



Opini Audit, Nilai Aset, Dan Kemandirian Daerah Sebagai Determinan *Audit Delay*: Studi Empiris Pada Pemerintah Provinsi Di Indonesia 2018-2021

Kukuh Pambudi^{1*}, Fachrudin Fachrudin², Robin Robin³,
Nur Pratama Abdi Muhammad⁴

^{1,2,3}Program Pascasarjana, Universitas Batam, Batam, Indonesia

⁴Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Airlangga, Surabaya, Indonesia

Korespondensi penulis: kukuhpam@gmail.com

Diterima: Maret 2024; Direvisi: April 2024; Dipublikasikan: Mei 2024

ABSTRACT

Since 2003, Indonesia has gone through a financial reform. Based on Law No. 13/2004, the Audit Board of Indonesia (BPK) is required to submit the audit report (LHP) including the audit opinion to the Regional People's Representative Council (DPRD) no later than 2 (two) months after the unaudited financial report is submitted by the local government. This becomes BPK's guideline in completing its audit to avoid delays. During 2017-2021, the audit opinion on local government financial reports (LKPD) has increased. This increase in opinion includes an increase in the unqualified opinion (WTP) to 92.4% of the 2021 financial statements from 76% in 2017. This study aims to answer research gaps related to the effect of audit opinion, local government size through asset value as a proxy, and local autonomy on audit delay. Furthermore, it is important to obtain empirical evidence about the effect of opinion, local government size, and local autonomy on audit delay.

Keywords: Audit delay, audit opinion, asset value, autonomy, local government

ABSTRAK

Sejak 2003, Indonesia telah melalui masa reformasi finansial. Berdasarkan UU No. 15 Tahun 2004, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) diwajibkan untuk menyampaikan laporan hasil pemeriksaan (LHP) termasuk di dalamnya adalah opini audit kepada Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) selambat-lambatnya 2 (dua) bulan setelah laporan keuangan unaudited diserahkan pemerintah daerah. Batasan ini yang selanjutnya menjadi pedoman BPK dalam menyelesaikan waktu auditnya agar tidak terjadi delay (keterlambatan) audit. Dalam jangka waktu dari tahun 2017 hingga 2021, opini audit atas laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) mengalami peningkatan yang cukup signifikan. Peningkatan opini audit ini meliputi meningkatnya opini wajar tanpa pengecualian (WTP) menjadi 92,4% atas laporan keuangan 2021 dari 76% pada 2017. Penelitian ini bertujuan untuk menjawab kesenjangan penelitian atas penelitian-penelitian terdahulu terkait pengaruh opini audit, ukuran pemerintah daerah, dan kemandirian daerah, terhadap audit delay. Selibhnya, merupakan hal penting untuk memperoleh bukti empiris tentang pengaruh opini, ukuran pemerintah daerah, dan kemandirian daerah terhadap audit delay.

Kata kunci: Keterlambatan audit, opini audit, nilai aset, otonomi, pemerintahan daerah

PENDAHULUAN

Reformasi keuangan negara di Indonesia telah dilakukan sejak 2003 dan 2004, di mana pemerintah pada saat itu menetapkan 3 (tiga) paket Undang-Undang (UU) terkait Keuangan Negara. Ketiga UU tersebut adalah UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. UU Nomor 1 Tahun 2004 mewajibkan pemerintah daerah untuk menyerahkan laporan keuangannya untuk diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) selambat-lambatnya akhir bulan ketiga setelah tahun anggaran berakhir.

Amanat UU Nomor 15 Tahun 2004 tersebut mengharuskan BPK untuk menyampaikan laporan hasil pemeriksaan (LHP) termasuk di dalamnya adalah opini audit kepada DPRD selambat-lambatnya 2 (dua) bulan setelah laporan keuangan *unaudited* diserahkan pemerintah daerah. Batasan ini yang selanjutnya menjadi pedoman BPK dalam menyelesaikan waktu auditnya agar tidak terjadi delay (keterlambatan) audit. Sementara, hasil evaluasi internal BPK atas waktu penyelesaian LHP LKPD pada semester I 2022 sendiri menunjukkan bahwa rata-rata waktu penyelesaian proses pemeriksaan (audit) adalah 58,42 hari. Penilaian ini mendasarkan pada hitungan waktu penyerahan LKPD *unaudited* sampai dengan penyerahan LHP LKPD kepada DPRD Provinsi/Kabupaten/Kota). BPK berupaya untuk memperpendek tingkat delay penyerahan/penyampaian LHP sebagai bentuk kepatuhan dalam menjalankan konstitusi.

Menteri Dalam Negeri secara rutin melakukan pemutakhiran wilayah administrasi pemerintahan yang terdiri dari provinsi, kabupaten dan kota di seluruh Indonesia. Pemutakhiran wilayah terakhir dilakukan pada tahun 2022. Jumlah pemerintahan ditetapkan terdiri dari 34 provinsi, 416 kabupaten dan 98 kota (Kementerian Dalam Negeri, 2022). Adapun pemerintah daerah yang sudah memiliki kewajiban membuat dan menyampaikan laporan keuangan pemerintah daerahnya sebanyak 542 entitas pelaporan (BPK, 2022). Pemerintah daerah setiap tahun juga memiliki kewajiban untuk memutakhirkan laporan keuangannya setelah diaudit BPK melalui portal kementerian keuangan www.djpk.kemenkeu.go.id. Meskipun demikian, selama tahun 2018-2021 belum semua pemerintah daerah memutakhirkan data laporan keuangan melalui situs tersebut.

Sementara itu, selama tahun 2017-2021, opini audit atas laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) mengalami peningkatan (BPK, 2022). Peningkatan opini ini meliputi meningkatnya opini wajar tanpa pengecualian (WTP) menjadi 92,4% atas laporan keuangan 2021 dari 76% pada 2017.

Opini wajar dengan pengecualian (WDP) turun menjadi 7% pada 2021 dari 21% pada 2017.

Berbagai penelitian sebelumnya telah menjelaskan mengapa audit mengalami penundaan. Salah satu faktor yang dapat menjelaskan mengapa suatu audit mengalami keterlambatan adalah ukuran relatif pemerintah daerah, dimana semakin besar ukuran relatif pemerintah daerah yang diaudit, maka semakin lama waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan proses audit (Siregar, 2015; Hardini, 2016; Suhardi, 2016; Bakar, 2019; Tullah, 2019; Vanesha, 2020; Budiyan, 2021; Krisandri, 2023). Kedua, karakteristik pemerintah daerah yang diaudit menentukan kemungkinan terjadinya audit delay atau tidak, karena karakteristik seperti karakteristik geografis dan kepadatan penduduk akan mempengaruhi waktu penyelesaian audit (Adhayanti, 2014; Lase, 2014). Ketiga, Krisandri (2023) menjelaskan bahwa opini audit sebelumnya merupakan salah satu faktor penentu *audit delay*.

Meskipun penelitian sebelumnya telah mencoba untuk menjelaskan mengapa audit dapat mengalami keterlambatan dan faktor-faktor apa saja yang dapat menghambat penyelesaiannya secara tepat waktu, namun jawaban mengapa audit mengalami keterlambatan masih belum dapat disimpulkan. Hal ini disebabkan oleh hasil yang tidak konsisten, proksi, dan metode yang digunakan dalam penelitian mengenai faktor-faktor penentu keterlambatan audit. Oleh karena itu, penelitian ini bertujuan untuk, pertama, menjawab dan menjelaskan faktor-faktor yang secara signifikan mempengaruhi *audit delay*. Kedua, memberikan bukti empiris mengenai pengaruh opini audit, ukuran relatif pemerintah, dan kemampuan fiskal sebagai faktor penentu *audit delay*.

Maka dari itu, penelitian ini bertujuan untuk menjawab penelitian atas penelitian-penelitian terdahulu terkait pengaruh opini audit, ukuran pemerintah daerah, dan kemandirian daerah, terhadap *audit delay* dan memperoleh bukti empiris tentang pengaruh opini, ukuran pemerintah daerah, dan kemandirian daerah terhadap *audit delay*.

METODE

Penelitian ini menggunakan metode deskriptif analisis dengan pendekatan kuantitatif, di mana hasil penelitian diolah dan dianalisis untuk diambil kesimpulannya. Metode analisis deskriptif merupakan statistik yang digunakan untuk menganalisis data dengan mendeskripsikan data terkumpul seperti apa adanya tanpa bermaksud membuat kesimpulan yang berlaku secara general (Sugiyono, 2018).

Adapun metode kuantitatif digunakan untuk meneliti populasi atau sampel tertentu, pengumpulan data menggunakan instrumen penelitian, analisis data bersifat kuantitatif yang bertujuan menguji hipotesis.

Penelitian menekankan analisisnya pada data-data numerik (angka).

Variabel pada penelitian ini digunakan untuk mengetahui signifikansi hubungan sehingga menghasilkan kesimpulan yang akan memperjelas gambaran mengenai objek yang diteliti. Penelitian ini menggunakan teknik pengumpulan data dokumen (studi dokumentasi). Pengumpulan data dilakukan dengan mengambil data, dokumen tertulis maupun data elektronik dari BPK dan Kementerian Keuangan. Data opini diperoleh dari IHPS I BPK 2019-2022 melalui situs www.bpk.go.id.

Adapun data aset pemerintah daerah diperoleh dari Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan (DJPK) Kementerian Keuangan melalui situs www.djpk.kemenkeu.go.id. Data kemandirian fiskal bersumber dari peraturan menteri keuangan dan diakses melalui situs www.peraturan.bpk.go.id.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini dilakukan terhadap 34 pemerintah provinsi di Indonesia selama tahun anggaran 2018-2021, dengan deskripsi sebagaimana tabel berikut.

Tabel 1. Statistik Deskriptif

	N	Minimal	Maksimal	Mean	Std. Deviasi
<i>Audit delay</i>	126	0	1	.28	.450
Opini audit	126	3	4	3.98	.153
Ukuran	126	28.4562	33.9309	30.267834	.9834979
Kemandirian daerah	126	1	5	1.48	1.244
Valid N (daftar)	126				

Berdasarkan tabel 1 tersebut, jumlah observasi pada pemerintah provinsi di Indonesia selama 2018-2021 adalah sebanyak 126. *Audit delay* sebagai variabel Y merupakan variabel dummy dengan nilai minimum = 0 (tidak terlambat) dan maximum = 1 (terlambat). Jumlah pemerintah provinsi yang menginput nilai aset melalui situs kementerian keuangan (www.djpk.kemenkeu.go.id) pada 2018 sebanyak 34 pemerintah provinsi, 2019 sebanyak 30 pemerintah provinsi, tahun 2020 sebanyak 34 dan tahun 2021 sebanyak 28 pemerintah provinsi. Selanjutnya, hasil uji koefisien determinasi menunjukkan hasil sebagaimana ringkasan model dalam tabel berikut.

Tabel 2. Uji *R square* Nagelkerke

Langkah	Kemungkinan -2 Log	<i>R Square</i> Cox & Snell	<i>R Square</i> Nagelkerke
1	142.690 ^a	.048	.069

a. Estimasi dihentikan pada iterasi ke-20 karena iterasi maksimum telah tercapai.

Solusi akhir tidak dapat ditemukan.

Tabel di atas menunjukkan hasil uji koefisien determinasi, di mana nilai R² ditampilkan pada kolom Nagelkerke R Square sebesar 0,069. Uji Nagelkerke R Square ini digunakan untuk mengetahui seberapa kuat variabel x (variabel yang diteliti) dalam mempengaruhi atau menggambarkan variabel y-nya. Nilai 0,069 artinya ketiga variabel opini audit, ukuran pemerintah daerah, dan kemandirian daerah hanya memiliki kekuatan pengaruh sebesar 6,9%. Adapun hasil uji kelayakan model menggambarkan kondisi sebagai berikut.

Tabel 3. Uji Hosmer dan Lemeshow

Langkah	Chi-square	df	Sig.
1	9.148	8	.330

Model dinilai layak (fit) jika nilai signifikansi Uji Hosmer and Lemeshow > 0,05. Berdasarkan tabel tersebut, nilai signifikansi 0,330 > 0,05 sehingga model dinyatakan layak (fit). Hasil pengujian hipotesis terhadap variabel-variabel penelitian terdapat dalam tabel berikut.

Table 4. Uji Hipotesis

Langkah 1 ^a	Opini audit	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% C.I. untuk EXP(B)	
								Bawah	Atas
		20.260	22992.586	.000	1	.999	628988523.853	.000	.
	Ukuran	.576	.286	4.043	1	.044	1.779	1.015	3.118
	Kemandirian daerah	-.323	.235	1.880	1	.170	.724	.457	1.149
	Konstan	-98.951	91970.344	.000	1	.999	.000		

Nilai B pada tabel menunjukkan nilai koefisien (Beta) untuk menentukan arah pengaruh (positif dan negatif). Pengaruh x dikatakan positif, apabila nilai B positif.

Hal ini menunjukkan bahwa jika nilai variabel x tinggi, maka variabel y akan tinggi juga (searah). Pengaruh variabel x dikatakan negatif jika kedua variabel menunjukkan arah yang berlawanan. Kolom Exp(B) pada tabel menunjukkan nilai *odd ratio*. Jika nilai *odd ratio* > 1 artinya variabel tersebut merupakan faktor risiko, sebaliknya apabila nilai *odd ratio* < 1, maka variabel tersebut merupakan faktor pencegah (protektor).

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil pengujian statistik pada penelitian ini, dapat disimpulkan menjadi tiga. Pertama, hasil Uji Hosmer and Lemeshow test menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,330. Nilai tersebut lebih besar dari 0,05 sehingga model dinyatakan layak (fit). Kedua, variabel opini audit, ukuran pemerintah daerah, dan kemandirian daerah hanya memiliki kekuatan pengaruh sebesar 6,9% terhadap audit delay. Determinasi ini termasuk kategori

‘rendah’ karena di bawah 33%. Ketiga, nilai sig. ukuran pemerintah daerah sebesar 0,044 yang masih di bawah 0,05 sehingga ukuran pemerintah daerah yang berpengaruh signifikan terhadap audit delay. Sedangkan opini audit dan kemandirian daerah berpengaruh tidak signifikan terhadap *audit delay*.

DAFTAR PUSTAKA

- Abernathy, J. L., Barnes, M., Stefaniak, C., & Weisbarth, A.. (2017). An International Perspective on Audit Report Lag: A Synthesis of the Literature and Opportunities for Future Research. *International Journal of Auditing*, 21(1), 100-127. <https://doi.org/10.1111/ijau.12083>
- Adhayanti, D. (2014). Determinant Audit Delay atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia. (Thesis, Universitas Sebelas Maret). <https://digilib.uns.ac.id>.
- Annisa, D. (2018). Pengaruh Ukuran Perusahaan, Jenis Opini Auditor, Ukuran KAP dan Audit Tenure pada Audit Delay. *Jurnal Akuntansi Berkelanjutan Indonesia*, 1(1).
- Aprila, N., F., & Pratiwi, D. S. (2017). Pengaruh Opini Audit dan Kualitas Auditor Terhadap Audit Delay Pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia. *Jurnal Akuntansi*, 7(3), 75–86. <https://doi: 10.33369/j.akuntansi.7.3.75-86>
- Arens, A. A. (2014). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. 15th Edition. Upper Saddle River, NJ: Pearson.
- Arifin, M. Z., & Irsan (2019). Korupsi Perizinan dalam Perjalanan Otonomi Daerah di Indonesia. *Lex Librum*, 5(2), 887-896.
- Aziz, A. (2016). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Jawa Timur). *EKSIS*, 11(1).
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2022). Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester. Retrieved May 9, 2023, from <https://www.bpk.go.id/ihps>
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2023). Database Peraturan. Retrieved May 9, 2023, from <https://peraturan.bpk.go.id>
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2019. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2019. BPK. Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2020. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2020. BPK. Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2021. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2021. BPK. Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2022. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2022. BPK. Jakarta.

- Bakar, M. P. (2019). Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah, Opini Audit, dan Leverage Terhadap Audit Delay (Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Provinsi Sumatera Barat). *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 1(3).
- Budiarti, P. (2014). Pengaruh Pendapatan Asli Daerah (PAD) dan Dana Alokasi Umum (DAU) Terhadap Struktur Belanja Daerah (Studi Pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Jawa Timur). (Thesis, Universitas Brawijaya). <https://repository.ub.ac.id>.
- Budiyani, Evy Anita Nur. (2021). Pengaruh Lokasi Daerah, Ukuran Daerah, dan Opini Audit Terhadap Audit Delay (Studi Pada Pemerintahan Daerah di Indonesia Tahun 2015-2019). (Thesis, Universitas Darma Persada).
- Eisenhardt, Kathleen M. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *The Academy of Management Review*, 14(1), 57-74
- Freeman, R. Edward. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Boston, MA: Pitman Publishing Inc.
- Halim, V. (2018). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Audit Delay. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, 2(1), 63-75. <https://doi.org/10.34208/jba.v2i1.379>
- Hardini, Z., & Sukirman. (2016). Analisis Determinan Audit Delay Pada Pemerintah Kabupaten/Kota Di Indonesia. *Accounting Analysis Journal*, 5(1), 2556-6765.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. (2021). Standar Profesional Akuntan Publik. Standar Audit 700: Perumusan Suatu Opini dan Pelaporan atas Laporan Keuangan..
- Institut Akuntan Publik Indonesia. (2021). Standar Profesional Akuntan Publik. Standar Audit 705. Modifikasi Terhadap Opini Dalam Laporan Auditor Independen.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. (2021). Standar Profesional Akuntan Publik. Standar Audit 706. Paragraf Penekanan Suatu Hal dan Paragraf Hal Lain Dalam Laporan Auditor Independen.
- 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.
- Kementerian Keuangan. (2023). Data APBD. Retrieved May 9, 2023, from <https://djpk.kemenkeu.go.id>
- 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.
- Krisandri, S., Maria., & Oktarida, A. 2023. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Audit Delay di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan Tahun 2016 – 2020. *COSTING: Journal of Economic, Business and Accounting*, 6(2).
- Lase, Y. M. P. (2014). Pengaruh Karakteristik Auditor terhadap Audit Delay Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. (Thesis, Universitas Sebelas Maret). <https://digilib.uns.ac.id>

- Mahmudi. (2016). Analisis Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Yogyakarta: Unit Penerbit dan Percetakan Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN.
- Mulyadi. (2013). Auditing. Edisi 6. South Jakarta, DKI Jakarta: Salemba Empat.
- Nosihana, A., & Rizal, Y. (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.
- Primadita, Indria, & Fitriany. (2012). Pengaruh Tenure Audit dan Auditor Spesialis Terhadap Informasi Asimetri. Makalah Simposium Nasional Akuntansi XV Banjarmasin.
- Republik Indonesia. 2003. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Republik Indonesia. 2004. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Republik Indonesia. 2004. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Republik Indonesia. 2018. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 107/PMK.07/2018 tentang Peta Kapasitas Fiskal Daerah.
- Republik Indonesia. 2019. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 126/PMK.07/2019 tentang Peta Kapasitas Fiskal Daerah.
- Republik Indonesia. 2019. Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Republik Indonesia. 2021. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 116/PMK.07/2021 tentang Peta Kapasitas Fiskal Daerah.
- Republik Indonesia. 2022. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 193/PMK.07/2022 tentang Peta Kapasitas Fiskal Daerah.
- Sari, N. M. D. P., & Mustanda, I. K. (2019). Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah, Pendapatan Asli Daerah, dan Belanja Modal Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah. *E-Jurnal Manajemen*, 8(8), 4759-4787.
- Sari, N., & Mustanda, I. (2019). Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah, Pendapatan Asli Daerah dan Belanja Modal Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah. *E-Jurnal Manajemen*, 8(8).
- Siregar, B. (2015). Pengaruh Karakteristik Pemerintahan Terhadap Audit Delay Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 11(2).
- Sugiyono. (2018). Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D. Edisi Kedua. Cetakan Kesatu. Bandung, West Java: Alfabeta.

- Suhardi, R. Y. (2016). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Audit Delay Pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia Wilayah Timur. (Thesis, Universitas Sebelas Maret). <https://digilib.uns.ac.id>.
- Tullah, D. S., Apriyanti, E., & Rianti, F. (2019). Pengaruh Ukuran Daerah, Opini Audit dan Tingkat Ketergantungan Keuangan Daerah Terhadap Audit Delay. *Atestasi: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 2(2).
- Vanesha, A., & Syofyan, E. (2020). Pengaruh Ukuran Pemerintah, Opini Audit dan Terpilihnya Kembali Kepala Daerah Sebelumnya (Petahana) Terhadap Audit Delay Pada Pemerintah Provinsi Di Indonesia (Studi Empiris pada Pemerintah Provinsi di Indonesia Periode 2014-2018). *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 2(4).
- Zhang, Q., Loh, L., & Wu, W. (2020). How do Environmental, Social and Governance Initiatives Affect Innovative Performance for Corporate Sustainability?. *Sustainability*, 12(8), 3380. <https://doi.org/10.3390/su12083380>