

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### A. Landasan Teori

##### 1. Teori Keagenan dan *Signalling* dalam Pemerintahan

Menurut Zimmerman (1977) dalam Hilmi dan Martani (2012) *agency problem* juga ada dalam konteks organisasi pemerintahan. Rakyat sebagai *principles* memberikan mandat kepada pemerintah sebagai *agen*, untuk menjalankan tugas pemerintahan dalam rangka meningkatkan kesejahteraan rakyat. Dalam konteks lain, politisi dapat juga disebut *principles* karena menggantikan peran rakyat, namun dapat juga dipandang sebagai *agen* karena menjalankan tugas pengawasan yang diberikan oleh rakyat. Implikasi dari teori ini, *principles* baik rakyat secara langsung perlu melakukan pengawasan kepada *agen* baik pemerintah maupun para politisi. Politisi sebagai *principles* juga memerlukan informasi untuk mengevaluasi jalannya pemerintah.

Masyarakat adalah *prinsipal*, politisi (*legislatif*) adalah *agen* mereka. Politisi (*legislatif*) adalah *prinsipal*, birokrat/pemerintah adalah *agen* mereka. Pejabat pemerintahan adalah *prinsipal*, pegawai pemerintahan adalah *agen* mereka. Keseluruhan politik tersusun dari alur hubungan *prinsipal-agen*, dari masyarakat hingga level terendah pemerintahan. Fadzil dan Nyoto (2011) juga menyatakan bahwa terdapat hubungan *prinsipal-agen* antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

Pemerintah pusat adalah prinsipal dan pemerintah daerah bertindak sebagai agen. Hal ini dikarenakan, Indonesia sebagai negara kesatuan, pemerintah daerah bertanggung jawab kepada masyarakat sebagai pemilih dan juga kepada pemerintah pusat.

Dalam konteks teori *signalling*, pemerintah berusaha untuk memberikan sinyal yang baik kepada rakyat (Evans dan Patton; 1987). Teori *signalling* menjelaskan bahwa pemerintah sebagai pihak yang diberikan amanah dari rakyat berkeinginan menunjukkan signal kepada masyarakat (Puspita dan Martani; 2012). Pemerintah akan memberikan signal ke masyarakat dengan cara memberikan laporan keuangan yang berkualitas, peningkatan sistem internal kontrol, pengungkapan yang lebih lengkap, penjelasan lebih detail kepada masyarakat. Pemda dapat juga mengemas informasi prestasi dan kinerja keuangan dengan lebih lengkap untuk menunjukkan bahwa Pemda telah menjalankan amanat yang diberikan oleh rakyat. Tujuannya agar rakyat dapat terus mendukung pemerintah yang saat ini berjalan sehingga pemerintahan dapat berjalan dengan baik. Laporan keuangan dapat dijadikan sarana untuk memberikan sinyal kepada rakyat. Kinerja pemerintahan yang baik perlu diinformasikan kepada rakyat baik sebagai bentuk pertanggungjawaban maupun sebagai bentuk promosi untuk tujuan politik.

APBD menurut UU Keuangan Negara ditetapkan sebagai peraturan daerah (perda). Peraturan daerah ini merupakan bentuk kontrak yang menjadi alat bagi legislatif untuk mengawasi pelaksanaan anggaran

oleh eksekutif. Menurut Fadzil dan Harry (2011), hubungan keagenan menimbulkan asimetri informasi yang menimbulkan beberapa perilaku seperti oportunistik, *moral hazard*, dan *adversse selection*. Perilaku oportunistik dalam proses penganggaran contohnya, (1) anggaran memasukkan program yang berorientasi publik tetapi sebenarnya mengandung kepentingan pemerintah untuk membiayai kebutuhan jangka pendek mereka dan (2) alokasi program ke dalam anggaran yang membuat pemerintah lebih kuat dalam posisi politik terutama menjelang proses pemilihan, yaitu program yang menarik bagi pemilih dan publik dapat berpartisipasi di dalamnya.

## 2. Keuangan Pemerintah Daerah

Indonesia mengalami perubahan yang signifikan dalam hubungan antara pemerintah pusat, pemerintah provinsi dan pemerintah kabupaten/kota. Perubahan ini terkait terbitnya UU No. 22 tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah yang menggantikan UU No. 5 tahun 1974 tentang Pokok-Pokok Pemerintahan di Daerah dan UU No. 5 tahun 1979 tentang Pemerintahan Desa. Jika pada UU No. 5 tahun 1974, pemerintah daerah (pemerintah provinsi dan pemerintah kabupaten/kota) hanya merupakan kepanjangan tangan dari pemerintah provinsi, maka dalam UU No. 22 tahun 1999, pemerintah daerah memiliki kewenangan dan tanggung jawab tersendiri dalam memberikan pelayanan publik kepada masyarakat di daerah tersebut.

Pengertian desentralisasi dan otonomi daerah sebenarnya mempunyai tempatnya masing masing. Istilah otonomi lebih cenderung pada *political aspect*, sedangkan desentralisasi lebih cenderung pada *administrative aspect*. Menurut Prasojo et al. (2006), desentralisasi saat ini telah menjadi azas penyelenggaraan pemerintahan yang diterima secara universal dengan berbagai macam bentuk aplikasi di setiap negara. Penerimaan desentralisasi sebagai azas dalam penyelenggaraan pemerintahan disebabkan oleh fakta bahwa tidak semua urusan pemerintahan dapat diselenggarakan secara sentralisasi, mengingat kondisi geografis, kompleksitas perkembangan masyarakat, kemajemukan struktur sosial dan budaya lokal serta adanya tuntutan demokratisasi dalam penyelenggaraan pemerintahan.

Di Indonesia, regulasi pokok untuk desentralisasi tercakup dalam tiga Undang-Undang, yaitu Undang-Undang No. 22 tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah, Undang-Undang No. 18 tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, dan Undang-Undang No. 25 tahun 1999 (yang telah direvisi menjadi UU No. 33 tahun 2004) tentang Perimbangan Keuangan Antara Pusat dan Daerah. Ketiga Undang-Undang tersebut tidak berdiri sendiri-sendiri secara parsial, tetapi merupakan satu kesatuan untuk mewujudkan daerah otonom yang efisien, efektif, transparan, akuntabel, dan responsif terhadap perkembangan dinamis yang berlangsung secara menerus (Adisasmita, 2010).

Reformasi pengelolaan keuangan di Indonesia dimulai dengan dikeluarkannya tiga buah paket undang-undang pada tahun 2003 dan 2004. 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 merupakan dasar dari pelaksanaan reformasi pengelolaan keuangan di Indonesia. Reformasi pengelolaan keuangan dimulai dari proses perencanaan dan penganggaran, pelaksanaan anggaran, hingga pertanggungjawaban keuangan dan audit.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 merupakan dasar dalam reformasi pada bidang perencanaan dan penganggaran. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 menjadi dasar dalam reformasi bidang pelaksanaan anggaran. Undang-Undang No. 15 tahun 2004 menjadi dasar dalam reformasi di bidang pertanggungjawaban keuangan dan audit. Menurut undang-undang ini, pengelolaan keuangan negara adalah keseluruhan kegiatan pejabat pengelola keuangan negara sesuai dengan kedudukan dan kewenangannya, yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, dan pertanggungjawaban.

Keuangan daerah menurut PP No. 58 tahun 2005 adalah semua hak dan kewajiban daerah dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan daerah yang dapat dinilai dengan uang termasuk didalamnya segala bentuk kekayaan yang berhubungan dengan hak dan kewajiban daerah tersebut. Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) menurut PP

No. 58 tahun 2005 adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah yang dibahas dan disetujui bersama oleh pemerintah daerah dan DPRD. Dalam APBD tergambar semua hak dan kewajiban daerah dalam rangka penyelenggaraan Pemerintah Daerah yang dapat dinilai dengan uang termasuk di dalamnya segala bentuk kekayaan yang berhubungan dengan hak dan kewajiban daerah tersebut dalam kurun satu tahun.

Anggaran daerah harus diarahkan untuk menciptakan lapangan kerja, mengurangi pemborosan sumber daya, meningkatkan efisiensi dan efektivitas perekonomian, serta harus memerhatikan rasa keadilan dan kepatutan. Hal ini merupakan tuntutan dari fungsi alokasi dan fungsi distribusi APBD. Tahun 2005 pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Peraturan tersebut mengatur akuntansi berbasis kas menuju akrual (*Cash towards Accrual*), dan merupakan PP transisi karena UU Keuangan Negara dan Perbendaharaan Negara mengamanatkan pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja basis akrual. Tahun 2010, Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual tuntas disusun Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) dan ditetapkan sebagai Peraturan Pemerintah dalam PP Nomor 71 Tahun 2010. Implementasi dari peraturan tersebut, Laporan Keuangan Pemerintah Pusat maupun Daerah secara bertahap didorong untuk menerapkan akuntansi berbasis akrual. Paling lambat tahun 2015, seluruh laporan keuangan daerah sudah menerapkan SAP berbasis akrual.

Secara konseptual hanya terdapat dua basis akuntansi, yaitu basis kas dan basis akrual. Basis di antara keduanya hanya merupakan langkah transisi dari basis kas ke basis akrual. Apabila proses transisi dilakukan dari basis kas ke basis akrual maka akan semakin banyak tujuan laporan keuangan yang dapat dipenuhi. Dengan menggunakan basis akrual, informasi yang dapat diperoleh dari basis-basis yang lain juga dapat disediakan. Standar akuntansi pemerintah dalam PP ini dinyatakan dalam bentuk Pedoman Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP). PSAP dibuat oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP).

Dalam membuat laporan keuangan, pemerintah wajib membuat Catatan atas Laporan Keuangan sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari laporan keuangan untuk tujuan umum. Pembuatan Catatan atas Laporan Keuangan dimaksudkan agar laporan keuangan dapat dipahami oleh banyak pihak tidak terbatas pada pihak-pihak yang tertentu. Padahal, laporan keuangan mempunyai potensi kesalahpahaman bagi pembacanya terutama yang tidak biasa dalam membaca laporan keuangan. Oleh karena itu, laporan keuangan harus dibuat Catatan atas Laporan Keuangan yang berisi informasi yang dapat digunakan bagi pembaca laporan keuangan untuk membantu memahami laporan keuangan. Catatan atas Laporan Keuangan yang dibuat oleh Pemerintah menyajikan informasi tentang penjelasan pos-pos laporan keuangan dalam rangka pengungkapan yang memadai.

## **B. Penelitian Terdahulu**

Penelitian Hilmi dan Martani (2012) yang meneliti tentang analisis faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kekayaan daerah, jumlah penduduk, tingkat penyimpangan berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi, sedangkan tingkat ketergantungan, total asset, jumlah SKPD, jumlah temuan hasil pemeriksaan BPK tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi.

Penelitian Puspita dan Martani (2012) yang meneliti tentang analisis pengaruh kinerja dan karakteristik Pemda terhadap tingkat pengungkapan dan kalitas informasi dalam website Pemda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ketergantungan daerah (DAU) berpengaruh positif terhadap pengungkapan konten dan presentasi pengungkapan. Ukuran Pemda berpengaruh positif terhadap pengungkapan konten, presentasi pengungkapan dan total pengungkapan. Kompleksitas pemerintahan berpengaruh positif terhadap presentasi pengungkapan. Kinerja daerah (rasio PAD dan belanja daerah) tidak berpengaruh terhadap pengungkapan konten, presentasi pengungkapan dan total pengungkapan untuk website Pemda.

Penelitian Suhardjianto (2011) dengan judul pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap kepatuhan pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintahan daerah. Hasil penelitian menunjukkan bahwa

jumlah anggota DPRD berpengaruh positif terhadap kepatuhan pengungkapan wajib dalam neraca, sedangkan *size*, jumlah SKPD dan status pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap kepatuhan pengungkapan wajib dalam LKPD.

Penelitian Rahman dkk (2013) yang meneliti tentang *determinan internet financial local government reporting* di Indonesia. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *leverage* dan *local government wealth* terbukti berpengaruh terhadap pelaporan informasi keuangan di internet, sedangkan *size* tidak terbukti mempengaruhi pelaporan informasi keuangan pemerintah daerah di Internet.

Penelitian Sinaga dan Prabowo (2011) yang meneliti tentang analisis faktor-faktor yang mempengaruhi pelaporan keuangan di internet secara sukarela oleh pemerintah daerah. Hasil penelitian menunjukkan bahwa faktor tipe pemerintahan kabupaten berpengaruh negative terhadap praktik pelaporan keuangan di internet secara sukarela oleh Pemda, sedangkan kompetisi politik dan *leverage* tidak berpengaruh signifikan terhadap praktik pelaporan keuangan di internet secara sukarela oleh Pemda.

Berikut ini ringkasan penelitian terdahulu yang tersaji dalam tabel di bawah ini.

Tabel 2.1

## Penelitian Terdahulu

Nama Peneliti	Judul	Variabel Penelitian	Teknik Analisis Data	Hasil Penelitian
Hilmi dan Dwi (2012)	Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi	Kekayaan daerah, jumlah penduduk, tingkat penyimpangan, tingkat ketergantungan, total asset, jumlah SKPD, jumlah temuan hasil pemeriksaan BPK, tingkat pengungkapan laporan keuangan	Analisis regresi linier berganda dengan menggunakan analisis data panel	Kekayaan daerah, jumlah penduduk, tingkat penyimpangan berpengaruh positif, sedangkan tingkat ketergantungan, total asset, jumlah SKPD, jumlah temuan hasil pemeriksaan BPK tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi
Puspita dan Martani (2012)	Analisis pengaruh kinerja dan karakteristik Pemda terhadap tingkat pengungkapan dan kalitas informasi dalam website Pemda	Ketergantungan daerah (DAU), pengungkapan konten, presentasi pengungkapan, ukuran Pemda, total pengungkapan, kompleksitas pemerintahan, rasio PAD dan belanja daerah	Uji beda rata-rata, uji regresi berganda dan Analisis sensitivitas	Ketergantungan daerah (DAU) berpengaruh positif terhadap pengungkapan konten dan presentasi pengungkapan. Ukuran Pemda berpengaruh positif terhadap pengungkapan konten, presentasi pengungkapan dan total pengungkapan. Kompleksitas pemerintahan berpengaruh positif terhadap presentasi pengungkapan. Kinerja daerah (rasio PAD dan belanja daerah) tidak berpengaruh terhadap pengungkapan konten, presentasi

				pengungkapan dan total pengungkapan untuk wesite Pemda
Suhardjianto (2011)	Pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap kepatuhan pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintahan daerah	Jumlah anggota DPRD, <i>size</i> , jumlah SKPD, status pemerintah daerah, kepatuhan pengungkapan wajib dalam LKPD	Analisis regresi linier berganda	Jumlah anggota DPRD berpengaruh positif, sedangkan <i>size</i> , jumlah SKPD dan status pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap kepatuhan pengungkapan wajib dalam LKPD
Rahman dkk (2013)	<i>Determinan internet financial local government reporting</i> di Indonesia	Pelaporan keuangan pemerintah daerah di internet, political competition, local government size, leverage, local government wealth, local government type.	Model binary logistic regression	<i>Leverage</i> dan <i>local government wealth</i> terbukti berpengaruh, sedangkan <i>size</i> tidak terbukti mempengaruhi pelaporan informasi keuangan pemerintah daerah di Internet
Sinaga dan Prabowo (2011)	Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi pelaporan keuangan di internet secara sukarela oleh pemerintah daerah	Tipe pemerintahan kabupaten, kompetisi politik, praktik pelaporan keuangan di internet	Regresi logistik	Faktor tipe pemerintahan kabupaten berpengaruh negative terhadap praktik pelaporan keuangan di internet secara sukarela oleh Pemda, sedangkan kompetisi politik dan <i>leverage</i> tidak berpengaruh signifikan terhadap praktik pelaporan keuangan di internet secara sukarela oleh Pemda

### C. Pengembangan Hipotesis

#### a. Kekayaan Daerah

Penelitian yang dilakukan oleh Ingram (1984), Laswad et.al. (2005), Liestiani (2008), serta Hilmi dan Martani (2012) juga menemukan bahwa kekayaan daerah berhubungan positif dan signifikan dengan tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah kabupaten/kota. Keempat penelitian tersebut memiliki kesimpulan yang sama yaitu semakin besar kekayaan daerah, maka semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Semakin besar kekayaan daerah, maka semakin besar sumber daya yang dimiliki untuk melakukan pengungkapan sehingga kekayaan daerah meningkat dapat meningkatkan tingkat pengungkapan laporan keuangan.

*H<sub>1</sub> = Tingkat kekayaan daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan.*

#### b. Tingkat Ketergantungan

Robbins dan Austin (1986) menemukan bahwa tingkat ketergantungan pemerintah kota berhubungan positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah kota. Penelitian Puspita dan Martani (2012) juga menemukan bahwa tingkat ketergantungan berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan. Liestiani (2008) juga membuktikan bahwa tingkat ketergantungan Pemda mempengaruhi tingkat pengungkapan sukarela Pemda.

Adanya ketergantungan yang besar maka kemungkinan pemerintah pusat melakukan pembatasan operasi pemerintah daerah (kota) dan meminta pengungkapan lebih untuk memonitor kinerja pemerintah daerah (kota) dengan pembatasan operasi tersebut. Hal ini berarti semakin besar tingkat ketergantungan maka semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Berbeda dengan hasil penelitian Hilmi dan Martani (2012) yang menemukan bahwa tingkat ketergantungan tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi.

*H<sub>2</sub> = Tingkat ketergantungan berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan.*

### **c. Total Aset**

Aset merupakan jumlah sumber daya yang dimiliki suatu entitas untuk melakukan kegiatan operasional entitas tersebut. Aset yang dimiliki juga dapat digunakan untuk pembuatan laporan keuangan entitas tersebut. Semakin besar jumlah aset maka semakin besar sumber daya yang bisa digunakan untuk melakukan pengungkapan yang lebih besar. Tetapi, jumlah aset yang besar sering menjadi kendala dalam melaporkan laporan keuangan bagi pemerintah di Indonesia karena belum semua aset yang dimiliki pemerintah dicatat dengan baik. Sehingga semakin besar jumlah aset semakin sulit dalam melakukan pengungkapan laporan keuangan. Penelitian yang

dilakukan Retina (2008) menunjukkan bahwa jumlah aktiva berkorelasi negatif tetapi dengan kualitas laporan keuangan secara keseluruhan. Sedangkan penelitian yang dilakukan Hilmi dan Martani (2012) menemukan bahwa total aset tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Penelitian Puspita dan Martani (2012) menunjukkan bahwa ukuran Pemda yang diukur dengan besarnya asset berpengaruh positif terhadap pengungkapan konten, presentasi pengungkapan dan total pengungkapan.

$H_3 = \text{Total aset berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan.}$

#### **d. Pendapatan Asli Daerah (PAD)**

PAD menunjukkan kinerja daerah untuk menghasilkan pendapatannya secara mandiri. Pemda yang memiliki PAD tinggi akan menunjukkan kepada para *stakeholdersnya* bahwa Pemda telah menghasilkan kinerja yang tinggi. Kinerja yang tinggi merupakan sinyal dari manajemen publik yang baik (Christiaenssens, 1999). Pemda yang memiliki performa yang buruk akan menghindari pengungkapan sukarela (seperti dalam bentuk *voluntary internet-based disclosure*) dan akan lebih memilih untuk membatasi akses informasi untuk masyarakat (Craven & Marston, 1999). Pemda yang berkinerja baik akan mengungkapkan informasi lebih banyak dan menggunakan teknik pengungkapan yang lebih baik sesuai dengan teori *signaling*. Penelitian Puspita dan Martani (2012) menunjukkan bahwa rasio PAD

tidak berpengaruh terhadap pengungkapan konten, presentasi pengungkapan dan total pengungkapan. Hasil penelitian tersebut konsisten dengan penelitian Khasanah (2014) dan Wulandari (2013)

*H<sub>4</sub> = Rasio PAD berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan.*

**e. Belanja Daerah**

Menurut UU No. 32 Tahun 2004 Pasal 167 ayat 1, belanja daerah digunakan untuk melindungi dan meningkatkan kualitas kehidupan masyarakat. Hal tersebut diwujudkan dalam bentuk peningkatan pelayanan dasar, pendidikan, penyediaan fasilitas pelayanan kesehatan, fasilitas sosial, fasilitas umum yang layak, dan mengembangkan sistem jaminan sosial. Semakin tinggi belanja, Pemda seharusnya memberikan pelayanan yang lebih baik dan berkualitas kepada masyarakatnya. Merujuk kepada hal ini, seharusnya semakin tinggi tingkat pelayanan yang diberikan, semakin tinggi keinginan Pemda untuk mengungkapkan informasi keuangan Pemda (Puspita dan Martani, 2012). Penelitian Puspita dan Martani (2012) menunjukkan bahwa belanja daerah tidak berpengaruh terhadap pengungkapan konten, presentasi pengungkapan dan total pengungkapan. Hasil penelitian tersebut konsisten dengan penelitian Khasanah (2014). Wulandari (2013) membuktikan sebaliknya bahwa belanja daerah mempunyai pengaruh terhadap tingkat pengungkapan pelaporan keuangan.

$H_5 = \text{Belanja daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan.}$

**f. Jumlah Penduduk**

Liestiani (2008) dan Hilmi dan Martani (2012) menemukan bahwa jumlah penduduk berkorelasi positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan. Semakin besar jumlah penduduk maka semakin besar dorongan dari masyarakat untuk meminta pengungkapan yang lebih besar dalam laporan keuangan Pemda. Ingram (1984), Robbins dan Austin (1986) juga menemukan hubungan yang positif walaupun tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan. Jumlah penduduk merupakan proksi dari kompleksitas pemerintah. Semakin kompleks pemerintahan maka semakin besar pengungkapan yang harus mereka lakukan.

$H_6 = \text{Jumlah penduduk berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan.}$

**g. Jumlah SKPD**

Semakin kompleks suatu pemerintahan dalam menjalankan kegiatan akan menyebabkan semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan. Semakin kompleks pemerintahan dibutuhkan pengungkapan yang lebih besar untuk membantu pembaca laporan keuangan memahami kompleksitas kegiatan yang dilakukan pemerintah. Peneliti mencoba menggunakan jumlah SKPD sebagai salah satu proksi untuk menjelaskan kompleksitas.

Jumlah SKPD menggambarkan jumlah urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah dalam membangun daerah. Semakin banyak urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah maka semakin kompleks pemerintahan tersebut melakukan kegiatannya. Semakin besar SKPD yang dimiliki berarti semakin kompleks pemerintahan tersebut. Semakin kompleks pemerintahan maka semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan. Sejalan dengan hasil penelitian Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) serta Hilmi dan Martani (2012) menemukan bahwa jumlah SKPD tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Khasanah (2014) membuktikan sebaliknya bahwa jumlah SKPD memiliki pengaruh negative signifikan terhadap tingkat pengungkapan.

*H<sub>7</sub> = Jumlah SKPD berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan.*

#### **h. Kualitas Hasil Audit**

Liestiani (2008) menemukan bahwa jumlah temuan audit BPK berkorelasi positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah kabupaten/kota. Dengan adanya temuan ini, maka BPK akan meminta melakukan koreksi dan meningkatkan pengungkapannya. Sehingga, semakin besar jumlah temuan maka semakin besar jumlah tambahan pengungkapan yang akan diminta oleh BPK dalam laporan keuangan. Sedangkan Hilmi dan Martani (2012) menemukan bahwa jumlah temuan hasil pemeriksaan BPK tidak