

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Teori *Stewardship* (*Stewardship Theory*)

Teori utama yang mendasari tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah ini dapat dijelaskan melalui teori *stewardship* (Donaldson dan Davis, 1991). Teori ini mengilustrasikan bahwa manajemen cenderung memprioritaskan kepentingan organisasi daripada kepentingan individu. Teori ini didasarkan pada keyakinan bahwa manusia dapat dipercaya, bertanggung jawab, berintegritas, dan jujur terhadap pihak lain. Dengan demikian, teori *stewardship* meyakini bahwa manajemen akan bertindak untuk kepentingan publik secara umum. Hubungan yang erat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi dipahami dalam konteks maksimalisasi utilitas bagi para pemegang kepentingan dan manajemen. Teori ini dapat diterapkan dalam penelitian akuntansi organisasi sektor publik, seperti organisasi pemerintahan dan lembaga nirlaba lainnya.

Sebagai pihak yang memiliki banyak informasi dan bertanggung jawab atas kepercayaan yang diberikan rakyat selama pemilu, pemerintah sadar akan pentingnya terus memastikan transparansi dan akuntabilitas melalui pengungkapan LKPD yang efektif. Menurut Anggara dan Cheisviyanny (2020) secara umum, “Tujuan laporan keuangan adalah untuk menunjukkan pertanggungjawaban pemerintah kepada publik serta memberikan informasi tentang posisi keuangan, kinerja, dan arus kas yang bermanfaat bagi mereka yang membuat keputusan ekonomi”. Menurut Tampubolon (2019) “Teori *stewardship* ini menjelaskan bahwa pemerintah daerah dapat dipercaya untuk mengungkapkan atau mengungkapkan laporan keuangan sesuai dengan peraturan yang berlaku”. Hal ini terkait dengan memberikan pertanggungjawaban atas masalah keuangan sesuai dengan tanggung jawabnya untuk mencapai tujuan ekonomi, pelayanan publik, dan kesejahteraan masyarakat.

Tujuan dari laporan keuangan adalah untuk memberikan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja, dan arus kas yang bermanfaat bagi berbagai kalangan pengguna laporan untuk mengambil keputusan ekonomi, serta untuk menunjukkan pertanggungjawaban (*stewardship*) manajemen atas penggunaan

sumber daya yang dipercayakan kepada mereka. Sebagai bagian dari praktek *good governance* yang efektif, upaya dalam pertanggungjawaban dilakukan melalui penyusunan laporan keuangan. Untuk mencapai hal ini, diperlukan pengungkapan yang jelas mengenai data akuntansi dan informasi lainnya yang relevan.

Pemerintah, sebagai pemegang informasi yang luas dan bertanggung jawab atas kepercayaan masyarakat, menyadari pentingnya menerapkan transparansi dan akuntabilitas. Kesadaran ini merupakan bagian dari komitmen mereka untuk menjadi aparat pemerintah yang taat hukum dan memperoleh kepercayaan masyarakat. Implementasi transparansi dan akuntabilitas pemerintah dapat dicapai melalui penyajian informasi berkualitas dan pengungkapan yang komprehensif dalam laporan keuangan, sesuai dengan standar akuntansi pemerintah.

2.2 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 “Laporan keuangan adalah laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode laporan”. Laporan keuangan terutama digunakan untuk membandingkan realisasi pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan dengan anggaran yang telah ditetapkan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan kesesuaiannya terhadap peraturan perundang-undangan.

Setiap daerah baik provinsi/kota/kabupaten, memiliki kewajiban untuk menyampaikan laporan pertanggungjawaban atas pengelolaan dana APBD yang dinyatakan dalam bentuk Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Pertanggungjawaban atas pengelolaan APBD diatur dalam UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan UU No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 komponen Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang harus disajikan sebagai bentuk pertanggungjawaban adalah sebagai berikut:

- a) Laporan Realisasi Anggaran
- b) Neraca
- c) Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih
- d) Laporan Operasional

- e) Laporan Perubahan Ekuitas
- f) Laporan Arus Kas
- g) Catatan atas Laporan Keuangan

UU No. 17 Tahun 2003 menyatakan bahwa laporan keuangan pemerintah harus disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang berterima umum. Hal ini ditegaskan dalam PP No. 24 Tahun 2005, yang kemudian diperbarui menjadi PP No. 71 Tahun 2010. Selain SAP, kepala daerah juga harus merujuk pada peraturan daerah dan PP No. 58 Tahun 2005 mengenai pengelolaan keuangan daerah dalam menyusun sistem akuntansi. Peraturan ini menekankan pentingnya standar akuntansi pemerintahan dalam penyusunan laporan keuangan dan pengelolaan keuangan daerah.

2.3 Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)

Standar akuntansi pemerintahan yang berlaku di Indonesia telah diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. Standar akuntansi pemerintah dalam PP ini dinyatakan dalam bentuk Pedoman Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP). PSAP dibuat oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP). PSAP dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 merupakan SAP transisi dari basis kas ke basis akrual atau biasa disebut cash toward accrual basic. Dengan basis ini, pendapatan, belanja dan pembiayaan menggunakan basis kas sedangkan aset, utang dan ekuitas dicatat dengan menggunakan basis akrual.

Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) juga digunakan oleh pengguna laporan keuangan termasuk legislatif untuk memahami informasi yang disajikan dalam laporan. Menurut Heriningsih (2013:5), “Untuk pihak auditor eksternal Badan Pemerika Keuangan (BPK) akan menggunakan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) sebagai kriteria dalam pelaksanaan audit keuangan”.

Komponen yang harus disajikan oleh Pemerintah Daerah berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, yaitu:

1) Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan dari suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban dan ekuitas dana pada tanggal tertentu. Neraca meliputi sekurang-kurangnya pos-pos seperti, kas dan setara kas, investasi jangka pendek, piutang pajak dan bukan pajak, persediaan, investasi jangka

panjang, aset tetap, kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang dan ekuitas dana.

2) Laporan Realisasi Anggaran

Tujuan pelaporan realisasi anggaran adalah memberikan informasi tentang realisasi dan anggaran entitas pelaporan secara tersanding. Laporan Realisasi Anggaran menyediakan informasi mengenai realisasi pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit dan pembiayaan dari suatu entitas pelaporan yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya.

3) Laporan Arus Kas

Laporan arus kas bertujuan untuk memberikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama suatu periode akuntansi dan saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan.

4) Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan atau daftar terinci atau analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran, Neraca dan Laporan Arus Kas. Termasuk pula dalam catatan atas Laporan Keuangan adalah penyajian informasi yang diharuskan dan dianjurkan oleh Penyataan SAP serta pengungkapan-pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar atas laporan keuangan, seperti kewajiban kontinjensi dan komitmen-komitmen lainnya.

Standar akuntansi pemerintahan adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah (PP Nomor 71 Tahun 2010). Dengan demikian, SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia. Dengan diberlakukan SAP dalam pertanggungjawaban keuangan pemerintah, diharapkan akan menghasilkan sebuah laporan pertanggungjawaban yang bermutu, memberikan informasi yang lengkap, akurat dan mudah dipahami berbagai pihak terutama DPR dan BPK dalam menjalankan tugasnya (PP Nomor 71 tahun 2010).

2.4 Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Provinsi dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Salah satu jenis pemeriksaan yang dilakukan BPK terhadap pemerintah daerah adalah pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang harus dilakukan oleh BPK setiap tahun, sebagaimana yang diamatkan dalam UU Keuangan Negara dan UU Pemeriksaan Keuangan Negara dimana

Gubernur/Bupati/Walikota harus menyampaikan LKPD kepada BPK untuk diperiksa paling lambat 3 bulan setelah tahun anggaran berakhir dan BPK diberikan waktu selama dua bulan sejak LKPD diterima untuk melakukan pemeriksaan LKPD tersebut.

Kata pengungkapan (*disclosure*) memiliki arti tidak menutupi atau tidak menyembunyikan. Menurut Suhardjanto (2011:3), “Apabila dikaitkan dengan laporan keuangan, *disclosure* mengandung arti bahwa laporan keuangan harus memberi informasi dan penjelasan yang cukup mengenai hasil aktivitas suatu unit usaha”. Dalam konteks laporan keuangan, pengungkapan berarti memberikan informasi yang memadai tentang aktivitas dan kinerja unit usaha.

Salah satu komponen pokok dalam laporan keuangan pemerintah adalah Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2019 dijelaskan bahwa Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL), Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca dan Laporan Arus Kas. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 yang tertera pada Lampiran I, Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) mengungkapkan atau menyajikan atau menyediakan hal-hal sebagai berikut:

1. Informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi.
2. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro.
3. Ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target.
4. Informasi tentang dasar penyajian laporan keuangan dan kebijakankebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya.
5. Rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan.

6. Informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.
7. Informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.

Sedangkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran II, Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan atau menyajikan atau menyediakan hal-hal sebagai berikut:

1. Menyajikan informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Undang-undang APBN/Perda APBD, berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target.
2. Menyajikan ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan.
3. Menyajikan informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya.
4. Mengungkapkan informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.
5. Mengungkapkan informasi untuk pos-pos aset dan kewajiban yang timbul sehubungan dengan penerapan basis akrual atas pendapatan dan belanja dan rekonsiliasinya dengan penerapan basis kas.
6. Menyediakan informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.

Dalam penelitian ini peneliti menggunakan kriteria penilaian yang dibuat menurut (Arikunto, 2012) untuk menilai kategori tingkat pengungkapan. Kriteria penilaian ini dibagi menjadi lima kategori, diantaranya: sangat tinggi (81%–100 %), tinggi (61%–80 %), cukup (41%–60 %), rendah (21%–40 %) dan sangat rendah (0%–20 %).

2.4.1 Pengungkapan Wajib (*Mandatory Disclosure*)

Pengungkapan wajib adalah level pengungkapan yang minimum yang harus dipublikasikan atau diungkapkan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku, yang menjadi tanggung jawab sebuah entitas. Ada keuntungan yang diperoleh oleh entitas yang menyembunyikan informasi, sementara yang lain mendapatkan keuntungan dengan mengungkapkannya. Jika sebuah entitas tidak bersedia untuk

mengungkapkan informasi secara sukarela, maka pengungkapan yang diwajibkan akan memaksa entitas tersebut untuk mengungkapkannya.

Pengungkapan wajib merujuk pada informasi yang harus disajikan dalam laporan keuangan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah, sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. Pengungkapan ini mencakup berbagai elemen penting yang memastikan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan pemerintah daerah. Informasi yang diungkapkan secara wajib mencakup laporan posisi keuangan, laporan operasional, laporan perubahan ekuitas, dan catatan atas laporan keuangan. Tujuannya adalah untuk memberikan gambaran yang jelas dan lengkap mengenai kondisi keuangan dan kinerja pemerintah daerah, sehingga memungkinkan para pemangku kepentingan, termasuk masyarakat, auditor, dan pemerintah pusat, untuk melakukan evaluasi yang tepat.

Dengan mengungkapkan informasi ini secara lengkap dan akurat, pemerintah daerah diharapkan dapat membangun kepercayaan publik, menunjukkan akuntabilitas, dan memastikan bahwa pengelolaan keuangan dilakukan sesuai dengan peraturan yang berlaku. Hal ini juga membantu dalam mengidentifikasi potensi masalah atau ketidaksesuaian dalam laporan keuangan yang dapat segera ditangani. Secara keseluruhan, pengungkapan wajib dalam laporan keuangan merupakan komponen kunci dalam mendukung tata kelola pemerintahan yang baik dan transparan.

2.4.2 Pengungkapan Sukarela (*Voluntary Disclosure*)

Pengungkapan sukarela adalah tindakan pengungkapan informasi yang tidak diwajibkan oleh regulasi, yang memberikan kebebasan bagi suatu entitas untuk memilih jenis informasi yang akan diungkapkan dan dipercaya dapat mendukung pengambilan keputusan. Hal ini mencakup butir-butir informasi yang disampaikan secara sukarela oleh entitas.

Pengungkapan sukarela merujuk pada informasi yang disajikan dalam laporan keuangan selain dari item-item yang diharuskan oleh pengungkapan wajib, dan tidak diatur dalam Standar Akuntansi Pemerintah berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. Pengungkapan sukarela mencakup berbagai

informasi tambahan yang tidak diwajibkan oleh peraturan namun dianggap relevan dan penting oleh entitas pemerintah untuk memberikan gambaran yang lebih komprehensif tentang kinerja dan kondisi keuangan mereka. Informasi ini bisa meliputi penjelasan lebih lanjut tentang kebijakan keuangan, rincian proyek-proyek khusus, inisiatif penghematan, program-program sosial, serta risiko dan peluang yang dihadapi oleh pemerintah daerah.

Dengan menyediakan pengungkapan sukarela, pemerintah daerah dapat meningkatkan transparansi dan membangun kepercayaan publik dengan menunjukkan komitmen terhadap akuntabilitas yang melampaui persyaratan minimum. Pengungkapan tambahan ini dapat membantu pemangku kepentingan, seperti masyarakat, investor, dan auditor, untuk memperoleh pemahaman yang lebih mendalam tentang strategi dan operasi pemerintah daerah. Selain itu, pengungkapan sukarela dapat mencerminkan niat baik dan proaktif dari pemerintah dalam menyediakan informasi yang bermanfaat dan relevan, serta menunjukkan upaya mereka untuk terus meningkatkan tata kelola dan manajemen keuangan.

Pengungkapan sukarela juga memungkinkan pemerintah daerah untuk menyoroti keberhasilan dan pencapaian yang mungkin tidak sepenuhnya tercermin dalam pengungkapan wajib, sehingga memberikan gambaran yang lebih holistik dan positif mengenai kinerja mereka. Secara keseluruhan, meskipun tidak diwajibkan, pengungkapan sukarela memainkan peran penting dalam menciptakan laporan keuangan yang lebih transparan, informatif, dan dipercaya oleh semua pemangku kepentingan.

2.5 Karakteristik Pemerintah Daerah Provinsi

Menurut Finakesti (2021), "Karakteristik adalah hal yang mengacu kepada karakter dan gaya hidup seseorang serta nilai-nilai yang berkembang secara teratur sehingga tingkah laku menjadi lebih konsisten dan mudah dipahami". Dalam konteks organisasi, karakteristik ini dapat menjelaskan variasi pengungkapan sukarela dalam laporan tahunan dan merupakan prediktor kualitas pengungkapan. Prinsip ini juga dapat diterapkan pada pemerintah daerah. Karakteristik pemerintah daerah, seperti pola pengelolaan keuangan, sumber pendapatan, dan struktur

administratif, dapat mempengaruhi sejauh mana mereka memenuhi pengungkapan wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

Daerah yang memiliki pengelolaan keuangan yang baik dan transparan cenderung lebih akuntabel dan mampu memenuhi standar pengungkapan dengan lebih konsisten. Demikian pula, daerah dengan struktur administratif yang jelas dan efisien akan lebih mampu mengelola dan melaporkan informasi keuangan dengan akurat dan tepat waktu. Oleh karena itu, memahami karakteristik pemerintah daerah dapat memberikan wawasan penting tentang kualitas dan tingkat kepatuhan mereka terhadap pengungkapan wajib dalam laporan keuangan (Hilmi & Martani, 2012).

Karakteristik pemerintah daerah provinsi dapat menjelaskan kepatuhan pengungkapan wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, sehingga karakteristik pemerintah daerah merupakan prediktor kepatuhan pengungkapan wajib. Karakteristik pemerintah daerah dapat memprediksi tingkat kepatuhan terhadap kewajiban pengungkapan. Karakteristik pemerintah daerah provinsi dapat berupa tingkat ketergantungan, rasio kemandirian keuangan daerah dan jumlah OPD.

2.5.1 Tingkat Ketergantungan

Tingkat ketergantungan merupakan kemampuan pemerintah provinsi dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah (Fasa, 2022). Tingkat ketergantungan daerah ditunjukkan oleh besar kecilnya pendapatan asli daerah dibandingkan dengan pendapatan daerah yang berasal dari sumber yang lain, misalnya bantuan pemerintah pusat dalam konteks otonomi daerah yang biasa disebut dengan Dana Alokasi Umum (DAU) maupun Dana Alokasi Khusus (DAK). Semakin besar pendapatan asli daerah yang dihasilkan suatu pemerintah daerah, maka tingkat ketergantungan terhadap pemerintah pusat pun bisa jadi akan lebih kecil.

Dalam penelitian ini peneliti menggunakan standar penilaian menurut (Nadeak, 2003) untuk menilai standar tingkat ketergantungan. Kriteria penilaian ini dibagi menjadi lima kategori, diantaranya: rendah sekali (0%–25 %) instruktif,

rendah (25%–50 %) konsultatif, sedang (50%–75 %) partisipatif, tinggi (75%–100 %) delegatif.

2.5.2 Rasio Kemandirian Keuangan

Rasio kemandirian keuangan bertujuan untuk menggambarkan ketergantungan daerah terhadap sumber dana eksternal serta menggambarkan tingkat partisipasi masyarakat dalam pembangunan daerah. Dan juga bertujuan untuk mengukur kemampuan suatu Pemerintah Daerah untuk tetap dapat menjalankan kegiatan operasionalnya tanpa adanya dana perimbangan dari pemerintah pusat. Rasio ini menggambarkan tingkat partisipasi masyarakat dalam membayar pajak dan semakin tinggi pula tuntutan transparansi atas pengungkapan dan pelaporan keuangannya (Fuadi & Asmara, 2020).

Berdasarkan teori *stewardship* bahwa pemerintah daerah sebagai *steward* mempunyai tanggung jawab kepada *principal* untuk memberikan informasi, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan laporan keuangannya secara transparan dan akuntabel.

Dalam penelitian ini peneliti menggunakan standar penilaian menurut (Halim, 2001) untuk menilai standar rasio kemandirian keuangan. Kriteria penilaian ini dibagi menjadi lima kategori, diantaranya: rendah sekali (0%–25 %) instruktif, rendah (25%–50 %) konsultatif, sedang (50%–75 %) partisipatif, tinggi (75%–100 %) delegatif.

2.5.3 Jumlah Organisasi Perangkat Daerah (OPD)

Menurut Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, Organisasi Perangkat Daerah (OPD) adalah perangkat daerah pada pemerintah daerah selaku pengguna anggaran/pengguna barang. OPD sebagai entitas akuntansi juga memiliki kewajiban untuk melakukan pengungkapan informasi keuangan dalam Catatan Atas Laporan Keuangan (CaLK). Pengungkapan dalam CaLK bertujuan memberikan informasi tambahan yang relevan terkait pos-pos dalam laporan keuangan utama yang membantu pengguna laporan keuangan, seperti masyarakat, investor, dan lembaga pemeriksa, serta membantu memahami kondisi keuangan dan kinerja organisasi (Hiola & Harun, 2021). Dengan demikian, pengungkapan di CaLK penting untuk memberikan

gambaran komprehensif tentang aktivitas keuangan dan operasional OPD kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Jumlah Organisasi Perangkat Daerah (OPD) dapat memberikan wawasan penting mengenai tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Daerah dengan banyak OPD cenderung memiliki struktur administrasi yang lebih kompleks dan beragam, yang memerlukan koordinasi yang baik dan pengelolaan informasi yang efisien (Febriani & Rajana, 2021). Kompleksitas ini menuntut tingkat transparansi dan akuntabilitas yang lebih tinggi dalam pelaporan keuangan untuk memastikan bahwa setiap OPD mematuhi standar akuntansi dan pelaporan yang ditetapkan. Dengan lebih banyak OPD, pemerintah daerah harus mengelola dan melaporkan berbagai sumber daya dan kegiatan secara lebih rinci, sehingga meningkatkan kebutuhan untuk pengungkapan yang lengkap dan akurat. Oleh karena itu, jumlah OPD dapat menjadi indikator penting dalam menilai sejauh mana pemerintah daerah memenuhi kewajiban pengungkapan wajib dalam LKPD, dengan asumsi bahwa lebih banyak OPD mengarah pada tingkat pengungkapan yang lebih tinggi untuk menjaga kepercayaan publik dan memastikan akuntabilitas di seluruh organisasi.

Berdasarkan teori *stewardship*, semakin banyak jumlah OPD maka semakin banyak *steward* yang akan menjalankan pemerintahan dan memberikan informasi pertanggungjawaban kepada *principal*. Sehingga semakin banyak jumlah OPD dalam pemerintah daerah akan semakin banyak ide, informasi dan inovasi yang tersedia terkait pengungkapan maka dapat meningkatkan pengungkapan menjadi lebih baik.

2.6 Temuan Audit

Temuan audit memiliki peran penting dalam menjelaskan tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Ketika auditor menemukan ketidaksesuaian, kekurangan, atau ketidakpatuhan dalam laporan keuangan, hal ini mendorong pemerintah daerah untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitasnya (Putra, 2023). Temuan audit yang signifikan menandakan adanya area yang memerlukan perhatian khusus dan perbaikan, sehingga pemerintah daerah cenderung lebih terdorong untuk memperbaiki pengelolaan

keuangan dan memenuhi standar pengungkapan yang ditetapkan. Dengan demikian, tingkat pengungkapan dalam LKPD sering kali meningkat sebagai respons terhadap temuan audit, karena pemerintah berupaya untuk menunjukkan perbaikan dan mematuhi rekomendasi yang diberikan oleh auditor. Oleh karena itu, temuan audit berfungsi sebagai alat kontrol yang efektif dalam meningkatkan kualitas dan keterbukaan laporan keuangan pemerintah daerah.

Undang-Undang No 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyatakan bahwa:

Pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Pemeriksaan keuangan negara dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang terdiri dari pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 menyebutkan hasil pemeriksaan BPK selain opini juga dapat berupa catatan temuan, kesimpulan, dan rekomendasi pemeriksaan. Laporan hasil pemeriksaan BPK atas temuan pemeriksaan terbagi dua, yaitu temuan atas kelemahan SPI dan temuan atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

2.7 Penelitian Terdahulu

Berikut beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan Opini Audit atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No	Nama Peneliti dan Tahun Penelitian	Judul Penelitian	Variabel yang Diuji	Hasil Penelitian
1.	Dendi Ade Putra (2023)	Analisis Faktor-Faktor Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi di Pulau Sumatera	X1: Pendapatan Asli Daerah X2: Belanja Modal X3: Temuan Audit Y: Tingkat	PAD dan belanja modal berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD

			Pengungkapan Wajib LKPD	• Temuan audit tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD
2.	Rizky Fara Dilla Fasa (2022)	Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Provinsi Sumatera	X1: Tingkat Ketergantungan Daerah X2: Belanja Modal X3: Temuan Audit Y: Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	• Tingkat ketergantungan daerah dan temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD • Belanja modal berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD.
3.	Lestavira Finakesti (2021)	Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota Di Provinsi Sumatera Selatan	X1: Kekayaan Daerah (PAD) X2: Tingkat Ketergantungan X3: Rasio Kemandirian X4: Jumlah OPD X5: Ukuran Legislatif Y: Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	• Kekayaan Daerah, Tingkat Ketergantungan, Rasio Kemandirian Keuangan, Jumlah OPD dan Ukuran Legislatif per kabupaten/kota berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD
4.	Yustina Hiola dan Ervina Harun (2021)	Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas Dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan	X1: Ukuran Pemda X2: Kemandirian Daerah X3: Pendapatan Transfer	• Ukuran pemerintah daerah, Rasio kemandirian daerah, Ukuran legislatif dan

		Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Provinsi Gorontalo	X4: Jumlah OPD X5: Ukuran Legislatif X6: Temuan Audit Y: Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	temuan audit berpengaruh signifikan • Pendapatan transfer dan Jumlah OPD tidak berpengaruh signifikan
5.	Uci Febriani dan Junita Putri Rajana (2021)	Analisis Determinan Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi di Indonesia	X1: Ukuran Pemerintah X2: Kekayaan Daerah X3: Jumlah OPD X4: Umur Pemprov X5: Temuan Audit Y: Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	• Ukuran pemerintah, Jumlah OPD, umur pemerintah dan temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan • Kekayaan daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan
6.	M. Ridwan dan M. Rizal Yahya (2020)	Pengaruh Tingkat Ketergantungan Daerah, Temuan Audit BPK, Jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah, Dan Ukuran Legislatif Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	X1: Tingkat Ketergantungan Daerah X2: Temuan Audit BPK X3: Jumlah SKPD X4: Ukuran Legislatif Y: Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	• Tingkat ketergantungan, Jumlah temuan, Jumlah SKPD dan Ukuran legislatif berpengaruh kepada tingkat penyajian LKPD.
7.	M. Zahrul Fuadi dan Jhon Andra Asmara (2020)	Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah, Kemandirian Daerah, Penerimaan Dari Pemerintah Pusat, Ukuran Legislatif, dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan	X1: Ukuran Pemda X2: Kemandirian Daerah X3: Penerimaan dari Pusat X4: Ukuran Legislatif X5: Temuan Audit Y: Tingkat	• Ukuran pemda, Kemandirian daerah, Penerimaan dari pemerintah pusat dan temuan audit berpengaruh signifikan

		Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	Pengungkapan Wajib LKPD	• Secara parsial variabel ukuran legislatif tidak berpengaruh yang signifikan.
8.	Edo Anggara dan Charoline Cheisviyanny (2020)	Pengaruh Pendapatan Asli Daerah, Ukuran Pemerintah Daerah, Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	X1: Pendapatan Asli Daerah X2: Ukuran Pemda X3: Tingkat Ketergantungan X4: Temuan Audit Y: Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	• Tingkat ketergantungan pemerintah daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD • PAD, ukuran pemerintah daerah dan jumlah temuan audit tidak berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD
9.	Meri Andriani, Elfitri Santi, Rasyidah Mustika (2019)	Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Barat Tahun Anggaran 2014-2016	X1: Ukuran Pemda X2: Tingkat Ketergantungan X3: Umur Pemda X4: Ukuran Legislatif X5: Jumlah Penduduk X6: Pendapatan Asli Daerah X7: Diferensiasi Fungsional X8: Belanja Modal Y: Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	• Ukuran Legislatif dan Jumlah Penduduk berpengaruh signifikan dan positif terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib • Ukuran Pemda, Tingkat Ketergantungan, Umur Pemerintah dan Belanja Daerah, PAD, Diferensiasi Fungsional dan Belanja Modal tidak berpengaruh terhadap Tingkat

				Pengungkapan Wajib
10.	Sri Kogoya, Agustinus Salle dan Anthonius (2019)	Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan LKPD di Pemerintah Kabupaten/Kota di Provinsi Papua	X1: Ukuran Pemda X2: Umur Pemda X3: Temuan Audit X4: Jumlah OPD X5: Tingkat Ketergantungan Y: Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	• Ukuran Pemda, umur pemda, Jumlah OPD dan ketergantungan fiskal berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan • Temuan Audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan
11.	Era Fatwa Amaliah dan Haryanto (2019)	Analisis Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota Di Provinsi Jawa Tengah Tahun 2015-2017	X1: PAD X2: Tingkat Ketergantungan X3: Rasio Kemandirian X4: Jumlah OPD X5: Ukuran Legislatif Y: Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	• Tingkat ketergantungan daerah, belanja modal dan temuan audit berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD • PAD tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD • Populasi tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD
12.	Akhmad Priharjanto dan Yusniar Yuliana Wardani (2017)	Pengaruh Temuan, Tingkat Penyimpangan, Opini Audit, dan Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan	X1: Temuan Audit X2: Tingkat Penyimpangan X3: Opini Audit X4: Kekayaan Daerah X5: Tingkat Ketergantungan	• Temuan Audit, Kekayaan Daerah, Tingkat Penyimpangan, Tingkat Ketergantungan, Jumlah SKPD dan Ukuran Daerah tidak berpengaruh

		Pemerintah Provinsi di Indonesia	X6: Ukuran Daerah X7: Jumlah Penduduk X8: Jumlah SKPD Y: Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	terhadap tingkat pengungkapan • Opini Audit dan Jumlah Penduduk berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan
13.	Mira Feriyanti, Hermanto, Ni Ketut Suransi (2015)	Determinan Kepatuhan Pada Ketentuan Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	X1: Kekayaan Daerah X2: Tingkat Ketergantungan X3: Umur Pemda X4: Ukuran Legislatif X5: Jumlah Penduduk X6: Jumlah SKPD X7: Jumlah Temuan Audit X8: Tingkat Penyimpangan Y: Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	• Kekayaan Daerah, Tingkat Ketergantungan dan Jumlah SKPD berpengaruh positif terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib. • Ukuran Legislatif dan Tingkat Penyimpangan memiliki pengaruh dengan arah negatif terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib.
14.	Candra Maulana dan Bestari Dwi Handayani (2015)	Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas Pemerintahan dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	X1: Ukuran Pemda X2: Kemandirian Daerah X3: <i>Intergovern Revenue</i> X4: Jumlah SKPD X5: Ukuran Legislatif X6: Temuan Audit Y: Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	• Ukuran Pemda dan Ukuran Legislatif berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan • Intergovernmental Revenue berpengaruh negatif • Kemandirian Daerah, Jumlah SKPD dan Temuan Audit tidak berpengaruh

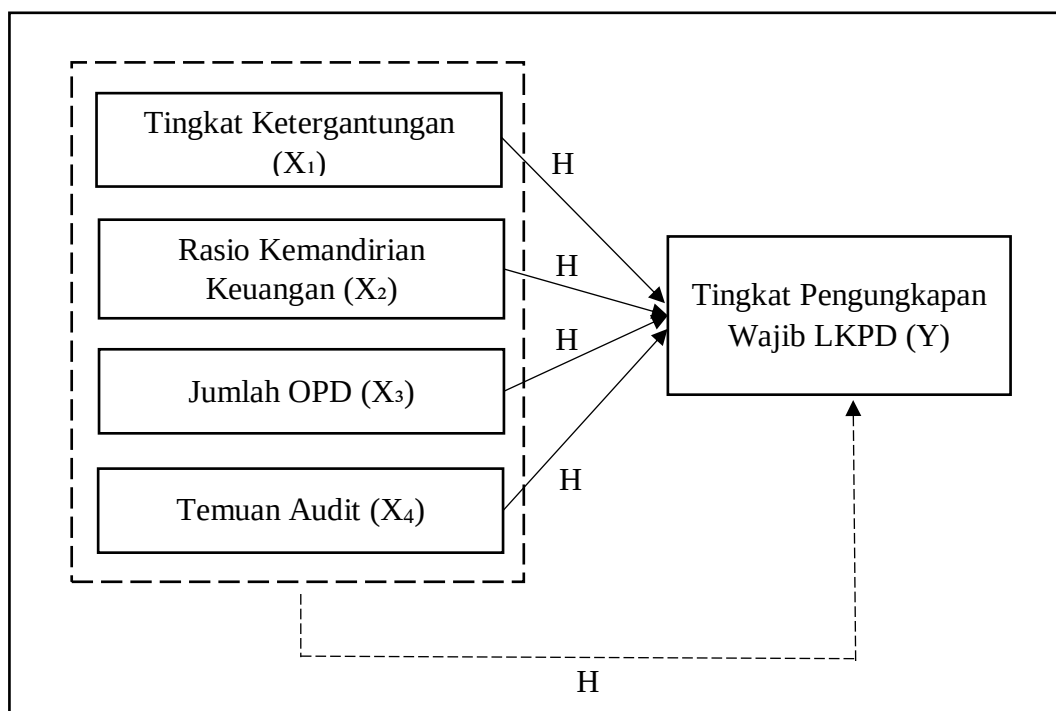
				terhadap tingkat pengungkapan
15.	Setyaningrum, Syafitri (2012)	Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan	X1: Ukuran Pemda X2: Ukuran Legislatif X3: Umur Administratif Pemda X4: Kekayaan Pemda X5: Jumlah SKPD X6: Spesialisasi Pekerjaan X7: Kemandirian Daerah X8: <i>Intergovernmental Revenue</i> Y: Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	• Ukuran legislatif, umur administratif Pemda, kekayaan Pemda, dan <i>intergovernmental revenue</i> berpengaruh dan signifikan • Variabel independen ukuran Pemda, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, pembiayaan utang, dan rasio kemandirian tidak berpengaruh.
16.	Amiruddin Zul Hilmi dan Dwi Martani (2012)	Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi	X1: Kekayaan Daerah X2: Tingkat Ketergantungan X3: Total Aset X4: Jumlah Penduduk X5: Jumlah SKPD X6: Jumlah Temuan X7: Tingkat Penyimpangan Y: Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	• Kekayaan daerah, jumlah penduduk, serta tingkat penyimpangan berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan • Variabel tingkat ketergantungan, jumlah SKPD, jumlah temuan dan total aset tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan

Sumber: Data diolah, 2024

2.8 Kerangka Pemikiran

Menurut Sugiyono (2018:95) "Kerangka berfikir merupakan model konseptual tentang bagaimana teori berhubungan dengan berbagai faktor yang telah

diidentifikasi sebagai masalah yang penting." Dalam penelitian ini dapat diuraikan bahwa Variabel Independen yaitu Tingkat Ketergantungan (X_1), Rasio Kemandirian Keuangan (X_2), Jumlah OPD (X_3) dan Temuan Audit (X_4), serta Variabel Dependen yaitu Tingkat Pengungkapan Wajib atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Y). Adapun kerangka pemikiran dalam penelitian ini disajikan pada gambar 2.1 sebagai berikut:



Sumber: Data Diolah (2024)

Gambar 2.1
Paradigma Penelitian

2.9 Hipotesis

Menurut Sugiyono (2018:99), "Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian. Rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan". Berdasarkan paradigma penelitian tersebut, maka dapat ditentukan hipotesis yang akan diuji lebih lanjut untuk memperoleh pemahaman yang lebih mendalam tentang variabel-variabel yang diteliti dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

2.9.1 Hubungan Tingkat Ketergantungan dengan Tingkat Pengungkapan LKPD

Tingkat ketergantungan merupakan seberapa besar pemerintah daerah menjalankan program kerja yang telah dirancang dengan bantuan pemerintah pusat. Dengan demikian pemerintah pusat atau provinsi daerah atas penggunaan dana yang diperoleh. Hal ini berarti semakin besar tingkat ketergantungan maka akan semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan pemerintah daerah. Adanya ketergantungan yang besar memungkinkan pemerintah pusat untuk melakukan pembatasan operasi sehingga pemerintah akan dituntut melakukan pengungkapan yang lebih untuk memonitor kinerja pemerintah daerah dengan adanya pembatasan operasi tersebut.

Menurut teori *stewardship*, pemerintah daerah memiliki tanggung jawab untuk bertanggung jawab dan transparan terhadap penggunaan dana yang diberikan oleh pemerintah pusat. Semakin besar tingkat ketergantungan pemerintah daerah pada pemerintah pusat, semakin besar juga kebutuhan untuk memastikan akuntabilitas dan transparansi dalam pengelolaan dana tersebut.

H₁: Tingkat Ketergantungan berpengaruh terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

2.9.2 Hubungan Rasio Kemandirian Keuangan dengan Tingkat Pengungkapan LKPD

Rasio kemandirian keuangan memiliki tujuan untuk mengukur kemampuan suatu pemerintah daerah untuk melaksanakan kegiatan operasionalnya tanpa menggunakan dana perimbangan dari pemerintah pusat. Semakin tinggi rasio kemandirian keuangan maka pemerintah daerah akan cenderung berusaha untuk melakukan pengungkapan secara lengkap pada laporan keuangannya.

Menurut teori *stewardship*, pemerintah daerah bertindak sebagai *steward* yang bertanggung jawab atas pengelolaan keuangan mereka. Semakin tinggi rasio kemandirian keuangan, semakin besar tanggung jawab pemerintah daerah untuk mengelola sumber daya mereka secara efisien dan bertanggung jawab.

H₂: Rasio Kemandirian Keuangan Daerah berpengaruh terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

2.9.3 Hubungan Jumlah OPD dengan Tingkat Pengungkapan LKPD

Jumlah OPD menggambarkan jumlah urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah dalam membangun daerah. Semakin banyak urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah maka semakin banyak kompleks pemerintah tersebut. Semakin kompleks suatu pemerintahan dapat berarti semakin banyak jumlah OPD.

Menurut teori *stewardship*, semakin banyak jumlah OPD semakin banyak informasi yang harus diungkapkan sebagai upaya mengurangi asimetri informasi dan menunjukkan kinerja *steward* yang semakin baik dan semakin banyak jumlah OPD dalam suatu pemerintahan akan mengakibatkan pemenuhan pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah semakin tinggi.

H₃: Jumlah OPD berpengaruh terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

2.9.4 Hubungan Temuan Audit dengan Tingkat Pengungkapan LKPD

Temuan audit merupakan kasus-kasus yang ditemukan BPK terhadap laporan keuangan Pemda atas pelanggaran yang dilakukan suatu daerah terhadap ketentuan pengendalian intern maupun terhadap ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Adanya temuan ini menyebabkan BPK akan meminta adanya peningkatan pengungkapan dan koreksi. Sehingga, semakin besar jumlah temuan maka akan semakin tinggi tingkat pengungkapan laporan keuangannya. Pengungkapan yang lebih dilakukan sebagai upaya perbaikan dan koreksi atas temuan audit yang ditemukan BPK dan menunjukkan pada publik adanya perbaikan kualitas yang dilakukan pemerintah daerah atas saran dari BPK.

Menurut teori *stewardship*, hal ini menekankan tanggung jawab pemerintah daerah dalam mengelola sumber daya secara efektif dan bertanggung jawab. Temuan audit menjadi insentif bagi pemerintah daerah untuk meningkatkan pengungkapan dalam laporan keuangannya, sebagai langkah perbaikan dan koreksi atas kesalahan yang ditemukan.

H₄: Temuan Audit berpengaruh terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

2.9.5 Hubungan Tingkat Ketergantungan, Rasio Kemandirian Keuangan Daerah dan Temuan Audit dengan Tingkat Pengungkapan LKPD

Hipotesis ini digunakan untuk mengetahui apakah secara bersama-sama variabel independen berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Hal ini ditunjukkan untuk mengetahui apakah variabel tingkat ketergantungan, rasio kemandirian keuangan daerah dan temuan audit berpengaruh secara signifikan atau tidak terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

Dalam konteks teori *stewardship*, hal ini menggambarkan tanggung jawab pemerintah dalam mengelola keuangan secara transparan dan akuntabel sesuai dengan kepentingan organisasi dan masyarakat. Hubungan antara temuan audit, tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan ukuran pemerintah daerah terhadap opini audit atas laporan keuangan pemerintah daerah, dapat dihipotesiskan sebagai berikut:

H₅: Tingkat Ketergantungan, Rasio Kemandirian Keuangan Daerah dan Temuan Audit berpengaruh terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.