

**PENGARUH KARAKTERISTIK PEMERINTAH, KOMPLEKSITAS,
TEMUAN AUDIT DAN OPINI AUDIT TERHADAP TINGKAT
PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH PROVINSI DI
INDONESIA**

Yuni Yanti Abi Sita dan Ietje Nazaruddin

yuniy.abisita@gmail.com dan ietje_nazaruddin@yahoo.com.sg

Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

ABSTRACT

This research aims to analyze the influence of government characteristics, complexity, audit findings, and audit opinions on disclosure level of province government financial statement in Indonesia. The government characteristics conducted by age of government, regional wealth, intergovernmental revenue, and leverage. The complexity in research uses functional differentiation. The total samples were 198, consist of 33 provincial financial reports in Indonesia for 6 years. The samples obtained by purposive sampling method and processed using Eviews 7.

The results show that age of government, regional wealth, intergovernmental revenue, leverage, and audit opinion have a significant positive effect on the level of disclosure in the government financial statements. While functional differentiation, and audit findings have no effect on the level of disclosure in the government financial statements. The average level of disclosure of provincial government financial statements in Indonesia from 2012-2017 was 47%.

Keyword : Level of disclosure, government characteristics, complexity, audit findings, audit opinions

PENGANTAR

Sektor pemerintahan di Indonesia mengalami perkembangan yang begitu pesat dimulai sejak tahun 2000. Hal tersebut ditandai dengan keluarnya Undang-Undang No. 22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah yang kemudian direvisi menjadi Undang-Undang No. 32 Tahun 2004. Akibat dari keluarnya Undang-Undang tersebut yaitu Indonesia akan memasuki era otonomi daerah dan desentralisasi fiskal.

Sektor pemerintahan memiliki Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) sebagai pedoman atau prinsip untuk menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. SAP di Indonesia yang pertama terbit pada tahun 2005 yang diatur dalam Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) basis kas menuju akrual. Pada masa pemerintahan Presiden Susilo Bambang Yudhoyono, peraturan pemerintah tersebut mengalami pembaharuan menjadi PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah berbasis full akrual. Perbedaan dengan peraturan sebelumnya yaitu terdapat pada komponen utama laporan keuangan. Namun saat peraturan ini dikeluarkan masih banyak penyajian laporan keuangan yang tidak sesuai dengan SAP berbasis akrual tersebut sehingga pemerintah kembali mengeluarkan lampiran II yang berisi SAP berbasis kas menuju akrual dan hanya berlaku selambat-lambatnya 4 tahun setelah peraturan ini dikeluarkan.

Menurut Siregar (2017) alasan pembaharuan SAP adalah agar menyediakan informasi yang lebih dalam mengenai penilaian akuntabilitas pengelolaan sumber daya, menilai kinerja, posisi keuangan, dan arus kas serta membuat keputusan. Akuntansi pemerintahan berdasarkan basis kas menuju akrual tidak mampu menghasilkan informasi yang diharapkan. Pertama, laporan keuangan tidak menggambarkan pengeluaran sesungguhnya karena yang dicatat hanyalah belanja pada laporan realisasi anggaran. Kemudian beban atau biaya tidak dikenal dalam akuntansi pemerintahan. Kedua, laporan keuangan tidak memberikan rekam jejak atas perubahan ekuitas. Ketiga, tidak menyediakan laporan yang menunjukkan kinerja operasional pemerintah.

Pada kenyataannya pengungkapan laporan keuangan pada pemerintahan di Indonesia masih sangat rendah dibuktikan dengan beberapa hasil penelitian terdahulu yang mengukur tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah antara lain 22% Lesmana (2010), 30,85% Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011), dan 44,56% Hilmi dan Martani (2012). Hal ini

menunjukkan bahwa pemerintah daerah belum sepenuhnya melaksanakan peraturan pemerintah dan belum memenuhi item pengungkapan wajib yang ada dalam SAP.

Penelitian ini mengacu pada beberapa penelitian terdahulu seperti Hilmi dan Martani (2012), Setyaningrum dan Syafitri (2012), Heriningsih dan Ruserlistyani (2013), Perez et al (2014), Khasanah dan Rahardjo (2014), Hendriyani dan Tahar (2015), Waliyyani dan Mahmud (2015), Suparno dan Nanda (2016), serta Naopal dkk (2017). Perbedaan dengan penelitian sebelumnya yaitu penelitian ini mencoba menguji tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi di Indonesia dengan menggunakan data selama enam tahun dari 2012 hingga 2017. Selain itu akan melihat tingkat pengungkapan laporan keuangan pada saat PP No. 71 Tahun 2010 belum sepenuhnya dilaksanakan di tahun 2012 hingga 2014 dengan tingkat pengungkapan laporan keuangan setelah PP No. 71 Tahun 2010 diberlakukan dan dilaksanakan ditahun 2015 hingga 2017.

Hasil dari penelitian menunjukkan bahwa variabel kekayaan daerah, *intergovernmental revenue*, *leverage*, dan opini audit berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi, sedangkan variabel umur pemerintahan, diferensiasi fungsional, dan temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan.

TINJAUAN PUSTAKA

1. Teori *Signalling* dalam Pemerintahan

Teori *Signalling* merupakan salah satu teori yang melatarbelakangi adanya asimetri informasi. Evans III dan Patton (1987) menjelaskan bahwa rakyat telah memberikan amanah kepada pemerintah yang berkeinginan untuk menunjukkan signal kepada masyarakat dengan cara memberikan laporan keuangan yang berkualitas, peningkatan sistem internal kontrol, pengungkapan yang lengkap, serta penjelasan lebih detail dalam pengungkapan. Tujuannya agar rakyat dapat terus mendukung pemerintah yang saat ini berjalan sehingga dapat berjalan dengan baik.

2. Teori *Stewardship*

Teori ini menggambarkan mengenai situasi dimana para manajer lebih termotivasi pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan suatu organisasi dari pada tujuan individu. Teori *Stewardship* memiliki dasar psikologi dan sosiologi yang telah dirancang dimana *steward* (penerima amanah) termotivasi untuk bertindak mengikuti keinginan dari

principal (pemberi amanah), selain itu perilaku *steward* tidak akan meninggalkan organisasi yang telah dijalankan karena *steward* berusaha agar mencapai sasaran dari organisasinya.

PENGEMBANGAN HIPOTESIS

1. Umur Pemerintah Daerah

Setyaningrum dan Syafitri (2012) menjelaskan bahwa umur dari suatu organisasi dapat diartikan seberapa lama organisasi tersebut telah didirikan. Umur Pemerintah Daerah dapat diketahui dengan melihat tahun dibentuknya suatu Pemerintahan Daerah berdasarkan Undang-Undang pembentukan daerah tersebut. Penelitian Naopal dkk (2017), dan Wulandari (2016) menyatakan bahwa hasil penelitiannya menunjukkan umur pemerintah daerah memiliki pengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Pengaruh positif signifikan ini dapat dikatakan karena pemerintah daerah yang memiliki umur lebih tua maka pengalaman dan kemampuan yang dimiliki lebih baik dalam pengungkapan laporan keuangan sesuai dengan SAP dan semakin banyak pula informasi yang dimiliki untuk diungkapkan dari pada pemerintah daerah yang berumur muda.

H₁ : Umur Pemerintah Daerah berpengaruh positif terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi.

2. Kekayaan Daerah

Kekayaan daerah merupakan penggambaran suatu kinerja dalam pemerintahan yang ditunjukkan dengan kemakmuran daerah tersebut atau dapat dilihat dari jumlah Pendapatan Asli Daerah (PAD). Menurut Pratolo dan Jatmiko (2017) Pendapatan Asli Daerah merupakan suatu penerimaan dalam bentuk satuan moneter yang diterima oleh pemerintah daerah dari berbagai sumber yang diusahakan oleh pemerintah daerah itu sendiri. Penelitian Susbiyani dkk (2014), Hilmi dan Martani (2012), Rahmayanti (2018), Setyaningrum dan Syafitri (2012), dan Nurtari dkk (2016) menguji kekayaan pemerintah daerah terhadap pengungkapan laporan keuangan dan hasil dari penelitian mereka sejalan dengan teori yang telah dijelaskan di atas yaitu berpengaruh positif signifikan. Hal ini dikarenakan dorongan untuk melakukan pengungkapan, dimana salah satu sumber kekayaan daerah itu sendiri berasal dari kontribusi masyarakat dalam membayar pajak maupun retribusi.

H₂ : Kekayaan Pemerintah Daerah berpengaruh positif terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

3. *Intergovernmental Revenue*

Setyaningrum dan Syafitri (2012) menjelaskan bahwa *intergovernmental revenue* merupakan dana perimbangan atau dana yang bersumber dari APBN yang kemudian dialokasikan kepada daerah-daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi. Penelitian ini sejalan dengan Suhardjanto dkk (2014) yaitu *intergovernmental revenue* memiliki pengaruh positif terhadap pengungkapan laporan keuangan. Semakin besar transfer dana perimbangan dari pusat ke daerah maka akan semakin tinggi pula laporan keuangan yang diungkapkan karena sebagai bentuk pertanggungjawaban pemerintah atas pengelolaan keuangannya dalam membelanjakan dana perimbangan tersebut.

H₃ : *Intergovernmental Revenue* berpengaruh positif terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

4. *Leverage*

Organisasi dengan pembiayaan utang yang tinggi akan diminta untuk menerbitkan pengungkapan dan pelaporan keuangan yang sesuai dengan standar yang berlaku. Dalam sektor swasta, menurut Setyaningrum dan Syafitri (2012), laporan keuangan digunakan oleh kreditor sebagai alat untuk menilai kemampuan organisasi dalam membayar kewajiban ditempo yang telah ditentukan. Oleh karena itu, kreditor seringkali menghendaki pengungkapan yang lengkap pada laporan keuangan begitu pula sektor pemerintahan. Penelitian ini sejalan dengan Patrick (2007) dan Perez *et al* (2014) yang menemukan bahwa adanya pengaruh dari *leverage* atau pembiayaan utang. Maka dari itu, semakin tinggi proporsi asset yang didanai dengan utang, maka semakin tinggi rasio *leverage* sehingga pengungkapan aktivitas pendanaan semakin tinggi Waliyyani dan Mahmud (2015).

H₄ : *Leverage* berpengaruh positif terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi.

5. Diferensiasi Fungsional

Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) menyatakan bahwa diferensiasi fungsional di Indonesia direpresentasikan dengan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). SKPD ini terdiri dari dinas, badan, biro atau bagian. Jumlah SKPD pada suatu pemerintahan menggambarkan seberapa banyak urusan yang diprioritaskan pemerintah daerah dalam pembangunan daerah. Penelitian yang dilakukan oleh Suparno dan Nanda (2016) serta Nurtari dkk dan (2016) sejalan dengan Patrick (2007) yaitu diferensiasi fungsional memiliki

pengaruh positif. Jika jumlah SKPD semakin banyak maka akan semakin banyak pula informasi yang harus diungkapkan untuk mengurangi asimetri informasi seperti pada teori *Signalling*.

H₅ : Diferensiasi Fungsional berpengaruh positif terhadap Tingkat Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi.

6. Temuan Audit

Temuan audit adalah penemuan kasus penyimpangan terhadap laporan keuangan yang ditemukan oleh BPK atas ketidaksesuaian pengungkapan laporan keuangan dengan standar yang berlaku (Rahmayanti, 2018). Dengan adanya temuan tersebut, maka pihak BPK akan meminta untuk meningkatkan pengungkapan laporan keuangan. Sehingga, semakin besar jumlah temuan audit maka akan semakin besar pula jumlah tambahan pengungkapan yang diminta oleh BPK. Penelitian sejalan dengan Martani dan Liestiani (2012) yang mendapati jumlah temuan audit berpengaruh positif signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan.

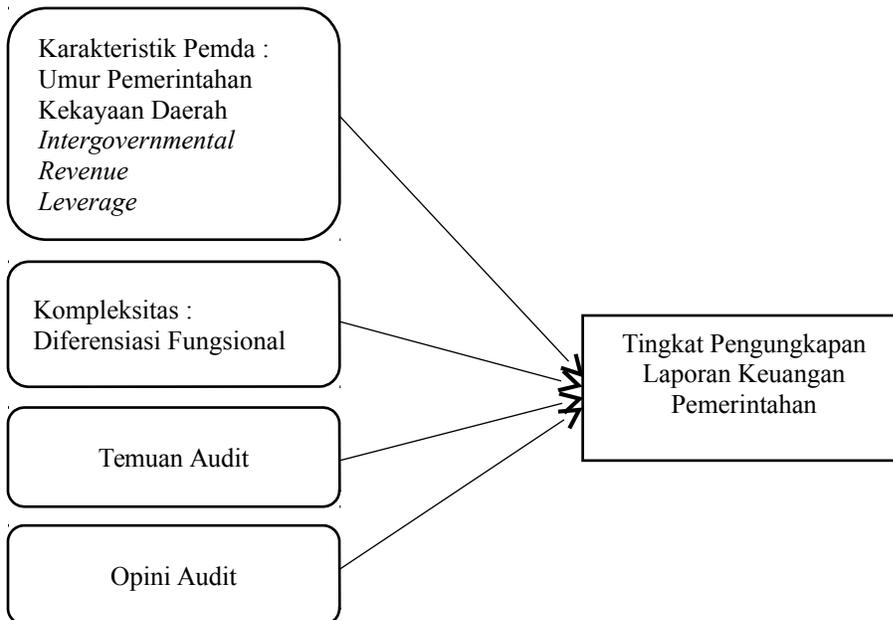
H₆ : Temuan Audit berpengaruh positif terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Pemerintah Provinsi.

7. Opini Audit

Opini audit merupakan pendapat yang diungkapkan oleh auditor atas apa yang telah ia periksa seperti halnya laporan keuangan. Opini audit terbagi menjadi lima yaitu Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), Wajar Tanpa Pengecualian dengan Penjelasan (WTPDP), Wajar Dengan Pengecualian (WDP), Tidak Wajar (TW), dan Tidak Memberikan Pendapat (TMP). Penelitian Priharjanto dan Wardani (2016) dan Naopal dkk (2017) yang menguji opini audit menghasilkan pengaruh positif terhadap pengungkapan. Sejalan dengan teori *Signalling* yaitu pemerintah menunjukkan sinyal kepada rakyat dengan cara memberikan laporan keuangan yang berkualitas seperti mendapatkan opini WTP atau WDP dari auditor.

H₇ : Opini Audit berpengaruh positif terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Pemerintah Provinsi

Model Penelitian



METODE PENELITIAN

Objek pada penelitian ini adalah Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi yang ada di Indonesia periode 2012 hingga 2017 yang telah diperiksa oleh BPK RI. Jenis data yang digunakan dalam penelitian adalah data sekunder. Data ini diperoleh dari Kantor Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI), website BPK RI (www.bpk.go.id), dan web masing-masing provinsi di Indonesia. Teknik pengambilan sampel pada penelitian ini menggunakan pendekatan *non probability sampling* yaitu dengan cara *purposive sampling*. Jogyanto (2016) mengatakan bahwa *purposive sampling* dilakukan dengan mengambil sampel dari populasi berdasarkan suatu kriteria tertentu. Kriteria tertentu yang digunakan untuk pemilihan sampel adalah:

1. Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi di Indonesia periode 2012-2017 yang telah diperiksa oleh BPK RI.
2. Memiliki data yang lengkap untuk proses penelitian meliputi:

- a. Menyediakan data yang berisi komponen Laporan Keuangan Pemerintah (Laporan yang sudah mengacu PP No. 24 Tahun 2004 ataupun PP No. 71 Tahun 2010).
- b. Menyediakan data Diferensiasi Fungsional atau jumlah SKPD pada situs web resmi provinsi masing-masing atau pada CALK dilaporan keuangan.
- c. Menyediakan data umur Pemerintah Daerah yang diukur dengan pembentukan undang-undangnya hingga tahun 2017.
- d. Menyediakan data variable-variabel yang akan diteliti.

Berdasarkan kriteria diatas maka sampel yang terpilih dan digunakan dalam penelitian ini adalah 198 laporan keuangan pemerintah provinsi periode 2012 hingga 2017.

OPERASIONAL VARIABEL

1. Variabel Dependen

Variabel	Definisi	Indikator
Tingkat Penungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi	Tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah provinsi di Indonesia	$\frac{\text{Jumlah item yang diungkapkan}}{\text{Total item yang harus diungkapkan}}$

2. Variabel Independen

Variabel	Definisi	Indikator
Umur Pemerintah Daerah	Umur Pemda yang berdasarkan pembentukan UU pada masing-masing daerah	Umur Pemda berdasar pembentukan UU masing-masing daerah
Kekayaan Daerah	Sumber keuangan yang berasal dari pemerintah itu sendiri atau dapat disebut dengan pendapatan asli daerah	Ln Pendapatan Asli Daerah
<i>Intergovernmental Revenue</i>	Dana perimbangan atau dana transfer dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah	$\frac{\text{Total dana perimbangan pemerintah}}{\text{Total pendapatan}}$
<i>Leverage</i>	transaksi yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah	$\frac{\text{Total Kewajiban}}{\text{Total Aset}}$
Diferensiasi Fungsional	Penegasan pembagian tugas dan wewenang antara jajaran aparat pemerintah daerah	Jumlah SKPD
Temuan Audit	Jumlah suatu kasus atau penyimpangan terhadap SPI pada laporan keuangan yang diperiksa oleh BPK	Jumlah Temuan
Opini Audit	Pernyataan kewajaran informasi pada suatu laporan keuangan	1. Tidak Memberikan Pendapat (TMP) 2. Tidak Wajar (TW) 3. Wajar Dengan Pengecualian (WDP) 4. Wajar Tanpa Pengecualian dengan Penjelas (WTPDP) 5. Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)

UJI KUALITAS INSTRUMEN, PENGUJIAN HIPOTESIS, DAN ANALISIS DATA

Sebelum melakukan uji statistik deskriptif, asumsi klasik, dan pengujian hipotesis, menurut Basuki (2014) dalam metode estimasi model regresi data panel dapat dilakukan melalui tiga pendekatan yaitu *Common Effect Model*, *Fixed Effect Model*, dan *Random Effect Model*. Untuk memilih model yang paling tepat digunakan dalam mengelola data panel, terdapat beberapa pengujian yang dapat dilakukan yaitu Uji *Likelihood Ratio* dan Uji *Hausman*. Jika telah mendapatkan data yang paling tepat untuk digunakan maka dapat melanjutkan uji statistik deskriptif, asumsi klasik, dan pengujian hipotesis.

HASIL DAN DISKUSI

Data yang digunakan dalam penelitian adalah data sekunder yang diperoleh dari Kantor Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, Jakarta Pusat. Objek pada penelitian adalah Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi di Indonesia selama enam tahun yaitu dari tahun 2012 hingga tahun 2017 yang berjumlah 204 laporan keuangan. Pemilihan objek penelitian menggunakan *purposive sampling*. Berdasarkan kriteria *purposive sampling*, laporan keuangan yang memenuhi kriteria berjumlah 198, dan 6 laporan keuangan tidak memenuhi kriteria yang telah ditetapkan. Terdapat 1 provinsi tidak memenuhi kriteria karena pada tahun 2012 dan 2013 tidak mengungkapkan laporan keuangan, provinsi tersebut adalah Kalimantan Utara.

1. Uji Statistik Deskriptif

	DSCLR	AGE	LN_ WEALTH	IGOV	LEV	SKPD	FIND
Mean	0.469	58.984	28.076	0.467	0.038	44.025	10.035
Maximum	0.720	72.000	31.410	1.000	0.642	98.000	65.000
Minimum	0.220	8.000	25.480	0.104	0.000	28.000	2.000
Std. Dev.	0.108	19.770	1.244	0.184	0.060	10.858	7.554
Observations	198	198	198	198	198	198	198

Variabel opini audit menggunakan sistem peringkat. Peringkat 1 untuk opini TMP, peringkat 2 untuk opini TW, peringkat 3 untuk opini WDP, peringkat 4 untuk opini WTPDP, dan peringkat 5 untuk opini WTP. Opini TMP berjumlah 8, opini TW berjumlah 0, opini WDP berjumlah 42, opini WTPDP berjumlah 24, dan opini WTP berjumlah 124.

2. Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas

Mean	3,83e-16
Median	-0,007
Maxium	0,278
Minimum	-0,246
Std. Dev.	0,088
Skewness	0,300
Kurtosis	3,092
Jarque-Bera	2,985
Probability	0,224

Berdasarkan tabel diatas, nilai probabilitas dari *Jarque Bera* adalah 0,226 dimana nilai $0,224 > 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa data tersebut berdistribusi normal.

b. Uji Multikolinearitas

	AGE	LN_WEALTH	IGOV	LEV	SKPD	FIND	OPINI
AGE	1.000	0.605	-0.439	-0.011	0.178	0.155	0.098
LN WEALTH	0.605	1.000	-0.646	-0.049	0.376	0.375	0.187
IGOV	-0.439	-0.646	1.000	0.099	-0.363	-0.220	0.084
LEV	-0.011	-0.049	0.099	1.000	0.040	-0.081	0.105
SKPD	0.178	0.376	-0.362	0.040	1.000	0.020	0.032
FIND	0.155	0.375	-0.220	-0.081	0.020	1.000	-0.249
OPINI	0.098	0.187	0.084	0.105	0.032	-0.249	1.000

Dari tabel diatas, menunjukkan bahwa variabel kekayaan daerah, umur pemerintah, *intergovernmental revenue*, *leverage*, *skpd*, *temuan audit*, dan *opini audit* memiliki nilai yang lebih kecil dari 0,8 maka dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi multikolinearitas pada data penelitian.

c. Uji Heterokedatisitas

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.007	0.157	0.0046	0.963

AGE	-0.000	0.000	-0.358	0.720
LN_WEALTH	0.001	0.006	0.166	0.867
IGOV	0.027	0.030	0.880	0.380
LEV	-0.051	0.067	-0.514	0.608
SKPD	0.000	0.000	0.493	0.622
FIND	0.000	0.000	1.054	0.293
OPINI	0.004	0.004	0.804	0.422

Berdasarkan tabel diatas menunjukkan bahwa nilai probabilitas variabel dari umur pemerintahan, kekayaan daerah, *intergovernmental revenue*, *leverage*, skpd, temuan audit, dan opini audit adalah 0,720, 0,867, 0,380, 0,608, 0,622, 0,293, dan 0, 442 > 0,05, maka dapat disimpulkan bahwa data terbebas dari heteroskedastisitas.

3. Uji Hipotesis

a. Uji T Test

Uji ini dilakukan dengan membandingkan nilai probabilitas dengan tingkan signifikansi sebesar 0,05 atau 0,10. Jika nilai prob. < 0,05 atau 0,10 maka hipotesis tersebut diterima, dan sebaliknya.

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.	Ket.
C	-0.832	0.140	-5.941	0.000	
AGE	0.000	0.000	2.262	0.025	Diterima
LN_WEALTH	0.035	0.005	6.558	0.000	Diterima
IGOV	0.284	0.028	10.274	0.000	Diterima
LEV	0.191	0.061	3.139	0.002	Diterima
SKPD	-0.000	0.000	-0.879	0.381	Ditolak
FIND	0.000	0.000	0.114	0.910	Ditolak
OPINI	0.036	0.004	9.368	0.000	Diterima

b. Uji F Test

F-statistic	16.070
Prob(F-statistic)	0.000

Berdasarkan tabel di atas terdapat nilai F sebesar 16.070 dengan nilai probabilitas sebesar 0,000 yang mana nilai probabilitas 0,000 lebih kecil dari alpha 0,05, artinya variabel independen yaitu umur pemerintahan, kekayaan daerah, *intergovernmental*

revenue, leverage, skpd, temuan audit, dan opini audit berpengaruh secara bersama-sama terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi.

c. Uji Koefisien Determinasi (Adjusted R Square)

Adjusted R-squared	0.349
--------------------	-------

Hal ini menunjukkan bahwa variabel independen seperti umur pemerintahan, kekayaan daerah, *intergovernmental revenue, leverage, skpd*, temuan audit, dan opini audit dapat menjelaskan variabel dependen (tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi) sebesar 34,9% sehingga sisanya 65,1% (100% - 34,9%) dapat dijelaskan oleh variabel lain diluar model penelitian karena masih banyaknya faktor-faktor yang dapat mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi yang tidak dimasukkan dalam penelitian ini.

PEMBAHASAN

1. Pengaruh Umur Pemerintah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi

Pengujian hipotesis satu menunjukkan bahwa umur pemerintahan berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Hasil penelitian sesuai dengan hipotesis satu yang artinya menerima asumsi bahwa pemerintah daerah yang memiliki umur lebih tua maka pengalaman dan kemampuan yang dimiliki lebih baik dalam pengungkapan laporan keuangan sesuai dengan SAP. Penelitian ini sejalan dengan penelitian Wulandari (2015) dan Lesmana (2010).

Dengan demikian, pemerintah daerah yang memiliki umur lebih tua maka pengalaman dan kemampuan yang dimiliki akan lebih baik dari pada pemerintah daerah yang belum lama berdiri karena seberapa lama pemerintahan itu berdiri berarti banyak pengalaman yang telah dialami khususnya pada pengungkapan laporan keuangan. Pengalaman tersebut dapat dilihat dari koreksi laporan keuangan pemerintah pada tahun sebelumnya sehingga memiliki pencatatan administrasi yang lebih baik dari tahun ke tahun.

2. Pengaruh Kekayaan Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi

Pengujian hipotesis dua menunjukkan bahwa kekayaan daerah berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Hasil pengujian hipotesis ini sesuai dengan hipotesis dua. Selain itu, hasil penelitian sejalan dengan penelitian Setyaningrum dan Syafitri (2012) dan Hilmi dan Martani (2012).

Kekayaan daerah dapat berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan karena jika pendapatan daerah yang diperoleh pemerintah berjumlah besar maka akan memberikan dorongan kepada pemerintah untuk mengungkapkan laporan keuangan sebagai wujud pertanggungjawaban pemerintah kepada masyarakat. Hal ini dikarenakan salah satu sumber kekayaan daerah itu sendiri berasal dari kontribusi masyarakat dalam membayar pajak maupun retribusi. Dengan demikian, semakin tinggi kekayaan daerah maka semakin tinggi pula pengungkapan laporan keuangan yang dilakukan oleh pemerintah.

3. Pengaruh *Intergovernmental Revenue* terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi

Pengujian hipotesis tiga menunjukkan bahwa *intergovernmental revenue* berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Hasil dari penelitian yang dilakukan telah sesuai dengan hipotesis tiga. Selain itu, penelitian ini sejalan dengan Suhardjanto dkk (2010) yang menyatakan bahwa *intergovernmental revenue* memiliki pengaruh positif terhadap pengungkapan laporan keuangan.

Menurut Peraturan Pemerintah No. 104 Tahun 2000, dana perimbangan didefinisikan sebagai sumber pendapatan daerah yang berasal dari APBN untuk mendukung pelaksanaan kewenangan pemerintah daerah dalam mencapai tujuan pemberian otonomi kepada daerah yaitu terutama peningkatan pelayanan dan kesejahteraan masyarakat yang semakin baik. Sehingga semakin besar transfer dana perimbangan dari pusat ke daerah maka akan semakin tinggi pula laporan keuangan yang diungkapkan karena sebagai bentuk pertanggungjawaban pemerintah atas pengelolaan keuangannya kepada pihak eksternal.

4. Pengaruh *Leverage* terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi

Pengujian hipotesis empat menunjukkan bahwa *leverage* berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Hasil penelitian yang dilakukan telah sesuai dengan hipotesis empat, artinya menerima asumsi

bahwa semakin tinggi proporsi asset yang didanai dengan utang, maka semakin tinggi rasio *leverage* sehingga pengungkapan laporan keuangan semakin tinggi pula. Sejalan dengan penelitian Patrick (2007) dan Perez *et al* (2014).

Organisasi dengan pembiayaan utang yang tinggi akan diminta untuk menerbitkan pengungkapan dan pelaporan keuangan yang sesuai dengan standar yang berlaku karena laporan keuangan digunakan oleh kreditor sebagai alat untuk menilai kemampuan organisasi dalam membayar kewajiban ditempo yang telah ditentukan. Hal tersebut menjadikan kreditor seringkali menghendaki pengungkapan yang lengkap pada laporan keuangan. Maka dari itu, pemerintah terdorong untuk melakukan pengungkapan laporan keuangan secara lengkap agar pihak kreditur memberikan kepercayaan kepada pemerintah dalam hal pembiayaan utang. Jadi semakin tinggi proporsi asset yang didanai dengan utang, maka semakin tinggi rasio *leverage* sehingga pengungkapan laporan keuangan semakin tinggi pula.

5. Pengaruh Diferensiasi Fungsional terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi

Pengujian hipotesis lima menunjukkan bahwa diferensiasi fungsional tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Hasil penelitian ini tidak sesuai dengan hipotesis lima artinya menolak asumsi bahwa semakin tinggi jumlah SKPD di daerah tersebut maka akan semakin banyak pula informasi yang harus diungkapkan. Penelitian sejalan dengan Hilmi dan Martani (2012). Dengan demikian, pemerintah daerah yang memiliki jumlah SKPD banyak belum tentu dapat mengungkapkan laporan keuangan secara lengkap karena pemerintah kesulitan dalam mengontrol tingkat kepatuhan dalam mengungkapkan laporan keuangan pada setiap SKPD. Selain itu, jika jumlah SKPD banyak maka diperlukan koordinasi antar SKPD yang baik pula. Namun hal ini belum dilaksanakan secara maksimal sehingga dapat mengakibatkan rendahnya pengungkapan pada laporan keuangan.

6. Pengaruh Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi

Pengujian hipotesis enam menunjukkan bahwa temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Hasil ini tidak sesuai dengan hipotesis enam, artinya menolak asumsi bahwa semakin besar jumlah temuan audit maka akan semakin besar pula jumlah tambahan pengungkapan yang diminta oleh BPK.

Penelitian sejalan dengan Khasanah dan Rahardjo (2014) dan Hendriyani dan Tahar (2015). Dengan demikian, jika laporan keuangan pemerintah ditemukan pelanggaran (temuan audit) yang banyak maka tidak akan mempengaruhi pengungkapan laporan keuangan. Hal ini dikarenakan BPK akan memberi rekomendasi perbaikan kepada pemerintah agar memperbaiki temuan audit tersebut dan selanjutnya dengan dilaksanakannya perbaikan maka laporan keuangan akan mendapat opini wajar.

7. Pengaruh Opini Audit terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi

Pengujian hipotesis tujuh menunjukkan bahwa opini audit berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Dari hasil penelitian yang dilakukan telah sesuai dengan hipotesis tujuh. Penelitian ini sejalan dengan Naopal dkk (2017) yang menyatakan bahwa opini audit berpengaruh positif signifikan. Opini audit dapat berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan karena jika laporan keuangan mendapat opini yang baik seperti opini Wajar Tanpa Pengecualian atau Wajar Tanpa Pengecualian dengan Penjelasan maka laporan keuangan tersebut dapat dikatakan baik dan sesuai dengan aturan yang berlaku. Sehingga pemerintah yang mendapat opini tersebut berarti pengungkapan dalam laporan keuangannya sudah lengkap dan sesuai dengan SAP. Dengan demikian, semakin baik opini audit dengan opini WTP atau WTPDP maka tingkat pengungkapan laporan keuangan juga semakin baik.

KESIMPULAN

1. Rata-rata tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi di Indonesia dari tahun 2012-2017 sebesar 47%. Jika dilihat dari rata-rata tingkat pengungkapan pertahun, pada tahun 2012 tingkat pengungkapan laporan keuangan sebesar 34%, tahun 2013 sebesar 41%, tahun 2014 sebesar 42%, tahun 2015 sebesar 46%, tahun 2016 sebesar 55%, dan tahun 2017 sebesar 64%. Dengan demikian, tingkat pengungkapan laporan keuangan sebelum diterapkan PP No 71 Tahun 2010 (2012-2014) ataupun sesudah diterapkan peraturan pemerintah tersebut (2015-2017) dapat dikatakan sama baiknya karena setiap tahun pengungkapan laporan keuangan di Indonesia semakin meningkat.
2. Dari 7 variabel independen, hanya terdapat 4 variabel yang berpengaruh positif signifikan terhadap variabel dependen yaitu kekayaan daerah, intergovernmental revenue, leverage,

dan opini audit, sedangkan 3 variabel independen lainnya tidak berpengaruh terhadap variabel dependen, yaitu umur pemerintahan, diferensiasi fungsional, dan temuan audit.

KETERBATASAN DAN SARAN

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yaitu laporan keuangan yang digunakan hanya 6 periode, variabel yang digunakan hanya sebagian dari banyak factor yang dapat mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan, dan menggunakan sebagian indeks laporan keuangan yang berfokus pada pos di neraca yaitu dari PSAP 05 hingga PSAP 09 dengan jumlah 46 butir checklist.

Saran untuk penelitian selanjutnya agar dapat memperpanjang periode laporan keuangan atau menambah laporan keuangan pemerintah daerah/kota, Penelitian selanjutnya dapat mempertimbangkan variabel yang lain seperti jumlah penduduk, ukuran legislatif, ukuran pemerintah daerah, belanja modal atau dapat menggunakan variabel kontrol, dan diharapkan untuk menggunakan indeks pengungkapan laporan keuangan yang lebih lengkap misalnya menggunakan indeks pengungkapan berdasarkan SAP yang diatur pada PP No. 71 Tahun 2010 dari PSAP 01 tentang penyajian laporan keuangan hingga PSAP 11 tentang laporan keuangan konsolidasian atau dapat menggunakan indeks pengungkapan pada penelitian Rahmayanti (2018).

DAFTAR PUSTAKA

- XBasuki, A. T. (2014). Regresi Model PAM, ECM, dan Data Panel dengan Eviews 7.
- Evans III, J. H., & Patton, J. M. (1987). *Signaling and Monitoring in Public-Sector Accounting*. *Journal of Accounting Research*, 25(1987), 130–158. <https://doi.org/10.2307/2491084>
- Girsang, H. A. V., & Yuyyeta, E. N. A. (2015). Analisa Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada LKPD Kabupaten/Kota Provinsi Jawa Tengah 2010-2012). *Diponegoro Journal of Accounting*, 4(4), 1-11.
- Hartono, J. (2004). *Metodologi Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman-pengalaman*.
- Hendriyani, R., & Tahar, A. (2015). Analisis Faktor-Faktor yang Memengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi Di Indonesia. *Jurnal Bisnis Dan Ekonomi (JBE)*, 22(1), 25–33.

- Heriningsih, S., & Ruserlistyani. (2013). Faktor- Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Sucahyo Heriningsih Ruserlistyani. *Jurnal Ekonomi & Bisnis*, 13(71), 11–19.
- Hilmi, A. Z., & Martani, D. (2012). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi. *Simposium Nasional Akuntansi XV*, 1–26.
- Hudoyo, Y.T., & Mahmud, A. (2014). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Pengungkapan Laporan Keuangan di Internet oleh Pemerintah Daerah. *Journal Unnes*, 3(4), 485-492.
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2012*. Jakarta: Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2012*. Jakarta: Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2013*. Jakarta: Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2013*. Jakarta: Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2014*. Jakarta: Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2014*. Jakarta: Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2015*. Jakarta: Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2015*. Jakarta: Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2016*. Jakarta: Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2016*. Jakarta: Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2017*. Jakarta: Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).
- Jensen, M., & Meckling, W. (1976). *Theory Of The Firm : Managerial Behavior , Agency Costs And Ownership Structure I . Introduction And Summary In This Paper WC Draw On Recent Progress In The Theory Of (1) Property Rights , Firm . In Addition To Tying Together Elements Of The Theory Of E*. *Journal Of Financial Economic* 3, 3, 305–360.
- 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(3), 1–11. Retrieved from <http://ejournal-s1.undip.ac.id/index.php/accounting>

Lesmana, S. (2010). Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib oleh : Sigit Indra Lesmana.

Martani, D., & Liestiani, A. 2012. Disclosure in Local Government Financial Statements: the Case of Indonesia. *Global Review of Accounting and Finance*. Vol.3. No.1 March , 67 - 84.

Naopal dkk. (2017). Pengaruh Karakteristik Daerah , Jumlah Penduduk ,. ASSETS.

Nazaruddin, I., & Basuki, A. T. (2017). Analisis Statistik dengan Spss.

Nurtari dkk. (2016). Pengaruh Karakteristik dan Kompleksitas Pemerintah Daerah terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan (Studi pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota / Kabupaten di Provinsi Jawa Barat periode 2013-2014). *Prosiding Akuntansi*, (14), 263–270.

Patrick, P. A. (2007). *The Determinants of Organizational Innovativeness: The Adoption of GASB 34 in Pennsylvania Local Government*.

Peraturan Pemerintah No. 104 Tahun 2000 tentang Dana Perimbangan.

Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) basis kas menuju akrual.

Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah berbasis full akrual.

Peraturan Pemerintah No. 18 Tahun 2016 tentang Perangkat Daerah.

Perez et all. (2014). *The determinants of government financial reports online*. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, (42), 5–31.

Pratolo, S., & Jatmiko, B. (2017). Akuntansi Manajemen Pemerintah Daerah.

Priharjanto, A., & Wardani, Y, Y., (2016). Pengaruh Temuan, Tingkat Penyimpangan, Opini Audit dan Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi di Indonesia. *Jurnal PKNSTAN*,1, 97-110.

Rahim, W. M., & Martani, D. (2015). Pengungkapan-website-Pemda-Wanda-Martani.

Rahmayati, D. (2018). Determinan Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi di Indonesia. Skripsi S1 Universitas Islam Indonesia.

- Setyaningrum, D., & Syafitri, F. (2012). Analisis pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 9(2), 154–170.
- Siregar, B. (2017). Akuntansi Sektor Publik (Akuntansi Keuangan Pemda Berbasis Akrua). Standar Profesional Akuntan (PSA 29).
- Suhardjanto, D., & Yulianingtyas, R. (2011). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Kabupaten/Kota di Indonesia). *Jurnal Akuntansi & Auditing*, 8(1), 30–42. <https://doi.org/10.14710/JAA.V8I1.4345>
- Suparno, & Nanda, R. (2016). Pengaruh Kemandirian Keuangan Daerah , Diferensiasi Fungsional Dan Spesialisasi Fungsional Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis*, 3(2), 105–118.
- Susbiyani, A., Subroto, B., Sutrisno., & Purnomosidhi, B. (2014). *The Compliance with Mandatory Disclosure of Financial Statement: A Study from Local Government in Indonesia*. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(10), 124-130.
- Syoftia, E., Puspa, D. F., & Ethika. (2016). Pengaruh Karakteristik Pemerintah, Opini Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Study pada LKPD Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Barat). *Jurnal Bung Hatta*, 9(1), 1-14.
- Undang-Undang No. 22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah.
- Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan, Pengelolaan, dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Undang-Undang No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah.
- Undang-Undang No. 33 Tahun 2004 tentang Dana Perimbangan.
- Waliyyani, G., & Mahmud, A. (2015). Karakteristik, Pengaruh Terhadap, Pemerintah Laporan, Pengungkapan Pemerintah, Keuangan Di, Daerah. *Journal Unnes*, 4(2), 1–8.
- Widarjono, Agus. (2013). *Ekonometrika Pengantar dan Aplikasinya*. Yogyakarta. UPP STIM YKPN.
- Wulandari. (2016). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada Pemerintah Daerah

Kabupaten/Kota di Indonesia Tahun 2013). Skripsi S1 Universitas Muhammadiyah Yogyakarta.

Zimmerman, J. (2008). *The Municipal Accounting Maze : An Analysis of Political Incentives*. *Journal of Accounting Research*, 15(1977), 107–144.