telah diterapkan di pemerintah daerah sehingga pengawasan yang dilakukan pihak legislatif cenderung menurun/berkurang. Penerapan pengendalian internal yang memadai akan memberikan keyakinan yang memadai atas kualitas atau keandalan laporan keuangan, serta akan meningkatkan kepercayaan *stakeholders* (Sukmaningrum, 2012).

Hipotesis keempat ( $H_4$ ) penelitian ini menyatakan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif dalam memoderasi hubungan temuan audit terhadap pengungkapan *internet financial report* pemerintah daerah NTB, NTT dan Bali, sementara berdasarkan hasil uji regresi pada Tabel 2 menunjukkan bahwa temuan audit berpengaruh positif terhadap pengungkapan *Internet Financial Report* (IFR) pemerintah daerah apabila dimoderasi oleh sistem pengendalian internal tidak dapat diterima, karena meskipun memiliki tanda positif tapi tidak signifikan, sehingga hipotesis keempat dinyatakan ditolak. Hubungan yang tidak signifikan antara temuan audit terhadap pengungkapan *Internet Financial Report* (IFR) apabila dimoderasi oleh sistem pengendalian internal menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal belum mampu memperkuat pengaruh temuan audit terhadap tingkat pengungkapan *Internet Financial Report* (IFR). Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian yang telah dilakukan oleh Prismanisa (2020) yang membuktikan bahwa sistem pengendalian internal dapat menguatkan pengaruh temuan audit terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Hal ini mungkin dikarenakan sistem pengendalian internal yang diterapkan belum optimal. Apabila sistem pengendalian internal sudah dijalankan optimal maka temuan audit pada periode lalu akan segera ditindak lanjuti dan dipantau pelaksanaannya. Dengan begitu pemerintah daerah akan lebih maksimal melakukan pengungkapan pada *website* resmi. Sistem pengendalian internal yang belum optimal ini bisa disebabkan karena mutu pegawai tidak sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan, pengawasan dari atasan langsung maupun badan yang bertugas mengawasi kinerja pegawai kurang baik, terdapat peraturan yang ditetapkan oleh pemerintah pusat yang sulit dilakukan pada pemerintah daerah, belum semua mekanisme yang dibutuhkan diatur dalam Peraturan Daerah, serta kurang fasilitas pengamanan aset daerah (Rimba (2009) dalam Tanggulungan, 2002)). Namun demikian, meskipun temuan audit tidak berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan IFR, tetapi moderasi yang dilakukan oleh variabel sistem pengendalian internal telah mampu merubah arah pengaruh temuan audit tersebut yang sebelumnya berpengaruh negatif menjadi berpengaruh positif, sehingga dari uji tanda arah pengaruh temuan audit sudah sesuai dengan harapan. Hal ini menunjukkan bahwa dukungan sistem pengendalian internal terhadap temuan audit pada periode lalu menyebabkan pengungkapan IFR yang

dilakukan pemerintah daerah cenderung meningkat. Kecenderungan peningkatan pengungkapan IFR ini karena telah diterapkan sistem pengendalian di pemerintahan daerah, hanya saja pelaksanaan yang belum optimal.

## SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian menunjukkan bahwa pengawasan legislatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan *Internet Financial Report* Pemerintah Daerah NTB, NTT dan Bali. Sementara itu, temuan audit berpengaruh negatif, tetapi tidak signifikan terhadap pengungkapan *Internet Financial Report* Pemerintah Daerah NTB, NTT dan Bali. Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal memperkuat, tetapi tidak signifikan dalam memoderasi pengaruh pengawasan legislatif dan temuan audit terhadap pengungkapan *Internet Financial Report* Pemerintah Daerah NTB, NTT dan Bali.

Penelitian ini masih memiliki keterbatasan karena berdasarkan hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel pengawasan legislatif dan variabel temuan audit serta sistem pengendalian internal sebagai variabel moderasi memiliki pengaruh yang sangat lemah dalam menjelaskan pengaruh *Internet Financial Reporting*. Hal ini menunjukkan bahwa masih ada faktor-faktor lain yang dapat menjelaskan pengungkapan *Internet Financial Report*. Selain itu, variabel temuan audit dalam penelitian ini diukur hanya menggunakan data temuan terkait ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang diperoleh dari LHP BPK. Begitu pula dengan variabel sistem pengendalian internal dalam penelitian ini diukur dari temuan kelemahan sistem pengendalian internal yang diperoleh dari LHP BPK sehingga kurang mendalam dalam menjelaskan dan menggambarkan sistem pengendalian internal yang telah diterapkan pemerintah daerah.

Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menambahkan variabel lain yang memiliki keterkaitan dengan *Internet Financial Reporting*, seperti kekayaan pemerintah daerah, rasio pembiayaan utang dan kompetisi politik. Variabel temuan audit dapat menggunakan temuan audit berdasarkan jenis temuan dan tingkat materialitas temuan untuk analisis yang lebih mendalam. Selain itu, pengukuran variabel sistem pengendalian internal dengan menggunakan *questioner* atau wawancara langsung dengan dinas/instansi pemerintah terkait sehingga bisa lebih mendalam dalam menjelaskan dan menggambarkan sistem pengendalian internal yang telah diterapkan.

## REFERENSI

- Adiputra, I. M. P., Utama, S., & Rossieta, H. (2018). Transparency of local government in Indonesia. *Asian Journal of Accounting Research*, 3(1), 123-138. <https://doi.org/10.1108/AJAR-07-2018-0019>
- Afryansyah, R. D., & Haryanto. (2013). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Pengungkapan Informasi Akuntansi di Internet Oleh Pemerintah Daerah. *Diponegoro Journal of Accounting*, 2(3), 702-712. Diakses dari <https://ejournal3.undip.ac.id/index.php/accounting/article/view/3460>

- Arifin, I., dan Fitriasari, D. (2014). Pengungkapan Laporan Keuangan Kementrian/ Lembaga, Karakteristik Organisasi dan Hasil Audit BPK. *SNA 17 Mataram: Universitas Mataram, Lombok.*
- García, A. C., & García-García, J. (2010). Determinants of online reporting of accounting information by Spanish local government authorities. *Local Government Studies*, 36(5), 679–695. <https://doi.org/10.1080/03003930.2010.506980>
- Hilmi, A. Z., & Martani, D. (2012). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi. *Simposium Nasional Akuntansi XV*, 1–26. Banjarmasin.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. <https://doi.org/10.1177/0018726718812602>
- Khasanah, N. L., & Rahardjo, S. N. (2014). Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas, dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Diponegoro Journal of Accounting*, 3(2), 864-874. Diakses dari <https://ejournal3.undip.ac.id/index.php/accounting/article/view>
- Kusumawardani, M. (2012). Pengaruh Size, Kemakmuran, Ukuran Legislatif, Leverage Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Di Indonesia. *Accounting Analysis Journal*, 1(1). <https://doi.org/10.15294/aaj.v1i1.453>
- Laswad, F., Fisher, R., & Oyelere, P. (2005). Determinants of voluntary Internet financial reporting by local government authorities. *Journal of Accounting and Public Policy*, 24(2), 101–121. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2004.12.006>
- Laupe, S., Saleh, F. M., Ridwan, & Mattulada, A. (2018). Factors influencing the financial disclosure of local governments in Indonesia. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(3). Diakses dari <https://www.scholarscentral.com/abstract/factors-influencing-the-financial-disclosure-of-local-governments-in-indonesia-760.html>
- Liestiani, A., & Martani, D. (2012). Disclosure of Local Government Financial Statement in Indonesia. *Global Review of Accounting and Finance*, 67–84. Diakses dari <https://staff.ui.ac.id>
- Naopal, F., Rahayu, S., & Yudowati, S. P. (2017). Pengaruh Karakteristik Daerah, Jumlah Penduduk, Temuan Audit, Dan Opini Audit Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Assets*, 7(1), 56–68. Diakses dari <http://journal.uin-alauddin.ac.id/index.php/assets/article/view/3933>
- Nor, W., Hudaya, M., & Novriyandana, R. (2019). Financial statements disclosure on Indonesian local government websites: A quest of its determinant(s). *Asian Journal of Accounting Research*, 4(1), 112–128. <https://doi.org/10.1108/AJAR-06-2019-0043>
- Nosihana, A., & Yaya, R. (2016). Internet Financial Reporting dan Faktor-Faktor yang Mempengaruhinya Pada Pemerintah Kota dan Kabupaten Di Indonesia. *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis*, 3(2), 87–101. Diakses dari <http://jurnal.unsyiah.ac.id/JDAB/article/view/5389>

- Pranaswati, H. V., & Kiswanto. (2020). Determinan Transparansi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah Provinsi Di Indonesia. *Jurnal Ilmiah Ekonomi Bisnis*, 25(3), 273–289. <https://doi.org/10.35760/eb.2020.v25i3.2862>
- Prismanisa, Dita. (2020). Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas dan Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Sistem Pengendalian Intern sebagai Variabel Moderating.
- Rahayu, A., & Mardiana, A. (2016). Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas, dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Moderating Pada LKPD Kabupaten/Kota Di Sulawesi Selatan. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Peradaban*, 1(1), 169–192. Diakses dari <http://journal.uin-alauddin.ac.id/index.php/jiap/article/view/3010>
- Sari, A. P., Martani, D., & Setyaningrum, D. (2015). Pengaruh Temuan Audit, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap Opini Audit melalui Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga. *SNA, September*, 1–26.
- Setyaningrum, D., & Syafitri, F. (2012). Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 9(2), 154–170. <https://doi.org/10.21002/jaki.2012.10>
- Styles, A. K., & Tennyson, M. (2007). The Accessibility of Financial Reporting U.S. Municipalities on the Internet. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 19(1), 56–92. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-19-01-2007-B003>
- Sukmaningrum, T. (2012). Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten dan Kota Semarang. *Skripsi Universitas Diponegoro*, 1–71. Diakses dari <http://eprints.undip.ac.id/35305/>
- Suryani, Lilis. (2016). Pengaruh Karakteristik Pemerintah, Pengawasan Legislatif dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Provinsi, Kabupaten, Kota Tahun 2014. Diakses pada <https://onsearch.id/Record/IOS4198.23291>
- Tanggulungan, G. (2002). *Kelemahan Sistem Pengendalian Internal Pemkab / Pemkot Di Propinsi Nusa Tenggara Barat*. 1–10. Diakses dari [https://repository.uksw.edu/bitstream/123456789/398/3/PROS\\_Gustin%20Tanggulungan\\_Kelemahan%20sistem%20pengendalian\\_Full%20text.pdf](https://repository.uksw.edu/bitstream/123456789/398/3/PROS_Gustin%20Tanggulungan_Kelemahan%20sistem%20pengendalian_Full%20text.pdf)
- Wau, I. (2015). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Ketersediaan Dan Keteraksesan Internet Financial Reporting Oleh Pemerintah Daerah. *Diponegoro Journal of Accounting*, 4(4), 187–198. Diakses dari <https://ejournal3.undip.ac.id/index.php/accounting/article/view/9573>