

AKUNTABILITAS DAN KONDISI KEUANGAN DAERAH OTONOMI KHUSUS PADA PROVINSI ACEH, PAPUA, DAN PAPUA BARAT

(Accountability and Financial Condition of Special Region of Aceh, Papua, and West Papua Province)

Fajri Ramadhan* dan Khoirunurrofik**

Magister Perencanaan Ekonomi dan Kebijakan Pembangunan Universitas Indonesia

Jl. Salemba Raya No. 4, Jakarta Pusat, 10430

*Email: fajri.ramadhan@dpr.go.id dan **Email: khoirunurrofik@ui.ac.id

Naskah diterima: 12 Agustus 2021

Naskah direvisi: 30 November 2022

Naskah diterbitkan: 30 Juni 2023

Abstract

This study aims to examine the relationship between the financial condition of the three special autonomous regions, Aceh, Papua, and West Papua with regional financial accountability as proxied by the opinion variable on regional financial statements audited by BPK RI. Using Conditional Logistic Fixed Effect method, the study uses financial ratios based on regional financial data from 2011-2019. The result of the study is that there is a relationship between accountability and financial condition of the special autonomy regional government. Variable of Special Allocation Fund (DAK) divided by total transfer is consistent to enhance accountability. The ratio of Revenue Sharing (DBH) per total income, operating and capital expenditures per total expenditure are consistent and significant in reducing the possibility of an Unqualified Opinion (WTP). All of these findings are in line with the development of calculations that use an ordered logit marginal effect to see the percentage of possible occurrences of opinions and their relationship to various ratios that become research variables. Various findings based on data processing and marginal effect calculations indicate that there is a need to revise DBH policies and regional expenditures, and the application of DAK in regions that have not yet received a WTP opinion. Keywords: asymmetric decentralization, local financial condition, accountability

Abstrak

Penelitian ini bertujuan mengkaji hubungan kondisi keuangan tiga daerah otonomi khusus (otsus), yaitu Aceh, Papua, dan Papua Barat dengan akuntabilitas keuangan daerah yang diprosikan oleh variabel opini laporan keuangan daerah hasil pemeriksaan BPK RI. Menggunakan metode *Conditional Logistic Fixed Effect*, penelitian ini menggunakan rasio keuangan berdasarkan data keuangan daerah tahun 2011-2019. Hasil penelitian adalah adanya hubungan antara akuntabilitas dengan kondisi keuangan pemerintah daerah otsus. Variabel yang konsisten mendorong terciptanya akuntabilitas adalah variabel rasio Dana Alokasi Khusus (DAK) dibagi total dana transfer. Rasio Dana Bagi Hasil (DBH) per total pendapatan serta belanja operasi dan belanja modal per total belanja konsisten dan signifikan dalam mengurangi kemungkinan terwujudnya opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Seluruh temuan ini sejalan dengan pengembangan perhitungan yang juga menggunakan *marginal effect ordered logit* untuk melihat persentase kemungkinan keterjadian opini dan hubungannya dengan berbagai rasio yang menjadi variabel penelitian. Berbagai temuan berdasarkan olah data dan perhitungan *marginal effect* menunjukkan bahwa perlu adanya pembenahan kebijakan DBH dan belanja daerah, serta penerapan DAK pada daerah yang belum memperoleh opini WTP.

Kata kunci: desentralisasi asimetris, kondisi keuangan daerah, akuntabilitas

PENDAHULUAN

Untuk memberikan pelayanan publik yang lebih dekat dengan masyarakat, Indonesia menerapkan sistem desentralisasi. Secara teori, desentralisasi yang tidak terlepas dari aspek politik, administrasi, dan fiskal bertujuan untuk menyediakan barang publik yang lebih efisien karena desentralisasi mampu mengakomodir berbagai preferensi masyarakat yang ada pada suatu negara dan menghadirkan fleksibilitas dalam pengambilan keputusan sesuai kehendak masyarakat (Qiao et al., 2019).

Terkait konsep desentralisasi, terdapat konsep desentralisasi asimetris sebagai penerapan kebijakan yang berbeda pada beberapa wilayah dapat timbul dalam bentuk asimetris dalam hal otoritas, kewenangan, fungsi atau hubungan, ekonomi, fiskal dan keuangan, serta institusi (Muluk, 2021). Salah satu alasan penting mengapa desentralisasi asimetris diterapkan adalah karena kondisi geografis suatu negara yang sebagian besar adalah kepulauan dengan latar belakang kondisi yang berbeda sehingga diperlukan penerapan kebijakan asimetris dalam memenuhi pelayanan publik pada negara tersebut (Madubun & Akib, 2017).

Penerapan desentralisasi asimetris banyak diterapkan negara-negara di dunia, antara lain Inggris Raya dan Spanyol. Di Inggris Raya, terdapat perbedaan institusional antara Skotlandia, Wales, dan Irlandia Utara yang berimplikasi secara politik dan kebijakan berupa adanya bentuk pemerintahan yang lebih otonom pada ketiga negara tersebut (Basta & Henderson, 2021). Sementara itu, Spanyol menerapkan otonomi yang disebut sebagai *estado de las autonomfas* berupa sistem desentralisasi asimetris di mana derajat desentralisasi, sistem fiskal, dan jumlah sumber daya yang ditransfer pemerintah pusat ke pemerintah daerah (pemda) tergantung pada faktor historis tiap daerah (Aparicio-Pérez et al., 2021).

Keberagaman Indonesia pada aspek sosial, politik, ekonomi, dan geografis memberikan konsekuensi bahwa kebijakan desentralisasi berupa otonomi daerah tidak harus serupa atau simetris antardaerah. Penerapan kebijakan desentralisasi asimetris atau otonomi khusus (otsus) yang diberikan kepada beberapa daerah yang memiliki latar belakang khusus secara historis dan sosiologis (Aziz & Zuhro, 2018) juga diterapkan di Indonesia. Setidaknya terdapat lima daerah yang memiliki pengaturan khusus atas desentralisasi yang diterapkan pada wilayahnya sebagai berikut: (1) Provinsi Aceh yang diatur berdasarkan Undang-Undang No. 11 Tahun 2006, (2) Provinsi DKI Jakarta yang diatur berdasarkan Undang-Undang No. 29 Tahun 2007, (3) Provinsi DI Yogyakarta yang diatur berdasarkan Undang-Undang No. 13 Tahun 2012, (4) Provinsi Papua yang diatur berdasarkan Undang-Undang No. 21 Tahun 2001, dan (5) Provinsi Papua Barat yang diatur berdasarkan Undang-Undang No. 21 Tahun 2001 jo Undang-Undang No. 35 Tahun 2008.

Keberadaan konflik menjadikan Provinsi Aceh, Papua, dan Papua Barat sebagai daerah yang memiliki latar belakang sosio-historis yang serupa. Ditilik lebih jauh, kebijakan otsus bagi Provinsi Papua telah berlangsung selama 2 dekade apabila dihitung sejak dimulainya otsus pada tahun 2001. Usia otsus yang telah mencapai 20 tahun ini sangat terkait dengan salah satu kebijakan sentral pada pengaturan otsus di Provinsi Papua, yaitu dana otsus. Berdasarkan Pasal 34 ayat 3 Undang-Undang Otonomi Khusus Papua, pelaksanaan kebijakan dana otsus berlaku selama 20 tahun. Adanya batasan waktu ini menimbulkan sebuah pertanyaan besar mengenai evaluasi kebijakan otsus yang juga berlaku pada Provinsi Papua Barat serta Provinsi Aceh. Apabila dana otsus berakhir maka sektor pendidikan dan kesejahteraan sosial akan mengalami dampak berupa pengurangan anggaran yang berasal dari kontribusi dana otsus (Budiratna & Qibthiyah, 2020). Sebuah evaluasi secara akademis perlu dilakukan atas kebijakan otsus pada daerah-daerah yang mendapatkan dana otsus.

Di Papua, otsus diatur pada Undang-Undang No. 21 tahun 2001 tentang Otonomi Khusus bagi Provinsi Papua (UU Otsus Papua). Undang-Undang ini direvisi pada tahun 2008 dengan memasukkan Papua Barat sebagai bagian dari pengaturan UU Otsus Papua. Dari segi keuangan, UU Otsus Papua memberikan tambahan pendapatan khusus bagi Provinsi Papua dan Papua Barat berupa penerimaan khusus dalam proses pelaksanaan otsus dengan besaran 2 persen dari plafon Dana Alokasi Umum (DAU) Nasional (ke depan disebut sebagai dana otsus dan berlaku untuk 20 tahun) dan persentase Dana Bagi Hasil (DBH) sumber daya alam kehutanan, perikanan, pertambangan umum, minyak bumi, dan pertambangan gas yang berbeda dengan daerah-daerah lain di Indonesia. Terdapat arahan penggunaan dana otsus yang oleh UU Otsus Papua diamanatkan untuk dibelanjakan di sektor pendidikan dan kesehatan. Sementara itu, Papua dan Papua Barat juga didukung oleh Dana Tambahan Infrastruktur (DTI) yang diperuntukkan untuk pembiayaan infrastruktur.

Pelaksanaan kebijakan otsus di Provinsi Aceh diatur melalui Undang-Undang No. 11 Tahun 2006 tentang Pemerintahan Aceh. Berbeda dengan Provinsi Papua dan Papua Barat, kewenangan khusus yang diperoleh Provinsi Aceh utamanya adalah adanya kewenangan politik khusus, pelaksanaan syariat Islam, dan kewenangan keuangan. Dalam hal keuangan, Pemerintah Aceh juga mendapatkan kewenangan yang serupa dengan Papua dan Papua Barat berupa dana otsus. Besaran dana otsus ini setara 2 persen plafon DAU Nasional dan berlaku selama 20 tahun dengan penurunan besaran menjadi 1 persen plafon DAU nasional pada tahun keenam belas sampai dua puluh.

Pengelolaan keuangan daerah dan akuntabilitas keuangan dapat menjadi indikator evaluasi otsus. Kebijakan desentralisasi asimetris secara teoretis rentan mengalami permasalahan akuntabilitas sebagai dampak adanya kemudahan dalam penyediaan barang publik (Tan & Avshalom-Uster, 2021). Sejalan dengan Tan & Avshalom-Uster (2021), Allain-Dupre et al. (2020) menekankan bahwa permasalahan akuntabilitas menjadi tantangan pelaksanaan desentralisasi asimetris karena adanya kompleksitas dalam pengawasan terhadap daerah yang menetapkan peraturan berbeda dengan daerah-daerah lain pada suatu negara. Terkait hal ini, Efriandi et al. (2019) menggunakan teori terkait hubungan *principal-agent* (teori keagenan) dalam menjelaskan permasalahan desentralisasi di Papua yang merupakan daerah dengan status otsus atau desentralisasi asimetris. Mengacu pada teori keagenan, dapat terjadi permasalahan keagenan dalam pengelolaan keuangan di daerah dengan status otsus karena *agent* yang dianalogikan sebagai pemda pelaksana otsus dapat melakukan penyimpangan karena mempunyai pengetahuan yang lebih banyak atas kebijakan dari pada *principal*, yaitu pemerintah pusat maupun rakyat di daerah pelaksana desentralisasi asimetris (Efriandi et al., 2019).

Berdasarkan penjelasan Pasal 10 ayat 3 huruf g Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dijelaskan bahwa penyusunan laporan keuangan dilakukan dalam rangka mewujudkan akuntabilitas. Undang-Undang Keuangan Negara juga secara jelas mengamanatkan bahwa akuntabilitas berbasis hasil adalah salah satu *best practice* pengelolaan keuangan negara. Laporan keuangan memiliki fungsi untuk mengurangi potensi asimetris informasi dan sebagai bentuk akuntabilitas pemerintah atas pelaksanaan operasional pemerintah dalam waktu tertentu (Agustina & Setyaningrum, 2020). Laporan keuangan sebagai instrumen akuntabilitas juga ditegaskan dalam Undang-Undang Keuangan Negara, yaitu bahwa penyusunan laporan keuangan merupakan instrumen untuk

mewujudkan akuntabilitas. Pemeriksaan atas pelaporan keuangan negara atau daerah di Indonesia menghasilkan empat opini yang menunjukkan seberapa besar kesesuaian penyajian laporan keuangan dengan standar akuntansi, tingkat pengendalian internal, dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, yaitu (BPK RI, 2020b):

- 1) Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP): opini ini menjelaskan bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar dan cukup dalam hal-hal yang sifatnya material.
- 2) Opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP): opini ini menyatakan bahwa laporan keuangan telah menyajikan informasi secara wajar dan cukup dalam hal-hal yang bersifat material kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan hal yang dikecualikan.
- 3) Opini Tidak Wajar (TW): opini ini menyatakan bahwa laporan keuangan tidak disajikan dan diungkapkan secara wajar dan cukup dalam hal yang bersifat material.
- 4) Pernyataan menolak memberikan opini: opini ini menjelaskan bahwa laporan keuangan tidak dapat diperiksa sesuai standar pemeriksaan.

Keempat indikator akuntabilitas keuangan negara/daerah yang telah diurutkan berdasarkan penilaian terbaik hingga terburuk ini dapat dilihat hubungannya dengan kondisi keuangan daerah yang ditunjukkan dengan rasio keuangan daerah. McDonald III (2019) mendefinisikan kondisi keuangan atau kesehatan keuangan entitas publik sebagai terminologi yang telah meluas, namun masih terkait erat dengan konteks ekonomi dan akuntansi. Secara akuntansi dan penganggaran, kondisi keuangan terkait dengan kapasitas pemerintah dalam menyediakan program maupun pelayanan kepada masyarakat. Terkait hal ini, analisis keuangan publik sebenarnya terfokus pada solvabilitas untuk mengukur keberlanjutan, fleksibilitas, dan kerentanan kondisi keuangan (Subires & Bolivar, 2017). Kondisi keuangan juga dapat diartikan sebagai keberlanjutan keuangan pemda yang memungkinkan pemerintah untuk dapat melanjutkan pemberian pelayanan saat ini dan masa depan tanpa menggunakan sumber pendapatan yang sifatnya tidak teratur atau mengganggu struktur belanja daerah (Hajilou et al., 2018). Dalam cakupan yang lebih spesifik terhadap aspek solvabilitas, setidaknya terdapat empat dimensi kondisi keuangan berdasarkan McDonald III (2019) yang menjadi dasar pengembangan berbagai rasio keuangan, yaitu solvabilitas kas, solvabilitas anggaran, solvabilitas jangka panjang, dan solvabilitas tingkat pelayanan.

Dengan menggunakan empat dimensi solvabilitas tersebut yang diturunkan melalui sebelas rasio keuangan, McDonald III (2017) melakukan perhitungan kondisi kesehatan keuangan dan potensi kebangkrutan pemda. Sementara itu, untuk studi kasus Indonesia, Ritonga (2014) menggunakan enam dimensi kondisi keuangan, yaitu: (1) solvabilitas dalam jangka pendek, yaitu pengukuran kapabilitas untuk memenuhi kewajiban dalam jangka pendek, (2) solvabilitas anggaran untuk mengukur kewajiban operasional, (3) solvabilitas jangka panjang untuk mengukur kapabilitas pemenuhan kewajiban jangka panjang, (4) fleksibilitas finansial untuk mengukur kapabilitas dalam menghadapi kejadian yang tidak dapat diprediksi pada waktu yang akan datang, (5) kemandirian keuangan untuk mengukur kapabilitas pelaksanaan hak keuangan secara efektif dan efisien, dan (6) solvabilitas tingkat pelayanan sebagai kapabilitas untuk menyediakan pelayanan kepada masyarakat. Secara umum, identifikasi penilaian kondisi keuangan menggunakan instrumen rasio keuangan dipilih karena rasio keuangan dapat menunjukkan arah pengelolaan keuangan daerah serta memberikan kebebasan bagi peneliti untuk memilih rasio sesuai dengan arah kajiannya (McDonald III, 2017).

Permasalahan akuntabilitas dan hubungannya dengan kondisi keuangan daerah menjadi hal yang menarik dan penting untuk ditelaah dalam konteks otsus di Indonesia. Sebagai contoh, Prabowo et al. (2020) menemukan permasalahan transparansi dan akuntabilitas di Provinsi Papua dan Papua Barat pada unit kerja pemerintahan yang terkait dengan ekonomi dan infrastruktur berupa rendahnya manajemen keuangan, terutama dalam hal efektivitas, transparansi, dan akuntabilitas. Tidak hanya pada kedua provinsi di Pulau Papua, isu-isu terkait akuntabilitas keuangan juga ditemukan pada pengelolaan dana otsus di Provinsi Aceh pada saat terjadinya konflik dan pascakonflik. Pascakonflik bersenjata, Aziz & Zuhro (2018) menemukan bahwa masih terdapat berbagai permasalahan akuntabilitas penggunaan dana APBD pada berbagai proyek salah satunya proyek pembangunan istana Wali Nanggroe.

Selain permasalahan spesifik yang terjadi pada seluruh daerah sampel, diketahui bahwa berdasarkan data opini BPK RI pada tahun anggaran 2019, pelaksanaan desentralisasi asimetris, khususnya di Provinsi Papua masih memerlukan peningkatan kualitas aspek akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Sebagai gambaran, BPK RI (2020a) menunjukkan bahwa dari total enam daerah yang mendapatkan predikat opini Tidak Menyatakan Pendapat (TMP), tiga daerah adalah berasal dari Provinsi Papua. Lebih jauh, Provinsi Papua merupakan provinsi dengan peringkat kedua dalam hal jumlah daerah yang memperoleh predikat opini WDP di bawah Provinsi Sumatera Utara (BPK RI, 2020a). Hal-hal ini mendorong diperlukannya kajian terkait hubungan kondisi keuangan dengan akuntabilitas pada daerah yang menerapkan kebijakan desentralisasi asimetris.

Mengacu pada berbagai penelitian terdahulu, masih belum terdapat penelitian yang membahas akuntabilitas pada daerah otsus secara kuantitatif. Penelitian akuntabilitas dan kondisi keuangan daerah otsus umumnya bersifat kualitatif dan membahas temuan permasalahan akuntabilitas. Sementara itu secara kuantitatif, penelitian terkait Indonesia belum secara dalam membahas kondisi keuangan daerah otsus. Berdasarkan hal tersebut, penelitian ini bertujuan mengkaji hubungan kondisi keuangan tiga daerah otsus, yaitu Aceh, Papua, dan Papua Barat dengan akuntabilitas keuangan daerah yang diprosikan oleh variabel opini laporan keuangan daerah hasil pemeriksaan BPK RI. Penelitian ini menggunakan sembilan rasio keuangan yang bersumber dari beberapa rasio keuangan pada McDonald III (2017). Cakupan data adalah pada Provinsi Aceh, Papua, dan Papua Barat pada tahun 2011-2019. Penelitian ini diharapkan mampu memberikan evaluasi komprehensif pengelolaan keuangan daerah dan hubungannya dengan akuntabilitas.

METODE

Metode Analisis

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis hubungan kondisi keuangan daerah yang berstatus sebagai daerah otsus, yaitu Provinsi Aceh, Papua, dan Papua Barat terhadap opini hasil pemeriksaan BPK RI. Sesuai dengan tipe data opini laporan keuangan daerah yang bersifat kualitatif, penelitian ini menggunakan *logistic regression* (logit) sebagai metode untuk mengakomodasi sifat variabel dependen yang terdiri dari dua pilihan atau *binary choice model*. Terdapat beberapa jenis model yang tergolong sebagai *binary choice*, seperti *Linear Probability Model* (LPM), namun model ini tidak umum digunakan karena hasil statistik yang kurang diharapkan sehingga model dalam skala logistik lebih layak (Battey et al., 2019). Untuk mengakomodasi kecenderungan sifat biner pada variabel dependen, digunakan fungsi logaritma natural pada persamaan matematika model logit. Pada penelitian ini, akuntabilitas yang diprosikan oleh opini laporan keuangan hasil pemeriksaan BPK RI menjadi variabel dependen dan kondisi keuangan yang diwakili beberapa rasio keuangan terkait aspek pendapatan, belanja, dan kewenangan otsus menjadi variabel independen.

Secara teknis penelitian ini menggunakan Model *Conditional Logit Fixed Effect* yang diharapkan mampu mengatasi permasalahan *omitted variable* sebagai penyebab permasalahan bias koefisien regresi. Untuk memberikan spesifikasi Model *Conditional Logit fixed effect* secara lebih komprehensif, Williams (2018) menjelaskan beberapa penerapan model tersebut sebagai berikut: (1) variabel dependen harus diukur untuk minimal pada dua waktu untuk tiap individu, (2) variabel independen harus berubah sepanjang waktu untuk sejumlah individu tertentu. Model *Fixed Effect* bukanlah model yang sesuai untuk melihat efek pada variabel yang tidak mengalami perubahan antarwaktu, seperti suku dan jenis kelamin, (3) hal baik dari poin (2) adalah bahwa suku dan jenis kelamin yang memiliki karakteristik stabil mampu dikendalikan walaupun variabel jenis ini mampu diukur atau tidak. Kekurangannya adalah efek dari variabel *dummy* tidak dapat diestimasi, (4) metode lain seperti *random effects* dapat digunakan ketika hendak mengestimasi efek atas variabel, seperti jenis kelamin dan suku, namun metode ini tidak mampu mengendalikan *omitted variable*, (5) *fixed effects* dapat mengestimasi perbedaan data antarwaktu, namun bukan perbedaan antardata pada waktu tertentu. Apabila terdapat variasi yang besar antardata, namun terdapat variasi yang kecil antarwaktu, metode *fixed effects* menjadi tidak akurat dan memiliki standar *error* yang besar. Hal ini terjadi karena adanya *trade-off* antara bias dan efisiensi seperti pada model *random effects* yang akan mengalami permasalahan terkait bias variabel, namun lebih efisien, dan (6) *conditional logit/fixed effects* dapat digunakan untuk penelitian selain panel, yaitu untuk data spesifik alternatif.

Dalam upaya mengakomodasi empat jenis opini BPK RI, model pada penelitian juga menggunakan metode *ordered logit* yang kompatibel dalam melakukan pengolahan data berbentuk skala likert atau data kualitatif berupa perilaku atau kepercayaan yang sulit untuk dihitung (Baetschmann et al., 2020). Metode *ordered logit* juga dapat menganalisis variabel dependen yang berjumlah lebih dari dua variabel atau *binary* (Casinillo et al., 2020). Dengan digunakannya *ordered logit*, dapat diperoleh hasil yang lebih akurat dan mampu menjelaskan fenomena hubungan antara rasio keuangan dengan variabel dependen berupa opini laporan keuangan pada daerah sampel.

Jenis dan Sumber Data

Tabel 1 menunjukkan variabel-variabel yang digunakan pada penelitian yang mencakup variabel OPINI sebagai variabel dependen, sembilan variabel independen rasio keuangan berupa PAD_PDPT, TRANSFER_PDPT, DAK_TRANSFER, PDPT_BLI, OP_BLI, MODAL_BLI, TETAP_ASET, OTSUS_PDPT, dan DBH_PDPT. Selain itu terdapat 2 variabel kontrol berupa PNS dan LUAS yang merupakan jumlah PNS pada suatu daerah dan luas daerah.

Tabel 1. Variabel Penelitian

No.	Variabel	Keterangan	Sumber Data
Variabel Dependen			
1.	OPINI	Variabel merupakan angka kategori. Opini atas LKPD. 1 = Ikhtisar Opini WTP. 0 = Opini selain WTP. (Model Umum <i>Conditional Logistic</i>). Opini atas LKPD. 1 = TMP, 2 = TW, 3 = WDP, dan 4 = WTP (Model Umum <i>Ordered Logit</i>)	Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) BPK RI
Variabel Independen			
2.	PAD_PDPT	Variabel merupakan rasio Pendapatan Asli Daerah (PAD) dibagi total pendapatan	DJPK Kementerian Keuangan RI
3.	TRANSFER_PDPT	Variabel merupakan rasio pendapatan transfer dibagi total pendapatan	DJPK Kementerian Keuangan RI
4.	DAK_TRANSFER	Variabel merupakan rasio Dana Alokasi Khusus (DAK) dibagi total transfer Pemerintah Pusat ke daerah	DJPK Kementerian Keuangan RI
5.	PDPT_BLI	Variabel merupakan rasio pendapatan dibagi total belanja	DJPK Kementerian Keuangan RI
6.	OP_BLI	Variabel merupakan rasio belanja operasional yang terdiri dari belanja barang dan pegawai dibagi total belanja	DJPK Kementerian Keuangan RI
7.	MODAL_BLI	Variabel merupakan rasio belanja modal dibagi total belanja	DJPK Kementerian Keuangan RI
8.	TETAP_ASET	Variabel merupakan rasio nilai aset tetap dibagi total aset	DJPK Kementerian Keuangan RI
9.	OTSUS_PDPT	Variabel merupakan rasio jumlah dana otsus dibagi total pendapatan	DJPK Kementerian Keuangan RI
10.	DBH_PDPT	Variabel merupakan rasio jumlah Dana Bagi Hasil (DBH) dibagi total pendapatan	DJPK Kementerian Keuangan RI
Variabel Kontrol			
11.	PNS	Variabel merupakan jumlah PNS pada pemda di daerah sampel	BPS
12.	LUAS	Variabel merupakan besaran luas wilayah di daerah sampel	BPS

Sumber: Penulis.

Variabel PAD_PDPT dan TRANSFER_PDPT hendak melihat bagaimana hubungan kemandirian fiskal terhadap akuntabilitas. Secara teori seharusnya daerah yang lebih mengandalkan PAD mampu mengelola keuangan daerah secara lebih akuntabel (Martínez-Vázquez et al., 2016). DAK_TRANSFER digunakan untuk melihat hubungan DAK yang secara teori lebih mampu menghadirkan akuntabilitas dibandingkan dengan dana transfer lainnya dan dapat mendorong percepatan penyediaan infrastruktur publik (Pambudi et al., 2021). Variabel PDPT_BLI, OP_BLI, MODAL_BLI, TETAP_ASET hendak melihat hubungan belanja dengan akuntabilitas pada daerah yang menerapkan otsus. Rahmasari & Setiawan (2021) menemukan bahwa belanja modal meningkatkan kemungkinan kesempatan terjadinya *fraud* berupa *mark up* nilai proyek dan penyogokan sehingga cenderung mendorong terjadinya opini non WTP. Variabel OTSUS_PDPT dan DBH_PDPT hendak melihat bagaimana kewenangan penerimaan yang terkait dengan otsus berpengaruh terhadap akuntabilitas. Secara teori, seharusnya variabel belanja dan penerimaan khusus terkait otsus berhubungan negatif terhadap opini sebagai proksi akuntabilitas sesuai dengan Tan & Avshalom-Uster (2021) dan Allain-Dupre et al. (2020).

Penggunaan sembilan variabel independen dilakukan sebagai representasi kondisi keuangan daerah. Sementara itu, terdapat penggunaan dua variabel kontrol sebagai penjelas model. Variabel PNS digunakan mengingat pentingnya pengaruh aparatur negara dalam pelaksanaan desentralisasi (Taamneh et al., 2019) dan variabel LUAS mewakili faktor geografi dalam pelaksanaan kebijakan desentralisasi asimetris (Tan & Avshalom-Uster, 2021).

Seluruh variabel ini dikembangkan pada 6 tahap dalam mencari model terbaik. Pada tahap awal, model menggunakan variabel PAD_PDPT, TRANSFER_PDPT, dan PDPT_BLI. Model ini kemudian dikembangkan hingga tahap keenam yang memasukkan sebagian besar variabel, yaitu PAD_PDPT, OTSUS_PDPT, DBH_PDPT, DAK_TRANSFER, OP_BLI, MODAL_BLI, TETAP_ASET, PNS, dan LUAS. Dengan memasukkan 9 variabel sesuai dengan persamaan (1), tahapan keenam memenuhi kriteria model terbaik karena mampu konsisten menjelaskan hubungan variabel dependen dengan sebagian besar variabel independen yang diperjelas dengan variabel PNS dan LUAS sebagai kontrol. Variabel PNS digunakan mengingat pentingnya pengaruh aparatur negara dalam pelaksanaan desentralisasi (Taamneh et al., 2019) dan faktor geografi dalam pelaksanaan kebijakan desentralisasi asimetris (Tan & Avshalom-Uster, 2021).

$$\begin{aligned} \left(\ln \frac{(Opini=1)}{(Opini=0)}\right) &= \beta_1 + \beta_2(PAD_PDPT) \\ &+ \beta_3(OTSUS_PDPT) + \beta_4(DBH_PDPT) + \\ &\beta_5(DAK_TRANSFER) + \beta_6(OP_BLJ) + \\ &\beta_7(MODAL_BLJ) + \beta_8(TETAP_ASET) + \beta_9(PNS) + \\ &\beta_{10}(LUAS) + \varepsilon \dots\dots\dots (1) \end{aligned}$$

Data yang digunakan pada penelitian dibatasi secara dimensi waktu, yaitu tahun 2011-2019 karena keterbatasan kelengkapan data. Sementara itu, terdapat batasan dimensi daerah, yaitu cakupan daerah sampel yang meliputi seluruh provinsi, kabupaten, dan kota di Provinsi Aceh, Papua, dan Papua Barat dengan mengecualikan dua kabupaten di Papua Barat, yaitu Kabupaten Pegunungan Arfak dan Kabupaten Manokwari Selatan.

Data opini BPK bersumber dari Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester 1 (IHPS 1) BPK RI selama tahun 2012-2020. Data umum laporan keuangan yang menjadi dasar penyusunan berbagai rasio keuangan adalah berasal dari laman situs DJPK Kementerian Keuangan Republik Indonesia. Data yang disajikan pada situs DJPK merupakan data APBD setiap tahun sejak tahun 2011-2019 dan neraca daerah yang di dalamnya terdapat data jumlah aset dan jumlah aset tetap. Data jumlah Pegawai Negeri Sipil (PNS) dan luas wilayah diperoleh dari Badan Pusat Statistik (BPS) daerah sampel. Data jumlah PNS tahun 2011-2019 tidak disajikan secara lengkap pada situs BPS Provinsi Aceh dan Papua Barat, bahkan penyajian data PNS pada publikasi "Provinsi Aceh dalam Angka" dan pada publikasi-publikasi kabupaten/kota pada Provinsi Aceh dalam angka tidak lengkap.

Merujuk pada data opini BPK RI pada 66 daerah sampel, diketahui bahwa terdapat peningkatan tren opini WTP selama tahun 2011-2019. Tren Peningkatan WTP ini diikuti dengan tren penurunan daerah dengan predikat opini non-WTP. Diketahui bahwa hanya terdapat dua pemda sampel yang memperoleh predikat WTP pada tahun 2011, namun jumlah ini meningkat signifikan menjadi 53 daerah pada tahun 2019. Sebaliknya, pada tahun 2011 terdapat penurunan opini non-WTP dari 64 daerah pada tahun 2011 menjadi 13 daerah pada tahun 2019. Secara terperinci, opini non-WTP selama tahun 2011 dan 2019 didominasi oleh opini WDP dan opini TMP. Opini WDP pada awal periode tahun 2011-2019 didominasi oleh Provinsi Aceh. Sementara opini TMP didominasi oleh Provinsi Papua.

Perhitungan statistik deskriptif penelitian yang mencakup rata-rata, standar deviasi, nilai maksimum, dan nilai minimum seluruh variabel menunjukkan bahwa selama tahun 2011-2019 terdapat peningkatan nilai rata-rata variabel PAD_PDPT, DAK_TRANSFER, dan OTSUS_PDPT. Peningkatan rata-rata PAD_PDPT mengindikasikan perbaikan kemandirian fiskal pada seluruh daerah sampel. Sementara itu, OTSUS_PDPT diindikasikan meningkat seiring peningkatan besaran DAU Nasional. Seiring peningkatan PAD_PDPT, terdapat tren penurunan rata-rata TRANSFER_PDPT dan DBH_PDPT. Sementara itu, akun terkait belanja berupa rata-rata OP_BLI dan MODAL_BLI cenderung masih fluktuatif selama tahun 2011-2019.

Selain rerata variabel, nilai maksimum dan minimum harus menjadi perhatian pemangku kepentingan di pusat maupun daerah. Sebagai contoh, pada tahun 2019 diketahui terdapat nilai minimum PAD_PDPT yang hanya sebesar 0,0013 yang artinya terdapat daerah yang memiliki ketergantungan sangat besar terhadap dana transfer dan hanya mengandalkan PAD senilai 0,1 persen dari total pendapatannya. Di sisi lain juga terdapat daerah yang pada tahun 2019 belanja modalnya hanyalah sebesar 7,12 persen. Nilai belanja modal ini perlu ditingkatkan terutama dalam mengejar proses pembangunan di daerah sampel dan melaksanakan skema belanja pemerintah yang memberikan nilai pengganda (*multiplier*) yang lebih melalui belanja modal atau pembangunan infrastruktur. Berdasarkan data juga diketahui terdapat daerah yang sangat bergantung pada dana otsus karena nilai OTSUS_PDPT mencapai 61,7 persen. Hal ini juga perlu menjadi perhatian agar pemberian dana otsus mampu mendorong kemandirian bagi seluruh daerah sampel.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Proses olah data menggunakan Model *Conditional Fixes Effects Logit* menghasilkan *output* sebagaimana terdapat pada Tabel 2 yang merupakan hasil regresi dari persamaan (1). Dari keenam tahapan pemodelan, secara umum variabel yang konsisten dalam hal tanda (positif dan negatif) dan signifikansi variabel adalah PAD_PDPT, DBH_PDPT, OP_BLI, MODAL_BLI, dan DAK_TRANSFER. Di antara variabel-variabel pada penelitian juga terdapat variabel yang konsisten secara tanda namun tidak signifikan, seperti variabel OTSUS_PDPT dan TETAP_ASET. Signifikansi pada penelitian ini ditinjau dari nilai p sesuai keterangan yang menunjukkan apabila $p < 0,1$ adalah signifikansi di bawah 10 persen, apabila $p < 0,05$ adalah signifikansi di bawah 5 persen, dan $p < 0,01$ adalah signifikansi di bawah 1 persen.

Tabel 2. Hasil Olah Data Model Umum *Conditional Logit*

	Opini (1)	Opini (2)	Opini (3)	Opini (4)	Opini (5)	Opini (6)
PAD_PDPT	19,54** (9,17)	28,02*** (8,92)	23,36*** (8,71)	23,14*** (8,75)	22,89** (9,01)	21,49** (9,02)
TRANSFER_PDPT	-20,42 (2,73)					
PDPT_BLI	-7,30** (3,70)					
OTSUS_PDPT		7,14** (3,10)	6,84** (3,17)	6,90** (3,18)	6,67** (3,26)	6,88** (3,27)
DBH_PDPT		-22,98*** (5,31)	-17,35*** (5,53)	-17,67*** (5,58)	-18,30*** (5,81)	-18,59*** (5,91)
OP_BLI		-11,90*** (2,94)	-7,88** (3,29)	-7,87** (3,29)	-8,07** (3,39)	-7,95** (3,36)
MODAL_BLI		-9,52*** (3,17)	-8,99*** (3,28)	-8,88*** (3,27)	-8,61*** (3,33)	-8,42** (3,35)
DAK_TRANSFER			13,27*** (3,65)	13,29*** (3,65)	12,63*** (3,73)	12,63*** (3,73)
TETAP_ASET				-0,83 (0,89)	-0,97 (0,94)	-0,99 (0,94)
PNS					0,00 (0,00)	0,00 (0,00)
LUAS						0,00 (0,00)
N	468	468	468	468	463	463
Log likelihood	-104,30	-113,60	-104,90	-104,50	-102,20	-101,50
Chi ²	202,70	184,00	201,50	202,30	195,40	196,80
Prob>chi ²	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Keterangan: *p < 0,1; **p < 0,05; ***p < 0,01.

Standard Error merupakan nilai di dalam kurung.

Sumber: Penulis, diolah.

Hasil pada Tabel 2 menunjukkan bahwa DBH sebagai salah satu kewenangan yang diberikan secara khusus pada Undang-Undang Otonomi Khusus berhubungan negatif dengan akuntabilitas. Pengaturan otonomi khusus berupa pemberian alokasi dana yang lebih besar dalam konsep desentralisasi asimetris dapat mengurangi akuntabilitas dan transparansi (Allain-Dupre et al., 2020). Sejalan dengan konsep ini, alokasi DBH yang lebih besar dibanding daerah non-otonomi khusus, disinyalir belum mampu menghadirkan akuntabilitas.

Hasil ini berbeda dengan DAK dan PAD yang berhubungan positif dengan opini sehingga mampu meningkatkan peluang opini WTP. Sesuai dengan teori, belanja modal dan operasi berhubungan negatif dengan opini sehingga diduga seluruh jenis belanja pada daerah otsus masih belum mampu menghadirkan akuntabilitas. Temuan lainnya adalah bahwa OTSUS_PDPT yang merepresentasikan dana otsus berhubungan positif dengan signifikansi di bawah 10 persen. Hasil ini menunjukkan perbedaan DBH dengan dana otsus di mana terdapat peruntukan penggunaan dana otsus yang diatur pada undang-undang. Pada pengaturan dana otsus bagi Provinsi Papua dan Papua Barat, diatur bahwa dana otsus digunakan untuk pendidikan dan kesehatan. Sementara untuk Provinsi Aceh, dana otsus digunakan untuk kewenangan politik khusus, pelaksanaan syariat Islam, dan kewenangan keuangan. Kewenangan khusus inilah yang menjadikan dana otsus memiliki hubungan positif dan signifikan terhadap akuntabilitas.

Tabel 3. Hasil Olah Data Model Umum *Ordered Logit*

	Opini (1)	Opini (2)	Opini (3)	Opini (4)	Opini (5)	Opini (6)
PAD_PDPT	10,40 (7,46)	16,46** (7,53)	13,57* (7,46)	13,66* (7,46)	12,70* (7,57)	11,39 (7,63)
TRANSFER_PDPT	-18,78*** (1,81)					
PDPT_BLI	-2,89 (2,59)					
OTSUS_PDPT		6,43** (2,56)	6,63** (2,63)	6,63** (2,64)	6,45** (2,71)	6,55** (2,72)
DBH_PDPT		-29,96*** (4,77)	-23,61*** (4,96)	-23,52*** (4,96)	-24,80*** (5,12)	-25,27*** (5,15)
OP_BLI		-11,83*** (2,33)	-6,60*** (2,43)	-6,59*** (2,43)	-7,02*** (2,49)	-6,99*** (2,48)
MODAL_BLI		-12,37*** (2,32)	-12,43*** (2,36)	-12,38*** (2,36)	-12,26*** (2,42)	-12,41*** (2,43)
DAK_TRANSFER			15,91*** (2,94)	15,94*** (2,94)	15,28*** (3,00)	15,56*** (3,02)

TETAP_ASET				0,32 (0,69)	0,032 (0,71)	0,017(0,71)
PNS					0,00 (0,00)	0,00(0,00)
LUAS						0,00 (0,00)
cut1_cons	-47,80 (3093,40)	-45,21 (862,50)	-44,88 (1649,10)	-44,63 (1645,10)	-44,27 (1634,00)	-39,14 (1626,40)
cut2_cons	-9,59*** (2,82)	-11,39*** (2,54)	-7,46*** (2,53)	-7,18*** (2,61)	-6,88** (2,85)	-1,68 (5,74)
cut3_cons	-9,36*** (2,82)	-11,15*** (2,53)	-7,20*** (2,53)	-6,92*** (2,60)	-6,60** (2,85)	-1,41 (5,74)
cut4_cons	-5,87** (2,79)	-7,59*** (2,49)	-3,51 (2,49)	-3,22 (2,57)	-2,79 (2,81)	2,41 (5,73)
N	594	594	594	594	589	589
Log likelihood	-337,60	-332,10	-314,80	-314,60	-305,00	-304,40
Chi ²	669,30	680,20	714,90	715,10	720,80	722,00
Pseudo R ²	0,498	0,51	0,53	0,53	0,54	0,54

Ket: *p < 0,1; **p < 0,05; *** p < 0,01.

Standard Error merupakan nilai di dalam kurung.

Sumber: Penulis, diolah.

Berdasarkan hasil proses olah data menggunakan metode *ordered logit* pada Tabel 3, yang lebih peka dalam mengidentifikasi derajat akuntabilitas berdasarkan hasil opini BPK RI, ditemukan bahwa variabel OTSUS_PDPT, DBH_PDPT, OP_BLI, MODAL_BLI, dan DAK_TRANSFER konsisten dalam hal signifikansi statistik dan tanda. Hal ini menunjukkan bahwa rasio-rasio tersebut sangat penting untuk menjadi indikator utama dalam melihat akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Kelima variabel ini juga konsisten dengan model umum *conditional logit* dengan nilai signifikansi yang meningkat pada variabel OTSUS_PDPT, OP_BLI, dan MODAL_BLI. Sebagaimana perhitungan *conditional logit*, kriteria signifikansi yang menjadi acuan sesuai dengan kaidah statistika adalah 1 persen ($p < 0,01$), 5 persen ($p < 0,05$), dan 10 persen ($p < 0,1$) dengan 1 persen menandai hasil yang paling signifikan dibanding 2 level signifikansi yang lain. Kondisi ini mempertegas temuan yang diperoleh pada perhitungan *conditional logit* dan mempertegas hubungan antara kebijakan otsus yang dijelaskan oleh Allain-Dupre et al. (2020). Berbeda dengan perhitungan *conditional Logit*, pada perhitungan menggunakan *ordered logit* ditemukan bahwa PAD_PDPT masih bernilai positif, namun tidak konsisten secara signifikansi dan nilai variabel seiring dengan bertambahnya variabel yang digunakan dalam model.

Tabel 4. Perhitungan *Marginal Effect Model Ordered Logit*

	dy/dx (1)	dy/dx (2)	dy/dx (3)	dy/dx (4)	dy/dx (5)	dy/dx (6)
PAD_PDPT 1	-0,01 (0,01)	-0,02 (0,02)	-0,02 (0,02)	-0,02 (0,02)	-0,02 (0,02)	-0,01 (0,01)
PAD_PDPT 2	-0,63 (0,46)	-0,95** (0,44)	-0,75* (0,41)	-0,75* (0,41)	-0,67* (0,40)	-0,60 (0,41)
PAD_PDPT 3	-0,03 (0,02)	-0,05* (0,03)	-0,04 (0,03)	-0,04 (0,03)	-0,04 (0,03)	-0,03 (0,02)
PAD_PDPT 4	-0,36 (0,25)	-0,61** (0,27)	-0,44* (0,24)	-0,45* (0,24)	-0,43* (0,26)	-0,37 (0,25)
PAD_PDPT 5	1,04 (0,74)	1,64** (0,74)	1,26* (0,68)	1,26* (0,68)	1,16* (0,68)	1,03 (0,68)
TRANSFER_PDPT 1	0,03 (0,02)					
TRANSFER_PDPT 2	1,14*** (0,11)					
TRANSFER_PDPT 3	0,06*** (0,02)					
TRANSFER_PDPT 4	0,65*** (0,09)					
TRANSFER_PDPT 5	-1,87*** (0,13)					
PDPT_BLI 1	0,00 (0,00)					
PDPT_BLI 2	0,17 (0,16)					
PDPT_BLI 3	0,01 (0,01)					
PDPT_BLI 4	0,01 (0,01)					
PDPT_BLI 5	-0,29 (0,26)					
OTSUS_PDPT 1		-0,01 (0,01)	-0,01 (0,01)	-0,01 (0,01)	-0,01 (0,01)	1,03 (0,68)
OTSUS_PDPT 2		-0,37** (0,15)	-0,36** (0,14)	-0,37** (0,14)	-0,34** (0,14)	-0,35** (0,14)
OTSUS_PDPT 3		-0,02* (0,01)	-0,02* (0,01)	-0,02* (0,01)	-0,02* (0,01)	-0,02* (0,01)
OTSUS_PDPT 4		-0,24** (0,10)	-0,22** (0,09)	-0,22** (0,09)	-0,22** (0,10)	-0,21** (0,09)
OTSUS_PDPT 5		0,64** (0,25)	0,61** (0,24)	0,61** (0,24)	0,59** (0,24)	0,59** (0,24)
DBH_PDPT 1		0,04 (0,03)	0,03 (0,02)	0,03 (0,02)	0,03 (0,02)	0,03 (0,02)
DBH_PDPT 2		1,74*** (0,29)	1,30*** (0,28)	1,30*** (0,28)	1,30*** (0,28)	1,34*** (0,28)
DBH_PDPT 3		0,09*** (0,03)	0,08** (0,03)	0,07** (0,03)	0,07** (0,03)	0,07** (0,03)
DBH_PDPT 4		1,11*** (0,19)	0,77*** (0,18)	0,77*** (0,18)	0,85*** (0,19)	0,83*** (0,19)
DBH_PDPT 5		-2,99*** (0,42)	-2,18*** (0,43)	-2,18*** (0,43)	-2,26*** (0,43)	-2,28*** (0,43)
OP_BLI 1		0,02 (0,01)	0,01 (0,01)	0,01 (0,01)	0,01 (0,01)	0,01 (0,01)

OP_BLI 2	0,69*** (0,13)	0,36*** (0,13)	0,36*** (0,13)	0,37*** (0,13)	0,37*** (0,13)
OP_BLI 3	0,04** (0,01)	0,02** (0,01)	0,02** (0,01)	0,02** (0,01)	0,02** (0,01)
OP_BLI 4	0,44*** (0,10)	0,22** (0,09)	0,22** (0,09)	0,24** (0,09)	0,23** (0,09)
OP_BLI 5	-1,18*** (0,22)	-0,61*** (0,22)	-0,61*** (0,22)	-0,64*** (0,22)	-0,63*** (0,22)
MODAL_BLI 1	0,02 (0,01)	0,02 (0,01)	0,02 (0,01)	0,02 (0,01)	0,02 (0,01)
MODAL_BLI 2	0,72*** (0,12)	0,69*** (0,12)	0,68*** (0,12)	0,64*** (0,12)	0,66*** (0,12)
MODAL_BLI 3	0,04** (0,01)	0,04*** (0,01)	0,04*** (0,01)	0,04** (0,01)	0,04** (0,01)
MODAL_BLI 4	0,46*** (0,11)	0,41*** (0,11)	0,41*** (0,11)	0,42*** (0,11)	0,41*** (0,11)
MODAL_BLI 5	-1,23*** (0,23)	-1,15*** (0,22)	-1,15*** (0,22)	-1,12*** (0,22)	-1,12*** (0,22)
DAK_TRANSFER 1		-0,02 (0,02)	-0,02 (0,02)	-0,02 (0,01)	-0,02 (0,01)
DAK_TRANSFER 2		-0,88*** (0,16)	-0,88*** (0,16)	-0,80*** (0,16)	-0,83*** (0,16)
DAK_TRANSFER 3		-0,05** (0,02)	-0,05** (0,02)	-0,04** (0,02)	-0,05** (0,02)
DAK_TRANSFER 4		-0,52*** (0,11)	-0,52*** (0,11)	-0,52*** (0,12)	-0,51*** (0,12)
DAK_TRANSFER 5		1,47*** (0,25)	1,47*** (0,25)	1,39*** (0,26)	1,40*** (0,26)
TETAP_ASET 1			-0,00 (0,00)	-0,00 (0,00)	-0,00 (0,00)
TETAP_ASET 2			-0,02 (0,04)	-0,00 (0,04)	-0,00 (0,04)
TETAP_ASET 3			-0,00 (0,00)	-0,00 (0,00)	-0,00 (0,00)
TETAP_ASET 4			-0,01 (0,02)	-0,00 (0,02)	-0,00 (0,02)
TETAP_ASET 5			0,03 (0,06)	0,00 (0,06)	0,00 (0,06)
PNS 1				-0,00 (0,00)	-0,00 (0,00)
PNS 2				-0,00 (0,00)	-0,00 (0,00)
PNS 3				-0,00 (0,00)	-0,00 (0,00)
PNS 4				-0,00 (0,00)	-0,00 (0,00)
PNS 5				0,00 (0,00)	0,00 (0,00)
LUAS 1					-0,00 (0,00)
LUAS 2					-0,00 (0,00)
LUAS 3					-0,00 (0,00)
LUAS 4					-0,00 (0,00)
LUAS 5					0,00 (0,00)
N	594	594	594	589	589

Keterangan: * $p < 0,1$, ** $p < 0,05$, *** $p < 0,01$.

Standard Error merupakan nilai di dalam kurung.

Sumber: Penulis, diolah.

Proses perhitungan *marginal effect* pada Tabel 4 memperlihatkan bahwa sembilan variabel dibagi menjadi lima jenis sesuai dengan hubungannya pada keempat jenis opini. *Marginal effect* adalah metode perhitungan untuk menghitung persentase kemungkinan terjadinya pada regresi logistik/biner. Long & Mustillo (2021) menjelaskan penggunaan interpretasi *marginal effect* yang mampu memberikan penjelasan kemungkinan terjadinya suatu *outcome* pada model logistik atau biner. Perhitungan pada Tabel 4 dilakukan untuk memperjelas efek yang terjadi pada perhitungan *ordered logit* berdasarkan analisis *marginal effect*.

Sebagai contoh, variabel OTSUS_PDPT 1 merujuk pada hubungan variabel tersebut apabila nilai variabel dependen bernilai 0. Sementara itu, OTSUS_PDPT 2 merujuk pada hubungan variabel tersebut dengan opini TMP, OTSUS_PDPT 3 merujuk pada hubungan variabel tersebut dengan opini TW, OTSUS_PDPT 4 merujuk pada hubungan variabel tersebut dengan opini WDP, dan OTSUS_PDPT 5 merujuk pada hubungan variabel tersebut dengan opini WTP. Perhitungan *marginal effect* menunjukkan bahwa OTSUS_PDPT 5 bernilai positif dan signifikan di bawah 5 persen. Sementara itu, OTSUS_PDPT 2, OTSUS_PDPT 3, dan OTSUS_PDPT 4 bernilai negatif dan signifikan. Hal ini menunjukkan bahwa sesuai dengan perhitungan *ordered logit*, OTSUS_PDPT 5 meningkatkan kemungkinan terjadinya opini WTP sebesar 0,64 persen pada model 2, 0,61 persen pada model 3, 0,61 persen pada model 4, 0,59 persen pada model 5, dan 0,59 persen pada model 6. Sebaliknya, OTSUS_PDPT 2, OTSUS_PDPT 3, dan OTSUS_PDPT 4 menurunkan kemungkinan terjadinya opini TMP, TW, dan WDP senilai besaran hasil *marginal effect* pada Lampiran 2.

Mengacu pada contoh analisis *marginal effect* pada variabel OTSUS_PDPT, pola yang sama juga terdapat pada kelima *output* variabel DBH_PDPT, OP_BLI, MODAL_BLI, DAK_TRANSFER, dan TRANSFER_PDPT. Kelima variabel tersebut signifikan dan konsisten dalam hal tanda sesuai dengan hasil olah data *ordered logit*. Pada hasil *ordered logit* yang bertanda negatif, terdapat tanda positif untuk *output marginal effect* 2, 3, dan 4 serta tanda negatif untuk *output marginal effect* ke-5. Sebaliknya, pada hasil *ordered logit* yang bertanda positif, terdapat hasil bertanda positif pada perhitungan *marginal effect* ke-5 dan *output* bertanda negatif pada perhitungan 2, 3, dan 4. Besaran

perhitungan *marginal effect* menunjukkan persentase kemungkinan terjadinya opini berdasarkan hubungannya dengan variabel independen rasio keuangan pada lampiran 2. Sejalan dengan perhitungan *ordered logit*, hasil perhitungan *marginal effect* pada variabel PAD_PDPT konsisten dalam hal tanda, namun dengan signifikansi yang menurun pada model keenam. Berdasarkan perhitungan *marginal effect* model *ordered logit* variabel independen DAK_TRANSFER, diperoleh nilai koefisien kemungkinan terjadinya opini WTP pada kisaran 1,4 persen. Nilai ini menjadikan variabel DAK_TRANSFER sebagai variabel yang memberikan kemungkinan terjadinya opini WTP tertinggi dibanding variabel lain. Berbeda dengan DAK_TRANSFER, DBH_PDPT mengurangi kemungkinan terjadinya opini WTP dengan nilai di atas 2 persen dan meningkatkan kemungkinan terjadinya opini TMP dengan nilai di atas 1 persen.

Temuan yang diperoleh melalui proses olah data dan perhitungan *marginal effect* menunjukkan perlunya rangkaian perbaikan kebijakan dalam pelaksanaan pengelolaan keuangan daerah dan otsus. Dari segi pendapatan, pemerintah perlu mendorong peningkatan kemandirian fiskal daerah agar PAD mengalami peningkatan. Terkait hal ini, perlu dilakukan penilaian kemampuan pemda dalam mengumpulkan pendapatan yang bersumber secara asli dari daerah (pajak dan retribusi daerah). Dengan meningkatnya PAD diharapkan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah otsus dapat mengalami perbaikan.

Pembenahan juga perlu dilakukan pada proses pemberian DBH yang secara besar-besaran diatur spesifik pada Undang-Undang Otonomi Khusus. Hal ini karena DBH secara konsisten berkontribusi pada pengurangan kemungkinan terjadinya opini WTP pada daerah otsus. Pembinaan DBH juga penting dilakukan untuk memperbaiki tata kelola penerimaan daerah yang memiliki sumber daya alam yang besar. Implikasi lebih jauh atas tanda negatif dan nilai *marginal effect* pada koefisien DBH_PDPT adalah perlu adanya evaluasi mekanisme pemberian DBH sebagai salah satu kebijakan fiskal yang diatur pada Undang-Undang Otonomi Khusus Aceh, Papua, dan Papua Barat. Mekanisme detail yang mendorong agar tidak terjadi permasalahan akuntabilitas dan dapat memengaruhi pemberian opini atas LKPD perlu disusun sebagai bentuk evaluasi pelaksanaan otsus dan untuk mempercepat perubahan opini non-WTP pada beberapa daerah otsus, terutama daerah pada Provinsi Papua Barat dan Papua.

Pemerintah juga dapat mengoptimalkan kebijakan DAK yang terbukti secara empiris pada penelitian ini dapat meningkatkan akuntabilitas. Optimalisasi DAK dapat dilakukan dengan memberikan prioritas utama terhadap daerah-daerah yang secara opini laporan keuangan pemda belum berpredikat WTP. Sebagai instrumen kebijakan, DAK juga dapat mendorong peningkatan belanja modal khususnya pada daerah-daerah yang masih memiliki rasio belanja modal per total belanja yang rendah, karena DAK memiliki jenis DAK fisik.

Perbaikan tata kelola belanja pada daerah sampel juga menjadi suatu hal yang perlu dilaksanakan mengingat tanda negatif dan hasil perhitungan *marginal effect* pada kedua jenis utama belanja, yaitu belanja operasional dan belanja modal. Hasil kuantitatif ini sejalan dengan temuan Prabowo et al. (2020) pada Provinsi Papua dan Papua Barat serta Aziz & Zuhro (2018). Lebih jauh, Cahyaningsih & Fitriady (2019) juga menemukan bahwa otsus berpengaruh negatif pada pendidikan dan kesehatan di Papua yang menunjukkan bahwa permasalahan akuntabilitas berpengaruh pada ketercapaian indikator sosial-ekonomi. Konsistensi hasil statistik pada komponen belanja menunjukkan belum tercapainya belanja daerah yang akuntabel pada daerah sampel.

Perbaikan tata kelola belanja dapat dilakukan melalui pembenahan yang menyeluruh dari aspek perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, dan pertanggungjawaban. Pembinaan tersebut harus melibatkan seluruh pemangku kepentingan, yaitu pemerintah pusat, provinsi, hingga kabupaten dan kota dalam menetapkan kebijakan belanja di daerah otsus. Pembinaan proses belanja perlu dilakukan di tengah pelaksanaan otsus yang memberikan risiko pengelolaan keuangan daerah yang tidak akuntabel. Pada akhirnya, pembenahan atas belanja semakin penting karena untuk memperbaiki kualitas hidup dan memaksimalkan pembangunan di daerah otsus haruslah didasarkan pada proses belanja daerah yang baik dan akuntabel. Apabila seluruh jenis belanja tidak mampu dilakukan secara akuntabel, kemungkinan terdapat permasalahan pada proses belanja yang harus dibenahi oleh seluruh pemangku kepentingan terkait daerah otsus.

Secara umum, temuan dari segi pendapatan dan belanja telah memperjelas hubungan kondisi keuangan daerah dengan opini laporan keuangan. Hasil yang ditemukan sejalan dengan penelitian yang dilakukan Khairudin (2013) bahwa daerah dengan kondisi keuangan yang baik cenderung memperoleh opini WTP sebagai penilaian terbaik dari BPK RI atas laporan keuangan daerah. Pengelolaan keuangan yang baik dapat terlihat dari bagaimana aspek-aspek kondisi keuangan utamanya adalah kemandirian pendapatan (Ritonga, 2014) dan efektivitas belanja yang merupakan proksi penyediaan barang publik (Brueckner et al., 2022). Menggunakan fleksibilitas perhitungan kondisi keuangan dengan rasio (McDonald III, 2017), penelitian ini berhasil mengidentifikasi berbagai variabel penting lain terkait keuangan daerah, seperti pendapatan transfer dan belanja daerah dalam kaitan hubungannya dengan variabel dependen.

Hasil perhitungan pada aspek pendapatan, yaitu hubungan antara PAD_PDPT yang bertanda positif sesuai dengan Canare (2021) yang menyatakan bahwa desentralisasi pendapatan merupakan bentuk desentralisasi yang memungkinkan terwujudnya tata kelola yang baik dan tercapainya target pembangunan. Namun, transfer yang dialokasikan Pemerintah Pusat dalam bentuk proyek pembangunan melalui DAK_TRANSFER juga berpengaruh positif terhadap akuntabilitas karena sistem pengalokasian dana yang jelas berdasarkan proposal atas suatu proyek fisik maupun nonfisik. Pengaturan yang lebih jelas untuk alokasi dana otsus juga tercermin dari tanda positif pada variabel OTSUS_PDPT yang berdasarkan pengaturan pada peraturan perundang-undangan harus dibelanjakan untuk fungsi tertentu, seperti kesehatan dan pendidikan.

Sebaliknya, hubungan antara DBH yang merupakan salah satu kebijakan otsus dengan akuntabilitas secara konsisten signifikan pada semua model. Belanja operasi dan belanja modal juga menunjukkan relasi yang sama dengan akuntabilitas secara signifikan pada seluruh model. Hal ini sesuai dengan Allain-Dupre et al. (2020) yang menjelaskan bahwa pengaturan desentralisasi secara asimetris mendorong penurunan akuntabilitas dan transparansi. Dalam kasus Indonesia, Lele (2019) menemukan bahwa lemahnya pengawasan masyarakat terhadap belanja daerah dan khususnya DBH otsus berdampak pada rendahnya akuntabilitas penggunaan dana otsus yang mana sesuai dengan perhitungan kuantitatif pada penelitian ini.

KESIMPULAN

Penelitian bertujuan untuk mengkaji hubungan kondisi keuangan tiga daerah otonomi khusus, yaitu Aceh, Papua, dan Papua Barat dengan akuntabilitas keuangan daerah yang diprosikan oleh variabel opini laporan keuangan daerah hasil pemeriksaan BPK RI. Perhitungan hubungan antara variabel DAK_TRANSFER menunjukkan hasil yang positif dan signifikan pada semua model dan PAD_PDPT menunjukkan hasil yang belum konsisten secara signifikansi statistik, walaupun konsisten secara tanda. Dari aspek pendapatan, hasil yang diperoleh telah sesuai dengan penelitian-penelitian terdahulu.

Dari segi rasio keuangan terkait otsus, yaitu belanja operasi, belanja modal, DBH, dan dana otsus menunjukkan bahwa belanja daerah otsus dan pemberian DBH belum mampu meningkatkan kemungkinan opini daerah otsus menjadi WTP. Hal ini patut menjadi evaluasi bagi pemda untuk mampu meningkatkan akuntabilitas penggunaan anggaran yang bersumber dari APBN dan APBD, serta melaksanakan belanja daerah yang mampu meningkatkan kualitas hidup masyarakat. Selain itu, perlu adanya pembenahan pada mekanisme kebijakan DBH yang pada penelitian ini secara konsisten berhubungan negatif dengan akuntabilitas.

Temuan terkait otsus telah sesuai dengan beberapa penelitian terdahulu yang secara konsep menunjukkan bahwa pelaksanaan desentralisasi asimetris mengurangi akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah yang melaksanakan kebijakan ini. Penelitian ini telah mengisi aspek kuantitatif dari beberapa penelitian terdahulu terkait pelaksanaan otsus di Aceh, Papua, dan Papua Barat serta membuktikan secara kuantitatif terkait masih adanya permasalahan akuntabilitas pada belanja dan transfer dalam bentuk DBH otsus.

Sebaliknya, dalam memitigasi permasalahan akuntabilitas, peningkatan penggunaan DAK dapat dilakukan dengan tetap memperhatikan kondisi sosial politik ketiga provinsi yang menjadi objek penelitian ini. Sebagai daerah yang menerapkan otsus, penerapan kebijakan pada Provinsi Aceh, Papua, dan Papua Barat tidak dapat terlepas dari konteks sosial politik yang ada, terutama terkait isu keamanan.

Penelitian terkait perbandingan antara daerah otsus dengan daerah lain yang berstatus bukan otsus, namun memiliki kesamaan secara ekonomi dan latar belakang sosial dengan daerah otsus sebagai kontrol pada pelaksanaan penelitian juga dapat menjadi salah satu alternatif yang dapat dilakukan pada masa yang akan datang. Hasil penelitian terutama dalam hal pengalokasian dana otsus dan dana transfer dapat menjadi masukan bagi DPR RI dalam melakukan pengawasan pelaksanaan anggaran yang dialokasikan pemerintah pusat bagi pemda.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Aziz, N.L.L. & Zuhro, R.S. (2018). *Dinamika pengawasan dana otonomi khusus dan istimewa*. Jakarta: Yayasan Pustaka Obor Indonesia.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2020a). *Ikhtisar hasil pemeriksaan semester I 2020*. Hasil Pemeriksaan Pemerintah Daerah. Jakarta: BPK RI.

Subires, M.D.L. & Bolivar, M.P.R. (2017). *Financial sustainability in governments. A new concept and measure for meeting new information needs*. Financial Sustainability in Public Administration. Palgrave Macmillan, Cham.

Jurnal dan Working Paper

- Agustina, N. & Setyaningrum, D. (2020). Determinants quality of local government financial statements in Indonesia. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 9, 226-239.
- Allain-Dupré, D., Chatry, I., & Moisiu, A. (2020), Asymmetric decentralisation: Trends, challenges and policy Implications. *OECD Regional Development Papers*, No. 10, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/0898887a-en>
- Aparicio-Pérez, D., Balaguer-Coll, M.T., & Tortosa-Ausina, E. (2021). Politics against economics: The case of Spanish regional financing. *Working Papers 2021/15*, Economics Department, Universitat Jaume I, Castellon (Spain).
- Baetschmann, G., Ballantyne, A., Staub, K.E., & Winkelmann, R. (2020). Feologit: A new command for fitting fixed-effects ordered logit models. *The Stata Journal*, 20(2), 253-275.
- Basta, K. & Henderson, A. (2021). Multinationalism, constitutional asymmetry and COVID: UK responses to the pandemic. *Nationalism and Ethnic Politics*, 27(3), 293-310.
- Bathey, H.S., Cox, D.R., & Jackson, M.V. (2019). On the linear in probability model for binary data. *Royal Society open science*, 6(5), 190067.
- Brueckner, M., Pappa, E., & Valentinyi, A. (2022). Geographic cross-sectional fiscal spending multipliers and the role of local autonomy: Evidence from European Regions. *Journal of Money, Credit and Banking*, 0, 1-40.
- Budiratna, H. & Qibthiyyah, R.M. (2020). Evaluasi atas transfer dana otonomi khusus di Aceh, Papua, dan Papua Barat. *Jurnal Indonesia Sosial Sains*, 1(5), 402-414.
- Canare, T. (2021). Decentralization and development outcomes: What does the empirical literature really say?. *Hacienda Publica Espanola*, 237, 111-151.
- Cahyaningsih, A. & Fitriady, A. (2019). The impact of asymmetric fiscal decentralization on education and health outcomes: evidence from Papua Province, Indonesia. *Economics & Sociology*, 12(2), 48-63.
- Casinillo, L.F., Casinillo, E.L., & Casinillo, M.F. (2020). On happiness in teaching: An ordered logit modeling approach. *JPI (Jurnal Pendidikan Indonesia)*, 9(2), 290-300.
- Efriandi, T., Couwenberg, O., & Holzhacker, R.L. (2019). Decentralization and public service provision. *Contemporary Southeast Asia*, 41(3), 364-389.
- Hajilou, M., Mirehei, M., Amirian, S., & Pilehvar, M. (2018). Financial sustainability of municipalities and local governments in small-sized cities; A case of Shabestar Municipality. *Lex Localis*, 16(1), 77-106.
- Khairudin, K. (2013). Does financial performance of local government influence on the audit agency opinion? *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 4(1), 33-54.
- Lele, G. (2019). Asymmetric decentralization and the problem of governance: The case of Indonesia. *Asian Politics & Policy*, 11(4), 544-565.
- Long, J.S. & Mustillo, S.A. (2021). Using predictions and marginal effects to compare groups in regression models for binary outcomes. *Sociological Methods & Research*, 50(3), 1284-1320.
- Madubun, J. & Akib, H. (2017). The prototype model of asymmetric decentralization in providing public services to the island areas. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 8(2), 209-209.
- Martínez-Vázquez, J., Lago-Peñas, S., & Sacchi, A. (2016). The impact of fiscal decentralization: A survey. *Journal of Economic Surveys*, 00(0), 1-35.
- McDonald III, B.D. (2017). Measuring the fiscal health of municipalities. *Working Paper No. WP17BM1*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, MA: Cambridge Press.

- McDonald III, B.D. (2019). The challenges and implications of fiscal health. *South Carolina Journal of International Law and Business*, 15(2), 78-99.
- Muluk, M.R.K. (2021). Systematic literature review on asymmetric decentralization. *Bisnis & Birokrasi: Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi*, 28(2), 96-105.
- Pambudi, A.S., Hidayati, S., Putri, D.A.C., & Wibowo, A.D.C. (2021). Special allocation fund (DAK) for education sector: A development evaluation perspective of fiscal year 2019. *Jurnal Ekonomi dan Pembangunan*, 29(1), 41-58.
- Prabowo, P.A., Supriyono, B., Noor, I., & Muluk, M.K. (2020). Special autonomy policy evaluation to improve community welfare in Papua Province Indonesia. *International Journal of Excellence in Government*, 2(1), 24-40.
- Qiao, M., Ding, S., & Liu, Y. (2019). Fiscal decentralization and government size: The role of democracy. *European Journal of Political Economy*, 59, 316-330.
- Rahmasari, A. & Setiawan, D. (2021). The determinants of frauds in local governments. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 13(1), 37-50.
- Ritonga, I.T. (2014). Developing a measure of local governments financial condition. *Journal of Indonesian Economy and Business*. 29(2), 142-164.
- Taamneh, M., Rawabdeh, M.A., & Abu-Hummour, A.M. (2020). Evaluation of decentralization experience through political, administrative, and fiscal indicators: The case of Jordan. *Journal of Public Affairs*, 20(2), e2026.
- Tan, E. & Avshalom-Uster, A. (2021). How does asymmetric decentralization affect local fiscal performance?. *Regional Studies*, 55(6), 1071-1083.

Sumber Digital

- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2020b). Ragam opini BPK. Diperoleh tanggal 3 Juni 2021, dari <https://www.bpk.go.id/news/ragam-opini-bpk>.
- Williams, R. (2018). Panel data 3: conditional logit/fixed effects logit models. Diperoleh tanggal 4 Juni 2021, dari <https://www3.nd.edu/~rwilliam/stats3/Panel03-FixedEffects.pdf>.

Peraturan Perundang-undangan

- Republik Indonesia. Undang-Undang No. 11 Tahun 2006 tentang Pemerintahan Aceh.
- Republik Indonesia. Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Republik Indonesia. Undang-Undang No. 21 Tahun 2001 jo Undang-Undang No. 35 Tahun 2008 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No. 1 Tahun 2008 tentang Perubahan Atas Undang-Undang No. 21 Tahun 2001 tentang Otonomi Khusus Bagi Provinsi Papua Menjadi Undang-Undang.

HALAMAN INI SENGAJA DIKOSONGKAN