

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Landasan Teori**

##### **2.1.1 Teori *Stewardship***

Teori *Stewardship* merupakan teori alternatif yang hadir dari keberadaan teori sebelumnya yaitu teori agensi yang lebih dahulu hadir dalam hubungan pemegang saham dan manajer pada suatu perusahaan atau organisasi. Teori *Stewardship* dikembangkan oleh Donaldson & Davis (1991), teori ini merupakan perspektif baru untuk memahami hubungan yang ada antara pemegang saham (*principal*) dan manajer (*steward*).

Menurut Donaldson & Davis dalam (Rorong & Budiarmo, 2021) mengemukakan bahwa:

Teori *stewardship* adalah teori yang menggambarkan situasi dimana para manajer tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama kepentingan organisasi, sehingga teori ini memiliki dasar psikologi dan sosiologi yang telah dirancang dimana para eksekutif/manajer sebagai *steward* termotivasi untuk bertindak sesuai keinginan prinsipal, selain itu perilaku *steward* tidak akan meninggalkan organisasinya sebab *steward* berusaha untuk mencapai sasaran organisasi.

Tidak ada konflik kepentingan antara *steward* dan pemegang saham karena tujuan dari suatu organisasi adalah untuk menemukan mekanisme dan struktur yang memfasilitasi koordinasi yang paling efektif antara kedua belah pihak. Dengan kata lain teori *stewardship* lebih mementingkan kepentingan bersama dibandingkan kepentingan diri sendiri, ini juga merupakan perbedaan antara teori *stewardship* dengan teori sebelumnya yaitu teori agensi yang sasaran atau tujuan utamanya adalah untuk kepentingan diri sendiri. Teori ini mempunyai dasar psikologi dan sosiologi yang dimana penerima amanah (*steward*) termotivasi untuk bertindak sesuai dengan keinginan pihak pemberi amanah (*principal*). Teori tersebut mengasumsikan bahwa adanya hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi.

Menurut W. Wulandari & Setiawan (2022):

“Teori *stewardship* merupakan teori yang membahas tentang cara bagaimana manusia bersikap, dengan berdasarkan asumsi filosofis bahwa manusia selalu dapat dipercaya dan melakukan tindakan dengan penuh tanggung jawab serta senantiasa berintegritas dan jujur dalam menjalankan hubungan dengan manusia lain”.

Raharjo (2007) menggambarkan teori *stewardship* sebagai:

“Situasi dimana para manajer tidaklah termotivasi untuk mencapai tujuan-tujuan individu seperti materi dan uang tetapi lebih menunjukkan pada sasaran utama mereka untuk kepentingan organisasi”.

Asumsi penting dari *stewardship* adalah manajer meluruskan tujuan sesuai dengan tujuan pemilik, melindungi dan memaksimalkan kekayaan organisasi dengan kinerja perusahaan sehingga fungsi utilitas akan maksimal. Teori *stewardship* dapat diterapkan pada penelitian akutansi organisasi sektor publik seperti organisasi pemerintahan dan atau organisasi *nonprofit* lainnya. Karena perkembangan organisasi dan kondisi pemerintahan yang semakin kompleks kemudian bertambahnya tuntutan akan akuntabilitas pada organisasi sektor publik, *principal* semakin sulit untuk melaksanakan sendiri fungsi-fungsi pengelolaan.

Pemisahan antara fungsi kepemilikan dengan pengelolaan menjadi semakin nyata. Adanya berbagai kertebatasan, *principal* sebagai pemilik sumber daya mempercayakan (*trust*) pengelolaan sumber dayanya tersebut kepada pihak lain yaitu *steward* (manajemen) yang dipercaya lebih mampu. Kontrak hubungan antara *stewards* dan *principals* adalah kepercayaan (*trust*), bertindak kolektif sesuai dengan tujuan organisasi, sehingga model yang sesuai pada kasus organisasi sektor publik ialah *stewardship theory*.

Pada teori *stewardship* ini juga terdapat penjelasan mengenai eksistensi pemerintah sebagai penerima tanggung jawab dari masyarakat yang dimana pemerintah merupakan manajer yang dapat dipercaya untuk bertindak sesuai dengan kepentingan publik dan menjalankan tugas serta fungsinya dengan senantiasa berintegritas dan jujur, membuat pertanggungjawaban atas kegiatan-kegiatannya dengan melaporkan laporan kinerja atau laporan keuangan sesuai dengan standar yang berlaku sehingga tujuan ekonomi, pelayanan kepada publik maupun kesejahteraan masyarakat dapat tercapai secara maksimal. Untuk melaksanakan tanggung jawab tersebut maka *stewards* mengarahkan semua

kemampuan dan keahliannya dalam mengefektifkan pengendalian intern untuk dapat menghasilkan laporan informasi keuangan yang berkualitas.

### **2.1.2 Ketidapatuhan Terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan**

Berdasarkan amanat pada pasal 23 ayat 5 Undang-Undang Dasar 1945:

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) bertanggung jawab untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara.

Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah yang dimana dilakukan oleh BPK dalam rangka memberikan pernyataan opini tentang kewajaran tingkat informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah (Badan Pemeriksa Keuangan, 2020a). Hasil pemeriksaan atas laporan keuangan yang dilakukan oleh BPK berupa opini, temuan, kesimpulan dan rekomendasi atau tindak lanjut yang wajib diberikan jawaban atau penjelasannya kepada BPK maksimal 60 hari setelah laporan hasil pemeriksaan diterima.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dalam penjelasan Pasal 48 ayat (2) bahwa:

“Audit adalah suatu proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif dan profesional berdasarkan standar audit yang berlaku untuk menilai kebenaran, kecermatan dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan suatu entitas.

Ridwan & Yahya (2020) mengemukakan bahwa:

“Temuan audit adalah kasus-kasus yang ditemukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) terhadap laporan keuangan yang dihasilkan pemerintah daerah berupa pelanggaran-pelanggaran yang dapat menunjukkan ketidapatuhan terhadap kriteria audit ataupun acuan untuk perbaikan”.

Intinan & Hasibuan (2021) mengungkapkan bahwa, “Temuan audit dapat bermanfaat untuk menciptakan akuntabilitas dalam proses audit pemerintahan demi terciptanya akuntabilitas”. Ada tiga jenis pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK

diantaranya pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan DTT (Dengan Tujuan Tertentu). Temuan audit pada penelitian ini berdasarkan pada temuan dalam laporan keuangan atau pemeriksaan keuangan.

Temuan audit BPK terdiri dari temuan atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dan temuan atas sistem pengendalian intern. Temuan atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan adalah temuan audit BPK atas praktik-praktik yang melanggar ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Temuan ini dibagi menjadi dua diantaranya penyimpangan administrasi dan permasalahan ketidakpatuhan yang dapat mengakibatkan kerugian, potensi kerugian serta kekurangan penerimaan pada kas negara atau daerah. Sehingga temuan audit dapat menjadi pertimbangan BPK dalam memberikan pendapat atas kewajaran penyajian laporan keuangan dalam melakukan pengungkapan atas laporan keuangan pemerintah pada tahun anggaran tersebut.

Menurut IHPS Semester I Tahun 2021 terjadi peningkatan jumlah temuan pemeriksaan keuangan dimana pada laporan keuangan pemerintah daerah tahun 2021 ditemukan sejumlah 6.809 temuan sedangkan pada tahun 2022 terdapat 6.965 temuan. Dengan terjadinya peningkatan jumlah temuan pada hasil pemeriksaan keuangan pemerintah daerah maka kemungkinan perlu adanya peningkatan jumlah pengungkapan yang harus dilakukan oleh pemerintah daerah.

Menurut (Arens dkk., 2011), “Atas tindakan ilegal yang ditemukan maka sikap auditor harus mempertimbangkan pengaruhnya terhadap laporan keuangan termasuk kecukupan pengungkapannya, jika tidak auditor harus memodifikasi laporan audit”. Sesuai dengan pengelompokan jenis temuan, ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dianggap memiliki beberapa akibat, yaitu kerugian negara, potensi kerugian daerah, kekurangan penerimaan, temuan administrasi, temuan mengenai ketidakhematan, ketidakefisienan dan ketidakefektifan. Temuan audit atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan ini merujuk pada penelitian yang dilakukan oleh Dewata dkk. (2020) yang menggunakan jumlah temuan audit BPK atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan jumlah temuan atas sistem pengendalian intern.

Beberapa hasil penelitian terhadap temuan audit diantaranya hasil penelitian yang dilakukan oleh Badruddin dkk. (2019) yang menyatakan bahwa:

“Variabel temuan audit berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah, artinya dengan adanya temuan, BPK akan meminta adanya koreksi sehingga terjadi peningkatan pengungkapan. Semakin besar jumlah temuan maka semakin besar jumlah tambahan pengungkapan yang akan diminta oleh BPK dalam laporan keuangan”.

Berbeda dengan pernyataan dari hasil penelitian yang dilakukan oleh Budiarto & Indarti (2019) dimana menyatakan bahwa variabel temuan audit tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

### **2.1.3 Kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI)**

Menurut *The Committee of Sponsoring Organizations (COSO) of the Threadway Commision* dalam Idawati & Eleonora (2020), definisi sistem pengendalian intern adalah:

*“a process, effected by an entity’s board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in (1) the effectiveness and efficiency of operations (2) the reliability of financial reporting and (3) the compliance of applicable laws and regulations.”*

*Kesimpulannya bahwa pengendalian internal dirancang oleh manajemen yang dilakukan oleh semua personel untuk mencapai beberapa tujuan dan sasaran dalam suatu organisasi atau entitas dengan menjamin efisiensi dan efektivitas proses operasi, keandalan laporan keuangan, dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.*

*Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 menyatakan bahwa Sistem Pengendalian Intern adalah:*

*“Proses yang intergral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus-menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan”.*

*Pada pasal 1 ayat 2 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 juga menjelaskan bahwa Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) adalah sistem pengendalian intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan*

*pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Pemerintah daerah merupakan organisasi yang cukup besar sehingga berdampak pada aktivitas yang kompleks. Tingginya suatu kompleksitas suatu organisasi maka diperlukan pengendalian atau suatu sistem (kesiapan pengamanan), sehingga aktivitas-aktivitas organisasi dapat berjalan dengan baik dan tujuan organisasi dapat tercapai.*

*Temuan atas sistem pengendalian intern merupakan salah satu rincian dari pemeriksaan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan menurut Hiola & Harun (2021). Kelemahan sistem pengendalian intern pada temuan audit BPK terbagi menjadi tiga diantaranya kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja dan kelemahan struktur pengendalian intern.*

*Temuan audit atas sistem pengendalian intern adalah hasil audit yang menjelaskan semua hal yang berkaitan dengan kelemahan dalam pengendalian intern atas pelaporan keuangan yang dianggap sebagai kondisi yang dapat dilaporkan. Jumlah temuan audit atas sistem pengendalian intern mengindikasikan jumlah item yang menjadi temuan dalam audit terhadap sistem pengendalian intern yang diselenggarakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan.*

*Setelah proses temuan dan ditemukan adanya kelemahan sistem pengendalian intern maka diperlukan rekomendasi berupa kesimpulan yang berisikan tindak lanjut atas sistem pengendalian intern pemerintah yang dapat berupa koreksi atas pencatatan dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dengan tujuan untuk perbaikan di masa depan. Temuan audit atas sistem pengendalian intern ini merujuk pada penelitian yang dilakukan oleh Dewata dkk. (2020) yang menggunakan jumlah temuan audit BPK atas sistem pengendalian intern dan mengukur pengaruh kelemahan sistem pengendalian intern atas pengungkapan laporan keuangan.*

#### **2.1.4 Jumlah Organisasi Perangkat Daerah (OPD)**

Organisasi Perangkat Daerah yang selanjutnya disebut OPD, dalam Peraturan Pemerintah Nomor 18 Tahun 2016 menyatakan bahwa, “Perangkat daerah adalah unsur pembantu kepala daerah dan Dewan Perwakilan Rakyat

Daerah (DPRD) dalam penyelenggaraan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah”.

Pada peraturan tersebut Pasal 5 dinyatakan bahwa perangkat daerah provinsi terdiri atas sekretariat daerah, sekretariat DPRD, inspektorat, dinas, dan badan. Sedangkan perangkat daerah kabupaten/kota terdiri atas sekretariat daerah, sekretariat DPRD, inspektorat, dinas, badan dan kecamatan. Sebagai pemegang kekuasaan penyelenggaraan pemerintah sekaligus penyelenggaraan dalam pengelolaan keuangan daerah, Kepala Daerah selanjutnya melimpahkan kekuasaannya kepada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) selaku pejabat pengguna anggaran di bawah koordinasi sekretaris daerah. Dapat disimpulkan bahwa Organisasi Perangkat Daerah (OPD) memiliki kedudukan sebagai unsur pembantu kepala daerah. Pembuatan laporan keuangan yang dilakukan masing-masing Organisasi Perangkat Daerah (OPD) akan dikonsolidasikan menjadi LKPD pada pemerintah Provinsi/Kota/Kabupaten.

Menurut Ridwan & Yahya (2020), jumlah organisasi perangkat daerah diukur dengan total organisasi perangkat daerah pada suatu daerah. Organisasi perangkat daerah ialah sebuah lembaga yang diwajibkan untuk melaksanakan pembukuan kegiatan dilaksanakan atau yang berlangsung di pemerintah daerah. Semakin besar jumlah organisasi perangkat daerah yang dimiliki suatu pemerintah daerah maka semakin rumit pemerintahan dan akan semakin tinggi pengungkapan yang harus dilakukan pemerintah daerah atas rumitnya pemerintahan atau banyaknya kegiatan yang dilakukan pada suatu daerah.

Sehingga pada penelitian ini penulis akan menggunakan jumlah organisasi perangkat daerah terhadap objek penelitian yaitu seluruh kabupaten/kota di provinsi Sumatera Selatan. Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Finankesti dkk. (2022) menunjukkan bahwa jumlah OPD memiliki pengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota provinsi Sumatera Selatan pada periode 2015-2021. Sedangkan, penelitian yang dilakukan oleh Arifin (2020) menyatakan bahwa jumlah OPD tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan pada laporan keuangan pemerintah daerah, karena adanya perbedaan antar penelitian sebelumnya atau *research gap*

maka peneliti tertarik untuk mengambil variabel total OPD di setiap pemerintah daerah kabupaten/kota provinsi Sumatera Selatan sebagai salah satu variabel independen.

### **2.1.5 Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)**

Salah satu komponen utama dalam penyajian laporan keuangan pemerintah adalah Catatan atas Laporan Keuangan. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 pada Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 04 tentang Catatan atas Laporan Keuangan terdapat didalamnya penjelasan mengenai daftar atau rincian pos-pos yang disajikan dalam laporan realisasi anggaran, laporan perubahan saldo anggaran lebih, neraca, laporan operasional, laporan arus kas, dan laporan perubahan ekuitas. Catatan atas laporan keuangan (CaLK) merupakan media untuk pengungkapan yang diharuskan dalam standar akuntansi yang berlaku sebagai bentuk penjelasan lebih rinci atas laporan keuangan yang dibuat dimana berisikan hal-hal yang tidak dapat disajikan di dalam laporan keuangan lainnya.

Catatan atas laporan keuangan dimaksudkan agar laporan keuangan dapat dipahami oleh semua pihak yang berkepentingan secara luas tidak hanya terbatas untuk pihak atau entitas tertentu. Dikarenakan laporan keuangan mungkin mengandung informasi yang berpotensi menyebabkan kesalahpahaman, maka untuk menghindari kesalahpahaman tersebut diperlukan catatan atas laporan keuangan sehingga informasi yang ada pada laporan keuangan mudah untuk dipahami oleh setiap pengguna. Yang dimaksud dengan pengguna adalah masyarakat, legislatif, lembaga pengawas, pemeriksa, pihak yang berperan dalam proses donasi, investasi dan pinjaman serta pemerintah.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Prasetyo (2022) bahwa:

“Pengungkapan (*disclosure*) memiliki peran penting dalam upaya untuk meminimalisir asimetri informasi yaitu kondisi dimana terjadinya ketidakseimbangan penerimaan informasi antar satu pihak dengan pihak lainnya dalam suatu kegiatan ekonomi seperti misalnya pemerintah daerah tidak memberikan informasi secara menyeluruh mengenai keuangannya dalam laporan keuangan sehingga tidak semua pihak mendapatkan



informasi yang andal berdasarkan dengan peraturan-peraturan yang berlaku”.

Pengungkapan (*disclosure*) berkaitan dengan cara pembeberan atau penjelasan hal-hal informatif yang dianggap penting dan bermanfaat bagi pemakai selain apa yang dinyatakan melalui laporan keuangan utama. Secara umum, tujuan pengungkapan adalah menyajikan informasi yang dipandang perlu dalam mencapai tujuan pelaporan keuangan dan untuk melayani berbagai pihak yang mempunyai berbagai kepentingan terhadap laporan keuangan yang disajikan. Dalam memenuhi tuntutan akan transparansi dan akuntabilitas, pemerintah harus menyajikan dan mengungkapkan elemen akuntansi laporan keuangan sesuai dengan standar yang berlaku yaitu Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Standar Akuntansi Pemerintahan merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum, sehingga kesesuaian pengungkapan dengan standar akuntansi mempresentasikan kepatuhan terhadap Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

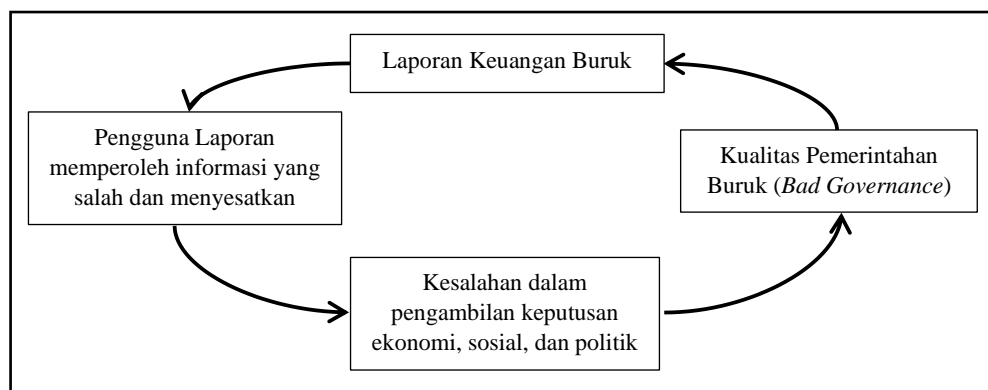
Terdapat tiga konsep pengungkapan. Pertama, pengungkapan cukup (*adequate disclosure*) yaitu pengungkapan minimum yang dinyatakan dalam peraturan yang berlaku. Kedua, *fair disclosure* (pengungkapan wajar) yaitu pengungkapan yang secara tidak langsung bertujuan etis agar memberikan perlakuan yang sama untuk semua pemakai laporan keuangan dengan menyediakan informasi yang relevan. Ketiga, *full disclosure* (pengungkapan penuh) yaitu pengungkapan yang mengimplikasikan penyajian dari seluruh informasi yang relevan. Jenis pengungkapan dibagi menjadi dua diantaranya pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*) dan pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*). Pengungkapan yang digunakan oleh pemerintah untuk laporan keuangannya adalah pengungkapan wajib berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

Tingkat pengungkapan dalam laporan keuangan mempengaruhi kualitas dari laporan keuangan itu sendiri. Semakin tinggi angka item dalam indeks pengungkapan, maka semakin tinggi pula kualitas pengungkapan dalam laporan keuangan. Tingginya tingkat pengungkapan menimbulkan kualitas yang baik pada keputusan yang diambil oleh pemerintah daerah melalui pelaporan keuangan yang

akan diberikan kepada para penggunanya melalui media. Kualitas laporan keuangan pemerintah yang baik tentu menimbulkan kualitas pemerintahan yang baik pula atau yang disebut juga (*good governance*). Berdasarkan (Mahmudi, 2016) terdapat siklus lingkaran setan yang muncul akibat dari laporan keuangan yang buruk. Siklus tersebut terdapat pada Gambar 2.1:

**Gambar 2.1**

**Siklus Lingkaran Setan pada Laporan Keuangan yang Buruk**



*Sumber:* (Mahmudi, 2016)

Pada ilustrasi Gambar 2.1 dijelaskan bahwa laporan keuangan yang buruk menyebabkan pengguna laporan keuangan memperoleh informasi yang salah dan menyesatkan. Apabila para pengguna tersebut sangat mengandalkan laporan keuangan sebagai salah satu sumber informasi utama dalam pengambilan keputusan, maka sangat mungkin terjadi kesalahan dalam pembuatan keputusan atau resiko minimalnya keputusan yang diambil kurang berkualitas, meskipun tidak sepenuhnya salah. Selanjutnya, akibat dari keputusan yang kurang berkualitas maka tata kelola pemerintahan menjadi buruk (*bad governance*). Apabila keputusan yang diambil dari laporan keuangan yang baik sehingga akurat dan andal maka hal tersebut mendukung fungsi dari akuntabilitas dan transparansi laporan keuangan dimana merupakan prinsip-prinsip dari pemerintahan yang baik (*good governance*).

Penerapan standar akuntansi pemerintah memiliki pengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah menurut penelitian yang dilakukan oleh Dian dkk. (2018). Artinya kualitas laporan keuangan pemerintah sangat dipengaruhi oleh faktor kepatuhan terhadap standar akuntansi. Apabila kualitas laporan keuangan pemerintah semakin baik dan berkualitas, maka tata kelola

pemerintahan dinilai baik (*good governance government*) sehingga mendukung fungsi akuntabilitas dan transparansi laporan keuangan. Dari pernyataan diatas, penulis tertarik untuk membahas tingkat pengungkapan pada laporan keuangan pemerintah daerah sebagai variabel terikat atau dependen.

## 2.2 Penelitian Terdahulu

**Tabel 2.1**  
**Penelitian terdahulu**

Peneliti	Variabel	Teknik Analisis	Hasil
Heriningsih & Ruserlistyani, (2013)	Kelemahan sistem pengendalian intern, Ketidapatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan	Analisis Regresi Berganda	Kelemahan sistem pengendalian intern tidak berpengaruh terhadap pengungkapan.  Ketidapatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan tidak berpengaruh terhadap pengungkapan.
Dewata dkk. (2020)	Kelemahan Sistem Pengendalian Intern, Ketidapatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan	Analisis Regresi Data Panel	Semakin banyak atau sedikitnya temuan atas Kelemahan sistem pengendalian intern tidak mempengaruhi pemerintah daerah untuk melakukan pengungkapan.  Semakin banyak temuan atas ketidapatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan mempengaruhi pemerintah untuk melakukan pengungkapan dengan asumsi pemerintah berusaha menutupi penyimpangan yang dilakukan.
(Prismanisa dkk., 2019)	Temuan audit	Analisis Regresi Berganda	Temuan audit dapat mempengaruhi pengungkapan. Bahwa semakin banyak temuan

			audit semakin kurang baik tingkat pengungkapannya sehingga banyaknya temuan atas pelanggaran yang dilakukan pemerintah daerah mendorong pemda untuk meningkatkan pengungkapan pada laporan keuangan.
(Ridwan dkk., 2020)	Temuan Audit, Jumlah OPD	Analisis Regresi Berganda	<p>Jumlah temuan berpengaruh kepada tingkat penyajian LKPD yang artinya semakin banyak temuan audit mendorong pemerintah untuk meningkatkan pengungkapan dalam upaya perbaikan dikarenakan dalam temuan memuat ketidakcocokan implementasi laporan dan diidentifikasi sebagai pelanggaran.</p> <p>Jumlah OPD berpengaruh kepada tingkat penyajian LKPD karena semakin rumit pemerintahan, semakin tinggi tingkat penyajian yang harus dilakukan oleh pemerintah daerah.</p>
(Handayani dkk., 2020)	Jumlah OPD	Analisis Regresi Berganda	Jumlah OPD dapat mempengaruhi pengungkapan karena menggambarkan kegiatan prioritas yang dilakukan pemerintah. Semakin kompleks aktifitas pemerintah, tingkat pengungkapan cenderung tinggi sehingga dapat membantu pengguna laporan keuangan memahami kompleksitas kegiatan pemerintah.

(Sari & Novitasari, 2022)	Temuan audit, Jumlah OPD	Analisis Regresi Berganda	<p>Temuan audit dapat mempengaruhi pengungkapan. Karena semakin banyak temuan pemeriksaan maka akan semakin banyak keterbukaan informasi (pengungkapan) yang dilakukan pemerintah daerah.</p> <p>Jumlah OPD tidak mempengaruhi pengungkapan. Jumlah OPD yang sedikit maka kompleksitasnya berkurang. Semakin sedikit jumlah OPD maka urusan pemerintah akan lebih dapat diatur secara efektif dan pengungkapan akan semakin baik.</p>
---------------------------	--------------------------	---------------------------	---

*Sumber: Penelitian Terdahulu*

### 2.3 Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran adalah alur pikir peneliti sebagai dasar-dasar pemikiran untuk memperkuat sub fokus yang menjadi latar belakang dari penelitian ini. Kerangka pemikiran digunakan untuk mengembangkan konteks dan konsep penelitian lebih lanjut agar dapat memperjelas konteks penelitian, metodologi serta penggunaan teori dalam penelitian. Berdasarkan penjelasan kerangka pemikiran sebelumnya, pada penelitian ini akan dilakukan analisis terhadap pengaruh ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dan kelemahan sistem pengendalian intern serta jumlah organisasi perangkat daerah yang dianggap mampu meningkatkan pengungkapan pada laporan keuangan pemerintah daerah.

Ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dan kelemahan sistem pengendalian intern merupakan temuan audit yang diterima pemerintah atas laporan keuangan yang disajikan, temuan audit ditemukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan yang bertanggung jawab sebagai pemeriksa atas laporan keuangan. Pemeriksaan yang dilakukan Badan Pemeriksa Keuangan atas

laporan keuangan menghasilkan opini, dimana dalam mendapatkan opini yang baik BPK mempertimbangkan empat kriteria, salah satunya adalah temuan kepatuhan entitas terhadap peraturan perundang-undangan.

Menurut (Fatimah, 2014), “Kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dapat menyebabkan salah saji material dari informasi dalam laporan keuangan dan data keuangan lain yang secara signifikan terkait dengan tujuan audit”. Oleh karena itu BPK sebagai pemeriksa harus merancang agar pemeriksaan dapat mendeteksi kepatuhan tersebut. Sehingga, memungkinkan adanya pengaruh antara jumlah temuan atas ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan terhadap pengungkapan pada laporan keuangan pemerintah daerah.

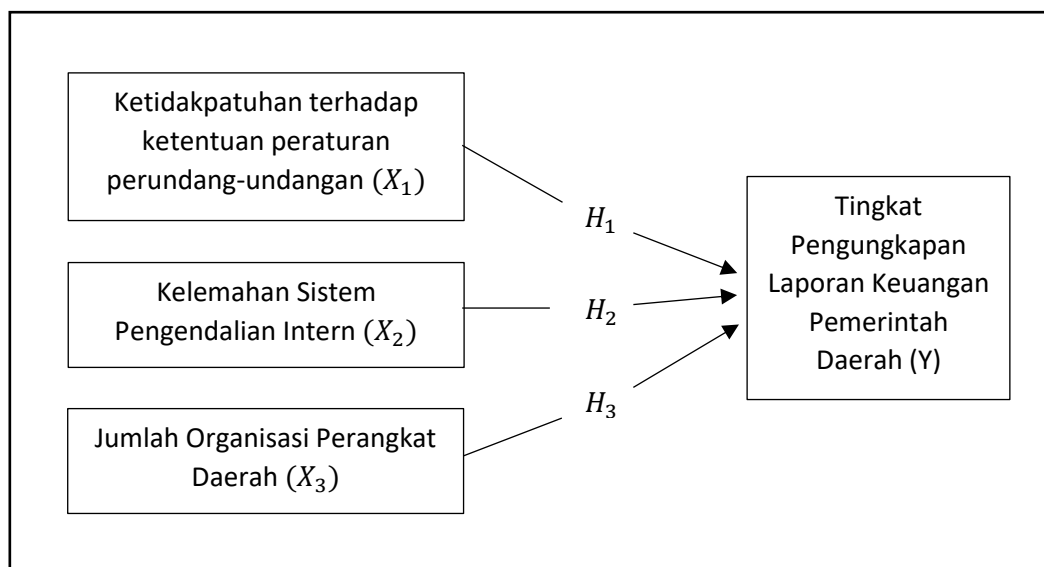
Menurut Setiawan & Mediaty, 2017), “Sistem pengendalian intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan laporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan”. Efektivitas atas sistem pengendalian intern diperlukan dalam penyajian laporan keuangan pemerintah daerah karena semakin baik sistem pengendalian intern, maka pengungkapan dianggap semakin baik berdasarkan pada jumlah temuan sistem pengendalian intern. Apabila jumlah temuan atas sistem pengendalian intern semakin sedikit, maka menunjukkan pemerintah telah melakukan pengungkapan dengan baik dan tidak perlu melakukan pengungkapan lebih atas jumlah temuan sistem pengendalian intern yang ditemukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan.

Dalam penelitian yang dilakukan oleh (Rofiq & Arza, 2021), “Organisasi Perangkat Daerah (OPD) adalah perangkat daerah pada pemerintah daerah yang berfungsi sebagai pusat pertanggungjawaban pembangunan daerah dengan dipimpin oleh kepala satuan kerja selaku pengguna anggaran/pengguna barang. Pengungkapan pada laporan keuangan pemerintah daerah merupakan guna untuk memenuhi transparansi dan akuntabilitas atas kepercayaan masyarakat terhadap penerima amanah. Pemerintah dituntut untuk menyajikan dan mengungkapkan

elemen akuntansi LKPD sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan (Suryani, 2016).

Penelitian ini akan menguji besarnya pengaruh variabel bebas (independen) terhadap variabel terikat (dependen) dan mengukur seberapa besar pengaruhnya. Berdasarkan uraian tersebut maka akan tampak pada Gambar 2.2 Paradigma Penelitian berikut:

**Gambar 2.2**  
**Paradigma Penelitian**



## 2.4 Hipotesis Penelitian

### 2.4.1 Pengaruh Ketidakpatuhan Terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan

Temuan audit dapat dikatakan sebagai hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang menunjukkan temuan-temuan baik temuan atas pengendalian internal maupun temuan atas ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan (Ruselvi dkk., 2020). Temuan audit adalah masalah-masalah penting atau material yang ditemukan selama audit berlangsung dan masalah tersebut pantas untuk dikemukakan dan dikomunikasikan dengan entitas yang diaudit karena mempunyai dampak terhadap perbaikan dan peningkatan kinerja-ekonomi, efisiensi, dan efektifitas-entitas yang diaudit.

Setelah didapatkannya temuan audit, pada setiap akhir pemeriksaan, auditor akan memberikan rekomendasi perbaikan atas temuan audit. Auditor pada pemeriksaan ini merupakan Badan Pemeriksa Keuangan atau BPK. Menurut Rahim dkk. (2020), temuan dan rekomendasi yang didapatkan pemerintah atas laporan keuangan yang disajikan akan dikomunikasikan kepada objek pemeriksaan untuk perbaikan dan koreksi pada laporan keuangan. Hasil temuan yang dilakukan oleh Arifin (2020) dan Budiarto & Indarti (2019) menunjukkan bahwa temuan audit tidak memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan karena diasumsikan temuan audit tidak termasuk temuan yang material yang perlu diungkapkan atau wajib diungkapkan pada laporan keuangan yang disajikan sehingga banyak atau sedikitnya jumlah temuan tidak mempengaruhi tingkat pengungkapan pada laporan keuangan.

Namun, penelitian yang dilakukan oleh Sari & Novitasari (2022) menunjukkan bahwa variabel temuan audit memiliki pengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Karena, semakin banyak temuan pemeriksaan yang ditemukan oleh BPK, maka semakin banyak keterbukaan informasi yang dilakukan oleh pemerintah daerah terhadap laporan keuangan pemerintah daerah. Dengan adanya temuan tersebut, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) akan meminta perbaikan kepada pemerintah daerah untuk meningkatkan keterbukaan.

Temuan audit terdiri dari temuan atas ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dan temuan atas kelemahan sistem pengendalian intern. Ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan menjadi salah satu permasalahan pada temuan audit karena dapat mengakibatkan kerugian negara yang cukup besar. Permasalahan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan terdiri atas permasalahan yang mengakibatkan kerugian negara, potensi kerugian negara dan kekurangan penerimaan pada kas negara. Sehingga, dapat disimpulkan bahwa jumlah temuan atas ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dapat mendorong pemerintah untuk melakukan pengungkapan lebih pada laporan keuangannya. Berdasarkan uraian di atas dapat dinyatakan hipotesis sebagai berikut:



**H1: Ketidapatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.**

#### **2.4.2 Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan**

Pemerintah memiliki tanggung jawab atas kepercayaan yang diberikan oleh masyarakat dan harus memiliki kesadaran untuk terus mewujudkan prinsip transparansi dan akuntabilitas. Berdasarkan peraturan pemerintah yang berlaku menteri/pimpinan lembaga, gubernur, dan bupati/walikota bertanggung jawab atas efektivitas penyelenggaraan sistem pengendalian intern di lingkungan masing-masing.

Hasil pemeriksaan yang dilakukan terhadap laporan keuangan pemerintah daerah menghasilkan temuan yang dimana permasalahan pada temuan tersebut di bagi menjadi dua yaitu temuan pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan terhadap kelemahan sistem pengendalian intern dan ketidapatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan. Temuan pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan terhadap sistem pengendalian intern dibagi menjadi tiga kelompok temuan, yaitu kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan pelaksanaan APBD, dan kelemahan struktur pengendalian intern.

Menurut penelitian yang dilakukan oleh Heriningsih & Ruserlistyani (2013) terdapat asumsi apabila temuan atas sistem pengendalian intern mempengaruhi tingkat pengungkapan pada laporan keuangan, hal tersebut dikarenakan semakin banyak jumlah temuan atas kelemahan sistem pengendalian intern maka akan semakin banyak pengungkapan yang dilakukan pemerintah daerah atas rekomendasi dari Badan Pemeriksa Keuangan.

Kelemahan sistem pengendalian intern merupakan perwujudan risiko kontrol yang besar, sehingga mampu meningkatkan risiko audit secara keseluruhan dan mengurangi keandalan pelaporan keuangan, penentuan opini tetap berujung pada materialitas yang dimana pada kriteria penentuan opini juga dapat menentukan tingkat suatu pengungkapan, sehingga menilai sejauh mana temuan atas kelemahan sistem pengendalian intern dapat menimbulkan perubahan atau dapat

mempengaruhi keadaan yang melingkupi setelah adanya temuan tersebut. Jika jumlah temuan audit atas sistem pengendalian intern meningkat dari tahun sebelumnya, maka pengungkapan yang dilakukan belum tentu buruk, karena penentuan pengungkapan juga didasarkan pada tingkat materialitas dari temuan atas sistem pengendalian intern tersebut dan pengungkapan yang dilakukan pemerintah atas temuan juga perlu dinilai materialitasnya, karena apabila suatu temuan tidak terlalu materialitas memungkinkan pemerintah daerah untuk tidak melakukan pengungkapan lebih pada laporan keuangan yang dibuat. Berdasarkan uraian diatas maka dapat disampaikan hipotesis sebagai berikut:

**H2: Kelemahan Sistem Pengendalian Intern berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.**

#### **2.4.3 Pengaruh Jumlah Organisasi Perangkat Daerah (OPD) terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan**

Kompleksitas dalam pemerintahan dapat diartikan sebagai suatu kondisi di mana berbagai faktor dengan berbagai karakteristik mempengaruhi pemerintahan secara langsung maupun tidak langsung. Semakin kompleks suatu pemerintahan dalam menjalankan kegiatannya akan menyebabkan semakin banyak informasi yang harus diungkapkan, hal tersebut dilakukan dengan tujuan untuk mengurangi asimetri informasi dan menunjukkan kinerja pemerintah sebagai pemegang amanah yang baik. Semakin besar organisasi pemerintahan daerah yang dimiliki berarti semakin kompleks pemerintahan tersebut dan semakin banyak item yang perlu diungkapkan dalam laporan keuangan sehingga persentase tingkat pengungkapan laporan keuangan akan semakin sesuai dengan standar yang berlaku yaitu standar akuntansi pemerintahan.

Meningkatnya jumlah Organisasi Perangkat Daerah (OPD) pada suatu daerah juga menggambarkan bahwa akan terdapat banyak gagasan-gagasan, informasi dan inovasi yang lebih banyak sehingga memunculkan suatu pengungkapan, sebagai konsekuensinya akan terdapat tekanan untuk mengungkapkan gagasan-gagasan, informasi dan inovasi tersebut pada laporan keuangan pemerintah daerah sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Pemerintah daerah dengan jumlah OPD lebih banyak akan lebih menerapkan

pengungkapan wajib sesuai SAP dibandingkan dengan pemerintah daerah yang memiliki jumlah OPD yang lebih sedikit (Suhardjanto & Yuliningtyas, 2011). Hal tersebut selaras dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Nurabila (2018) bahwa jumlah Organisasi Perangkat Daerah (OPD) berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan pada laporan pemerintah daerah (LKPD). Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis yang dapat disampaikan adalah sebagai berikut:

**H3: Jumlah Organisasi Perangkat Daerah (OPD) berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.**

#### **2.4.4 Pengaruh Ketidakpatuhan Terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan, Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Jumlah Organisasi Perangkat Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Secara Simultan**

Simultan adalah pengaruh yang ditimbulkan oleh variabel-variabel bebas jika digabungkan terhadap variabel terikat. Dalam istilah statistik pengaruh simultan digambarkan dengan uji F. Ketentuan penerimaan atau penolakan hipotesis ialah apabila nilai signifikan  $> 0,05$  maka secara simultan variabel-variabel independen tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen. Jika nilai signifikan  $< 0,05$  maka artinya secara simultan variabel-variabel independen mempunyai pengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Selain itu dapat pula digunakan ketentuan berupa nilai f-hitung dan f-tabel, apabila nilai f-hitung  $> f$ -tabel maka secara simultan variabel-variabel independen memiliki pengaruh signifikan terhadap variabel dependen dan begitu sebaliknya apabila nilai f-hitung  $< f$ -tabel maka secara simultan variabel-variabel independen tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap variabel dependen.

Kenaikan ataupun penurunan atas jumlah ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dan jumlah temuan kelemahan sistem pengendalian intern merupakan jumlah atas hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan atas laporan keuangan pemerintah daerah setiap tahunnya. Dimana banyaknya temuan yang didapat akan membuat pemerintah

daerah termotivasi untuk semakin banyak melakukan pengungkapan terhadap laporan keuangannya. Jumlah Organisasi Perangkat Daerah merupakan jumlah perangkat daerah di setiap daerah pada kabupaten/kota di Sumatera Selatan, dengan banyaknya organisasi perangkat daerah menggambarkan bahwa daerah tersebut memiliki kompleksitas pemerintahan yang tinggi dan perlu dilakukan pengungkapan lebih banyak. Sehingga atas penjelasan tersebut maka hipotesis yang didapat adalah:

**H4: Ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, kelemahan sistem pengendalian intern dan jumlah organisasi perangkat daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah secara simultan.**