

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Pengungkapan pada Laporan Keuangan dan Catatan atas Laporan Keuangan

Pemerintah daerah sebagai pihak yang diamanahi rakyat untuk menjalankan roda pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan masyarakat, dituntut untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas atas pengelolaan keuangannya agar tercipta pemerintahan yang bersih. Salah satu upaya untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas tersebut adalah dengan menyajikan dan mengungkapkan laporan keuangan sesuai SAP yang berlaku.

Laporan keuangan harus disajikan secara transparan dan akuntabel karena akan digunakan oleh pengguna laporan dalam pengambilan keputusan ekonomi. Kualitas dalam pengambilan keputusan dipengaruhi oleh kualitas pengungkapan laporan keuangan yang diberikan melalui laporan tahunan (*annual report*). Agar pengungkapan informasi dalam laporan keuangan dapat dipahami dan tidak menimbulkan salah interpretasi, maka penyajian laporan keuangan harus disertai dengan pengungkapan yang cukup (*adequate disclosure*) (Hendriyani dan Tahar, 2015). Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 juga disebutkan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah harus lengkap, artinya informasi disajikan selengkap mungkin, mencakup semua informasi akuntansi yang dapat mempengaruhi pengambilan keputusan dengan memperhatikan kendala yang ada. Informasi yang melatarbelakangi setiap butir informasi utama yang termuat dalam laporan keuangan diungkapkan dengan jelas agar kekeliruan dalam penggunaan informasi tersebut dapat dicegah.

Pengungkapan dalam laporan keuangan dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) dan pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*). Pengungkapan wajib adalah pengungkapan yang harus dilakukan oleh suatu entitas karena ketentuan, sedangkan pengungkapan sukarela adalah pengungkapan tambahan yang bukan keharusan yang dilakukan oleh entitas

karena keinginan untuk memberikan informasi yang lengkap kepada pengguna laporan keuangan (Priharjanto dan Wardani, 2016).

Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP, terdapat dua belas PSAP yang menjadi dasar penerapan akuntansi berbasis akrual di pemerintah daerah. Kemudian menyusul ditetapkannya PSAP ke-13 melalui Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 217/PMK.05/2015 tentang Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual Nomor 13 tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum. Dengan demikian, PSAP yang tercantum dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 dan dilengkapi dengan PSAP berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 217/PMK.05/2015 adalah sebagai berikut:

- PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan
- PSAP 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran Berbasis Kas
- PSAP 03 tentang Laporan Arus Kas
- PSAP 04 tentang Catatan atas Laporan Keuangan
- PSAP 05 tentang Akuntansi Persediaan
- PSAP 06 tentang Akuntansi Investasi
- PSAP 07 tentang Akuntansi Aset Tetap
- PSAP 08 tentang Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan
- PSAP 09 tentang Akuntansi Kewajiban
- PSAP 10 tentang Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi,
Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Operasi yang Tidak Dilanjutkan
- PSAP 11 tentang Laporan Keuangan Konsolidasian
- PSAP 12 tentang Laporan Operasional
- PSAP 13 tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum

Penelitian ini berfokus pada pengungkapan wajib pada pos-pos neraca LKPD karena laporan neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu. Pengungkapan pos-pos neraca LKPD diatur dalam PSAP 05 sampai dengan PSAP 09 sebagai berikut:

- a. PSAP 05 tentang Akuntansi Persediaan
Persediaan merupakan aset yang berupa:

- 1) Barang atau perlengkapan (*supplies*) yang digunakan dalam rangka kegiatan operasional pemerintah;
- 2) Bahan atau perlengkapan (*supplies*) yang akan digunakan dalam proses produksi;
- 3) Barang dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat;
- 4) Barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat dalam rangka kegiatan pemerintahan.

Persediaan diakui pada saat:

- a) Potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh pemerintah dan mempunyai nilai biaya yang dapat diukur dengan andal,
- b) Diterima atau hak kepemilikannya dan/atau kekuasaannya berpindah.

Persediaan disajikan sebesar:

- a) Biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian;
- b) Harga pokok produksi apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri;
- c) Nilai wajar, apabila diperoleh dengan cara lainnya seperti donasi/rampasan

Laporan keuangan mengungkapkan:

- 1) Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan;
 - 2) Penjelasan lebih lanjut persediaan seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, barang atau perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi, barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat; dan barang yang masih dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat; dan
 - 3) Jenis, jumlah, dan nilai persediaan dalam kondisi rusak atau usang.
- b. PSAP 06 tentang Akuntansi Investasi
- Investasi pemerintah diklasifikasikan menjadi dua yaitu investasi jangka pendek dan investasi jangka panjang. Investasi jangka pendek merupakan kelompok aset lancar sedangkan investasi jangka panjang merupakan kelompok aset nonlancar.

Investasi jangka panjang dibagi menurut sifat penanaman investasinya, yaitu permanen dan non permanen. Investasi permanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara berkelanjutan, sedangkan investasi nonpermanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara tidak berkelanjutan.

Pengeluaran kas dan/atau aset, penerimaan hibah dalam bentuk investasi dan perubahan piutang menjadi investasi dapat diakui sebagai investasi apabila memenuhi kriteria sebagai berikut:

- a) Kemungkinan manfaat ekonomi dan manfaat sosial atau jasa potensial di masa yang akan datang atas suatu investasi tersebut dapat diperoleh pemerintah;
- b) Nilai perolehan atau nilai wajar investasi dapat diukur secara memadai (*reliable*).

Untuk beberapa jenis investasi, terdapat pasar aktif yang dapat membentuk nilai pasar. Dalam hal investasi yang demikian, nilai pasar dipergunakan sebagai dasar penerapan nilai wajar. Sedangkan untuk investasi yang tidak memiliki pasar yang aktif dapat dipergunakan nilai nominal, nilai tercatat, atau nilai wajar lainnya.

Hal-hal yang harus diungkapkan dalam laporan keuangan pemerintah berkaitan dengan investasi pemerintah, antara lain:

- 1) Kebijakan akuntansi untuk penentuan nilai investasi;
 - 2) Jenis-jenis investasi, investasi permanen dan nonpermanen;
 - 3) Perubahan harga pasar baik investasi jangka pendek maupun investasi jangka panjang;
 - 4) Penurunan nilai investasi yang signifikan dan penyebab penurunan tersebut;
 - 5) Investasi yang dinilai dengan nilai wajar dan alasan penerapannya;
 - 6) Perubahan pos investasi.
- c. PSAP 07 tentang Akuntansi Aset Tetap

Aset tetap diklasifikasikan berdasarkan kesamaan dalam sifat atau fungsinya dalam aktivitas operasi entitas. Klasifikasi aset tetap adalah sebagai berikut:

- a) Tanah;

- b) Peralatan dan Mesin;
- c) Gedung dan Bangunan;
- d) Jalan, Irigasi, dan Jaringan;
- e) Aset Tetap Lainnya, dan
- f) Konstruksi dalam Pengerjaan.

Aset tetap diakui pada saat manfaat ekonomi masa depan dapat diperoleh dan nilainya dapat diukur dengan handal. Untuk dapat diakui sebagai aset tetap harus memenuhi kriteria sebagai berikut:

- (a) Berwujud;
- (b) Mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan;
- (c) Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal;
- (d) Tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas; dan
- (e) Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.

Aset tetap dinilai dengan biaya perolehan. Apabila penilaian aset tetap dengan menggunakan biaya perolehan tidak memungkinkan maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan.

Laporan keuangan harus mengungkapkan untuk masing-masing jenis aset tetap sebagai berikut:

- 1) Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat (*carrying amount*);
- 2) Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan penambahan, pelepasan, akumulasi penyusutan dan perubahan nilai jika ada, dan mutasi aset tetap lainnya.
- 3) Informasi penyusutan, meliputi nilai penyusutan, metode penyusutan yang digunakan, masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan, dan nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.

Laporan keuangan juga harus mengungkapkan:

- 1) Eksistensi dan batasan hak milik atas aset tetap;
- 2) Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan aset tetap;
- 3) Jumlah pengeluaran pada pos aset tetap dalam konstruksi; dan
- 4) Jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap.

Jika aset tetap dicatat pada jumlah yang dinilai kembali, maka hal-hal berikut harus diungkapkan:

- 1) Dasar peraturan untuk menilai kembali aset tetap;
- 2) Tanggal efektif penilaian kembali;
- 3) Jika ada, nama penilai independen;
- 4) Hakikat setiap petunjuk yang digunakan untuk menentukan biaya pengganti;
- 5) Nilai tercatat setiap jenis aset tetap.

d. PSAP 08 tentang Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan

Konstruksi Dalam Pengerjaan mencakup tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, serta aset tetap lainnya yang proses perolehannya dan/atau pembangunannya membutuhkan suatu periode waktu tertentu dan belum selesai. Perolehan melalui kontrak konstruksi pada umumnya memerlukan suatu periode waktu tertentu. Periode waktu perolehan tersebut bisa kurang atau lebih dari satu periode akuntansi.

Kontrak konstruksi dapat berkaitan dengan perolehan sejumlah aset yang berhubungan erat atau saling tergantung satu sama lain dalam hal rancangan, teknologi, fungsi atau tujuan, dan penggunaan utama. Kontrak seperti ini misalnya konstruksi jaringan irigasi.

Suatu benda berwujud harus diakui sebagai Konstruksi Dalam Pengerjaan jika:

- a) Besar kemungkinan bahwa manfaat ekonomi masa yang akan datang berkaitan dengan aset tersebut akan diperoleh;
- b) Biaya perolehan tersebut dapat diukur secara andal; dan
- c) Aset tersebut masih dalam proses pengerjaan.

Konstruksi Dalam Pengerjaan dicatat dengan biaya perolehan.

Suatu entitas harus mengungkapkan informasi mengenai Konstruksi Dalam Pengerjaan pada akhir periode akuntansi:

- 1) Rincian kontrak konstruksi dalam pengerjaan berikut tingkat penyelesaian dan jangka waktu penyelesaiannya;
- 2) Nilai kontrak konstruksi dan sumber pendanaannya;
- 3) Jumlah biaya yang telah dikeluarkan dan yang masih harus dibayar;

4) Uang muka kerja yang diberikan;

5) Retensi

e. PSAP 09 tentang Akuntansi Kewajiban

Suatu kewajiban diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka pendek jika diharapkan dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan. Semua kewajiban lainnya diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka panjang. Suatu entitas pelaporan tetap mengklasifikasikan kewajiban jangka panjangnya, meskipun kewajiban tersebut jatuh tempo dan akan diselesaikan dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan jika:

a) Jangka waktu aslinya adalah untuk periode lebih dari 12 (dua belas) bulan;

b) Entitas bermaksud untuk mendanai kembali (*refinance*) kewajiban tersebut atas dasar jangka panjang; dan

c) Maksud tersebut didukung dengan adanya suatu perjanjian pendanaan kembali (*refinancing*), dan adanya penjadwalan kembali terhadap pembayaran, yang diselesaikan sebelum laporan keuangan disetujui.

Kewajiban diakui jika besar kemungkinan bahwa pengeluaran sumber daya ekonomi akan dilakukan untuk menyelesaikan kewajiban yang ada sampai saat pelaporan, dan perubahan atas kewajiban tersebut mempunyai nilai penyelesaian yang dapat diukur dengan andal. Kewajiban dicatat sebesar nilai nominal. Kewajiban dalam mata uang asing dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah. Penjabaran mata uang asing menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

Untuk meningkatkan kegunaan analisis, informasi-informasi yang harus disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah:

1) Jumlah saldo kewajiban jangka pendek dan jangka panjang yang diklasifikasikan berdasarkan pemberi pinjaman;

2) Jumlah saldo kewajiban berupa utang pemerintah berdasarkan jenis sekuritas utang pemerintah dan jatuh temponya;

3) Bunga pinjaman yang terutang pada periode berjalan dan tingkat bunga yang berlaku;

4) Konsekuensi dilakukannya penyelesaian kewajiban sebelum jatuh tempo;

- 5) Perjanjian restrukturisasi utang meliputi pengurangan pinjaman, modifikasi persyaratan utang, pengurangan tingkat bunga pinjaman, pengunduran jatuh tempo pinjaman, pengurangan nilai jatuh tempo pinjaman, dan pengurangan jumlah bunga terutang sampai dengan periode pelaporan.
- 6) Jumlah tunggaaan pinjaman yang disajikan dalam bentuk daftar umur utang berdasarkan kreditur;
- 7) Biaya pinjaman: perlakuan biaya pinjaman, jumlah biaya pinjaman yang dikapitalisasikan pada periode yang bersangkutan, dan tingkat kapitalisasi yang dipergunakan.

2.1.2 Total Aset

Total aset merupakan sumber daya yang digunakan entitas untuk melakukan kegiatan operasional entitas. Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 aset adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya.

Dalam Kerangka Konseptual Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 juga disebutkan bahwa manfaat ekonomi masa depan yang terwujud dalam aset adalah potensi aset tersebut untuk memberikan sumbangan, baik langsung maupun tidak langsung, bagi kegiatan operasional pemerintah, berupa aliran pendapatan atau penghematan belanja bagi pemerintah.

Aset diklasifikasikan ke dalam aset lancar dan nonlancar. Suatu aset diklasifikasikan sebagai aset lancar jika diharapkan segera untuk dapat direalisasikan atau dimiliki untuk dipakai atau dijual dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan. Aset yang tidak dapat dimasukkan dalam kriteria tersebut diklasifikasikan sebagai aset nonlancar. Aset lancar meliputi kas dan setara kas, investasi jangka pendek, piutang, dan persediaan. Sedangkan aset nonlancar mencakup aset yang bersifat jangka panjang, dan aset tak berwujud yang digunakan baik langsung maupun tidak langsung untuk kegiatan pemerintah atau yang

digunakan masyarakat umum. Aset nonlancar meliputi investasi jangka panjang, aset tetap, dana cadangan, dan aset lainnya.

Penelitian ini menggunakan total aset karena nilainya yang lebih stabil. Nilai total aset dalam pemerintah daerah dapat dilihat dari jumlah aset dalam neraca LKPD. Telah banyak studi yang mendukung ide bahwa ukuran sebuah organisasi akan secara signifikan mempengaruhi struktur organisasi, dimana organisasi besar cenderung lebih banyak memiliki aturan dan ketentuan daripada organisasi kecil (Suhardjanto dan Yulianingtyas, 2011).

2.1.3 Pendapatan Asli Daerah (PAD)

Menurut Undang-undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah, PAD adalah pendapatan yang diperoleh daerah yang dipungut berdasarkan Peraturan Daerah sesuai dengan peraturan perundang-undangan. PAD bersumber dari pajak daerah, retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan, dan lain-lain PAD yang sah yang bertujuan untuk memberikan keleluasaan kepada daerah dalam menggali pendanaan dalam pelaksanaan otonomi daerah sebagai perwujudan asas desentralisasi. Yang dimaksud lain-lain PAD yang sah meliputi hasil penjualan kekayaan daerah yang dipisahkan, jasa giro, pendapatan bunga, keuntungan selisih tukar rupiah terhadap mata uang asing, dan komisi, potongan, ataupun bentuk lain sebagai akibat dari penjualan/atau pengadaan barang dan/atau jasa oleh daerah.

2.1.4 Pengawasan Legislatif

Terdapat tiga aspek utama yang mendukung terciptanya pemerintahan yang baik (*good governance*), yaitu pengawasan, pengendalian, dan pemeriksaan. Ketiga hal tersebut pada dasarnya berbeda baik konsepsi maupun aplikasinya. Pengawasan mengacu pada tindakan atau kegiatan yang dilakukan oleh pihak di luar eksekutif (yaitu masyarakat dan DPR/DPRD) untuk turut mengawasi kinerja pemerintahan. Pengendalian (*control*) adalah mekanisme yang dilakukan oleh eksekutif (pemerintah) untuk menjamin dilaksanakannya sistem dan kebijakan manajemen sehingga tujuan organisasi tercapai. Pemeriksaan (audit) merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pihak yang memiliki independensi dan memiliki

kompetensi profesional untuk memeriksa apakah hasil kinerja pemerintah telah sesuai dengan standar kinerja yang ditetapkan (Mardiasmo, 2009).

Lembaga legislatif (DPRD) sebagai salah satu pihak yang mengawasi kinerja pemerintah eksekutif (Gubernur/Bupati/Walikota) merupakan lembaga yang memiliki posisi dan peran strategis terkait dengan pengawasan keuangan daerah, sebagaimana disebutkan dalam Undang-Undang Dasar (UUD) 1945 Pasal 18 Ayat (3) yang berbunyi “Pemerintah daerah provinsi, daerah kabupaten, dan kota memiliki Dewan Perwakilan Rakyat Daerah yang anggota-anggotanya dipilih melalui pemilihan umum”. Susunan, kedudukan, wewenang, dan tanggung jawab DPRD ini diatur lebih lanjut dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2014 tentang MPR, DPR, DPD, dan DPRD sebagaimana telah diubah melalui Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2014 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2014 tentang MPR, DPR, DPD, dan DPRD.

Menurut Budiyo (2013), fungsi pengawasan DPRD terhadap pemerintah daerah merupakan hal yang sangat penting untuk dioptimalkan. Hal ini didasari bahwa fungsi pengawasan DPRD terhadap pemerintah daerah memiliki peran yang sangat penting dalam mewujudkan *Good Governance* di Indonesia khususnya di daerah, karena bagaimanapun juga DPRD adalah lembaga perwakilan rakyat yang berada di daerah untuk menyampaikan aspirasi dan sudah sepantasnya rakyat juga ikut serta dalam mengawasi jalannya pemerintahan daerah yang tercermin dengan pelaksanaan fungsi pengawasan DPRD terhadap pemerintah daerah (eksekutif selaku pelaksana kebijakan).

Dengan adanya pengawasan yang dilakukan oleh DPRD terhadap pemerintah daerah tentunya merupakan cerminan terlaksananya mekanisme *checks and balances* dalam pengelolaan pemerintahan yang baik (*good governance*) di daerah. DPRD yang dapat memaknai secara benar fungsi dan tujuan pengawasan, dapat menjadi mekanisme *check and balance* yang efektif dan dapat melakukan optimalisasi pengawasan agar dapat memberikan pengaruh yang positif terhadap pengelolaan pemerintahan daerah (Budiyo, 2013).

2.1.5 Temuan Audit

Sebagai bentuk pertanggungjawaban pemerintah daerah dalam rangka melaksanakan otonomi daerah adalah dengan adanya LKPD. Untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas kinerja pemerintah, dilakukan pemeriksaan (audit) atas setiap LKPD yang dilaporkan oleh pemerintah pusat maupun daerah. Pemeriksaan (audit) merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pihak yang memiliki independensi dan memiliki kompetensi profesional untuk memeriksa apakah hasil kinerja pemerintah telah sesuai dengan standar kinerja yang ditetapkan (Mardiasmo, 2009).

Undang-Undang Dasar (UUD) 1945 Pasal 23 Ayat (5) menetapkan bahwa untuk memeriksa tanggung jawab tentang Keuangan Negara diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan yang peraturannya ditetapkan dengan undang-undang. Hasil pemeriksaan itu disampaikan kepada Dewan Perwakilan Rakyat. Berdasarkan amanat UUD 1945 tersebut telah dikeluarkan Surat Penetapan Pemerintah No.11/OEM tanggal 28 Desember 1946 tentang Pembentukan Badan Pemeriksa Keuangan sedangkan undang-undang yang mendasari tugas BPK RI baru direalisasikan pada tahun 1973 dengan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1973 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

Dalam era reformasi sekarang ini, Badan Pemeriksa Keuangan telah mendapat dukungan konstitusional dari MPR RI dalam Sidang Tahunan Tahun 2002 yang memperkuat kedudukan BPK RI sebagai lembaga pemeriksa eksternal di bidang Keuangan Negara, yaitu dengan dikeluarkannya TAP MPR No.VI/MPR/2002 yang antara lain menegaskan kembali kedudukan Badan Pemeriksa Keuangan sebagai satu-satunya lembaga pemeriksa eksternal keuangan negara dan peranannya perlu lebih dimantapkan sebagai lembaga yang independen dan profesional (*sumber: www.bpk.go.id*).

Sebagai satu-satunya lembaga pemeriksa eksternal keuangan negara, maka hasil pemeriksaan BPK merupakan rujukan utama dalam menilai kinerja pemerintah daerah dan kewajaran laporan keuangan pemerintah. Hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK dituangkan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) dan dilakukan untuk masing-masing LKPD di Indonesia.

Temuan adalah hasil audit yang menjelaskan tentang semua informasi penting yang berkaitan dengan masalah audit tertentu, misalnya pengendalian yang tidak berfungsi, salah saji potensial dalam laporan keuangan atau adanya ketidakefisienan yang menonjol. Temuan juga diperlukan untuk mendukung atau mencegah salah pengertian kesimpulan yang diambil dan rekomendasi dari auditor internal (Bastian, 2014).

Berdasarkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN), hasil pemeriksaan keuangan disajikan dalam tiga bagian yaitu laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan yang memuat opini, laporan hasil pemeriksaan atas sistem pengendalian intern (SPI), dan laporan hasil pemeriksaan atas ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan.

Dalam penelitian, penulis akan menggunakan permasalahan kelemahan sistem pengendalian intern dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang disampaikan dalam LHP BPK atas LKPD Tahun 2015 sebagai variabel independen dalam mengukur pengaruhnya terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan LKPD Tahun 2016. Penulis tidak menggunakan opini BPK sebagai variabel penelitian dikarenakan dalam memperoleh opini terhadap suatu LKPD, auditor juga menggunakan indikator kelemahan SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan sebagai kriteria dalam menilai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan.

2.1.5.1 Temuan Kelemahan SPI

Menurut Halim (2012), *Good governance* atau penyelenggaraan pemerintahan yang baik dapat diwujudkan dengan diimplementasikannya Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. *Good Public Government* dan *Clean Government* tidaklah hanya sebagai retorika saja akan tetapi harus dilaksanakan, oleh karenanya harus diwujudkan dengan pengungkapan Akuntabilitas Keuangan Negara. Akuntabilitas Keuangan Negara terdiri dari empat pilar yaitu: Efektivitas dan Efisiensi Pencapaian Tujuan, Keandalan Pelaporan Keuangan, Pengamanan Aset Negara, dan Ketaatan terhadap Peraturan Perundangan-undangan. Untuk bisa mencapai keempat pilar tersebut maka diperlukan adanya langkah-langkah yaitu dengan melaksanakan lima pilar Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

Efektivitas Sistem Pengendalian Intern merupakan salah satu dasar pemberian opini atas pemeriksaan kewajaran informasi keuangan dalam laporan keuangan yang dilakukan oleh BPK.

Berdasarkan PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan 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. Dalam hal transparansi, kegiatan pengendalian intern yang menciptakan adanya pengawasan berjenjang secara otomatis menciptakan adanya transparansi dalam anggaran dari setiap pelaksanaan kegiatan. Transparansi dalam pemerintahan diwujudkan dengan dapat diaksesnya laporan keuangan, Perda dan APBD pemerintah daerah oleh pihak eksternal (Halim, 2012).

Dalam Laporan Hasil Pemeriksaan atas LKPD apabila ditemukan adanya temuan kelemahan SPI, BPK akan memberikan rekomendasi untuk perbaikan di masa yang akan datang. Atas rekomendasi tersebut, diharapkan pemerintah daerah akan lebih meningkatkan pengendalian internalnya sehingga termasuk dalam hal penyampaian dan pengungkapan laporan keuangan sesuai SAP.

2.1.5.2 Temuan Ketidapatuhan Terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan

Pemeriksaan laporan keuangan yang dilaksanakan oleh BPK berpedoman pada Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang tercantum dalam Peraturan Kepala BPK Nomor 1 Tahun 2017. Berdasarkan SPKN, Laporan Hasil Pemeriksaan atas laporan keuangan mengungkapkan bahwa pemeriksa telah melakukan pengujian atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan.

Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan sangat penting. Program pemerintah ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan dan mengacu pada peraturan perundang-undangan yang lebih spesifik karena dalam peraturan

perundang-undangan antara lain ditetapkan apa yang harus dikerjakan, siapa yang harus mengerjakan, bagaimana cara mengerjakan, bagaimana mencapai tujuan dan lain-lain yang akan menjadi dasar dan pedoman bagi pemerintah dalam menjalankan program-program yang telah ditetapkan. Pemahaman terhadap landasan hukum yang mendasari suatu program merupakan langkah penting dalam mengidentifikasi peraturan perundang-undangan.

Untuk memperoleh keyakinan yang memadai atas kewajaran LKPD, BPK juga melakukan pemeriksaan terhadap kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan. Kepatuhan pada peraturan perundang-undangan merupakan salah satu faktor penting yang harus diperhatikan terkait pemeriksaan laporan keuangan daerah selain pemeriksaan terhadap sistem pengendalian intern. Menurut Bastian (2014), audit kepatuhan didesain untuk memastikan bahwa pengendalian internal yang digunakan atau diandalkan oleh auditor dalam praktiknya dapat berjalan dengan baik, dan sesuai sistem, prosedur dan peraturan keuangan yang ditetapkan.

Apabila diperoleh temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan, BPK memberikan rekomendasi yang merupakan tindakan untuk perbaikan guna peningkatan kinerja atas permasalahan yang terjadi. Rekomendasi dapat meningkatkan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, memperbaiki pengendalian intern, dan menghilangkan ketidakpatutan. Termasuk dalam hal penyampaian dan pengungkapan laporan keuangan sesuai SAP.

2.2 Kerangka Pemikiran

Menurut Sekaran (2014), kerangka berpikir adalah model konseptual yang berkaitan dengan bagaimana seseorang menyusun teori atau menghubungkan secara logis beberapa faktor yang dianggap penting untuk masalah. Teori tersebut mengalir secara logis dari dokumentasi penelitian sebelumnya dalam bidang masalah. Karena kerangka pemikiran tidak lain adalah mengidentifikasi jaringan hubungan antar variabel yang dianggap penting bagi studi terhadap situasi

masalah apapun, sangat penting untuk memahami apa arti variabel dan apa saja jenis variabel yang ada.

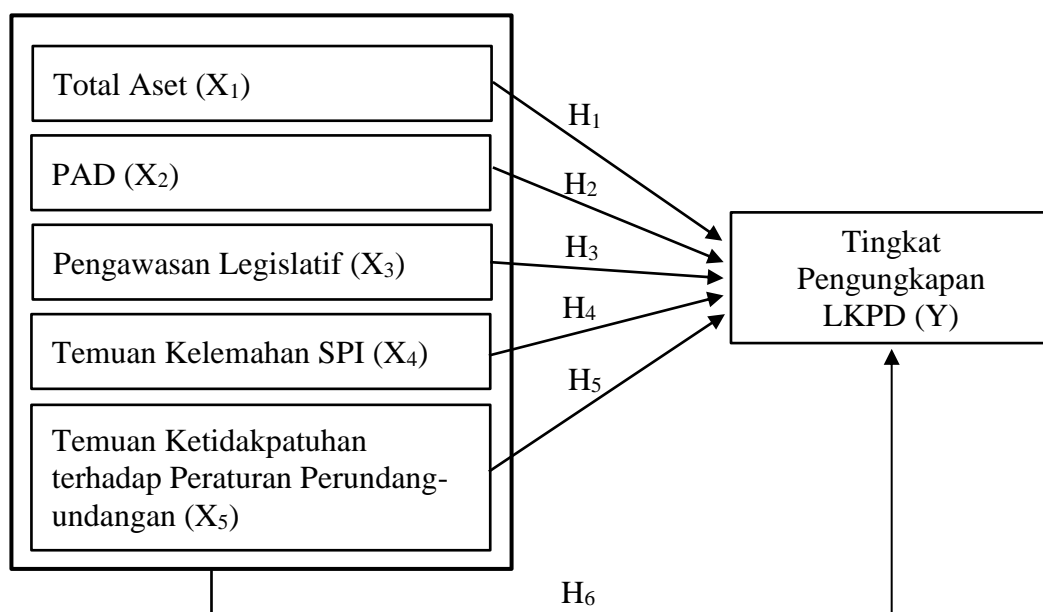
Dalam penelitian ini, masalah yang dianggap penting adalah total aset, PAD, fungsi pengawasan legislatif yang diproksikan dengan jumlah anggota DPRD, dan temuan kelemahan SPI serta temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Aset merupakan sumber daya yang digunakan untuk melakukan kegiatan operasional suatu entitas. Semakin besar jumlah aset maka akan semakin besar sumber daya yang bisa digunakan untuk melakukan pengungkapan yang lebih besar. Pemerintah daerah dengan total aset yang besar dituntut melakukan transparansi atas pengelolaan keuangannya sebagai bentuk akuntabilitas publik melalui pengungkapan informasi yang lebih banyak laporan keuangan. Penelitian oleh Khasanah dan Rahardjo (2015), Maulana dan Handayani (2015), Yunara dkk (2016), dan Syofyan (2017) menemukan pengaruh positif antara ukuran pemerintah daerah yang diproksikan dengan total aset terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Sedangkan Setyowati (2016) mengungkapkan bahwa besaran kepemilikan aset oleh pemerintah daerah berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Dengan demikian, dapat ditarik kesimpulan awal bahwa total aset berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

PAD merupakan penerimaan dalam wilayah suatu pemerintah daerah yang bersumber dari masyarakat. PAD terdiri dari pajak daerah, retribusi daerah, pendapatan dari hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan, dan lain-lain PAD yang sah. Jumlah PAD yang besar berarti bahwa tingginya partisipasi masyarakat dalam membayar pajak dan retribusi daerah, sehingga pemerintah daerah akan terdorong untuk melakukan pengungkapan secara lengkap pada laporan keuangannya agar tercapai akuntabilitas dan transparansi. Penelitian yang dilakukan oleh Hilmi dan Martani (2010), Setyaningrum dan Syafitri (2012), Silfia dkk (2015), Feriyanti dkk (2015), dan Setyowati (2016) menemukan bahwa kekayaan daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Dari penjelasan tersebut, penulis mengambil hipotesis bahwa PAD berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Keberadaan anggota DPRD dengan tugasnya sebagai pihak yang mengawasi kinerja eksekutif (gubernur/bupati/walikota) secara langsung maupun tidak langsung akan mempengaruhi penyajian dan pengungkapan LKPD karena pada akhirnya LKPD tersebut akan dilaporkan oleh kepala daerah di hadapan anggota DPRD. Hal ini dapat dibuktikan dari hasil penelitian yang dilakukan oleh Suhardjanto dan Yuliningtyas (2011), Setyaningrum dan Syafitri (2012), Maulana dan Handayani (2015), serta Yunara dkk (2016) mengungkapkan bahwa jumlah anggota DPRD berpengaruh positif terhadap kepatuhan pengungkapan wajib LKPD. Sedangkan Feriyanti dkk (2015) dan Silfia dkk (2015) mengungkapkan jumlah anggota legislatif/DPRD memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD dengan arah negatif. Dari uraian tersebut, dapat diperoleh hipotesis bahwa pengawasan legislatif berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Kepatuhan pemerintah daerah terhadap sistem pengendalian intern dan peraturan perundang-undangan juga mempengaruhi tingkat pengungkapan LKPD. Untuk mengukur kepatuhan ini, dilakukan pemeriksaan (audit) oleh pihak eksternal yaitu oleh BPK Republik Indonesia. BPK akan melakukan pemeriksaan demi mengukur nilai kewajaran LKPD dan juga memberikan rekomendasi apabila ditemukan adanya temuan kelemahan sistem pengendalian intern dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Adanya temuan dan rekomendasi tersebut dapat meningkatkan kewajaran penyajian dan pengungkapan LKPD secara lebih akuntabel dan transparan, sebagaimana hasil penelitian oleh Feriyanti dkk (2015) dan Silfia dkk (2015) yang mengungkapkan temuan audit BPK memiliki pengaruh negatif namun tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Dengan demikian, dapat diperoleh kesimpulan awal bahwa temuan audit berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Berdasarkan uraian tersebut, kerangka pemikiran dari penelitian ini dapat digambarkan melalui Gambar 2.1.



Gambar 2.1
Paradigma Penelitian

2.3 Penelitian Terdahulu

Penelitian terkait pengungkapan laporan keuangan pemerintah yang sudah dilakukan oleh peneliti sebelumnya antara lain seperti yang tercantum pada tabel 2.1

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No	Nama Peneliti (Tahun)	Populasi/Sample	Variabel Terkait	Hasil Penelitian
1	Hilmi dan Martani (2010)	Populasi: LKPD Provinsi di Indonesia tahun 2006-2009 Sampel: 116 LKPD Provinsi	Kekayaan daerah, total aset, temuan audit, dan tingkat pengungkapan LKPD	Kekayaan daerah berpengaruh positif sedangkan total aset dan Jumlah temuan hasil pemeriksaan BPK tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu (Lanjutan)

No	Nama Peneliti (Tahun)	Populasi/Sample	Variabel Terkait	Hasil Penelitian
2	Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011)	Populasi: 333 Kab/Kota di Indonesia tahun 2008 Sampel: 51 LKPD Kab/Kota di Indonesia	Ukuran daerah, jumlah anggota DPRD, dan tingkat pengungkapan wajib LKPD	Jumlah anggota DPRD berpengaruh positif sedangkan ukuran daerah tidak berpengaruh terhadap kepatuhan pengungkapan wajib LKPD
3	Setyaningrum dan Syafitri (2012)	Populasi: Pemda kab/kota di Indonesia TA 2008-2009 Sampel: 620 LKPD Kab/Kota di Indonesia	Ukuran pemda, ukuran legislatif, kekayaan pemda, dan tingkat pengungkapan wajib LKPD	Ukuran legislatif dan kekayaan pemda memiliki pengaruh positif dan signifikan sedangkan ukuran pemda tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD
4	Khasanah dan Rahardjo (2015)	Populasi: LKPD Pemerintah Daerah di Jawa Tengah TA 2010-2012 Sampel: 105 LKPD Pemda di Jawa Tengah	Kekayaan daerah, total aset, ukuran legislatif, temuan audit, dan tingkat pengungkapan LKPD	Total aset berpengaruh secara positif signifikan sedangkan kekayaan daerah, ukuran legislatif dan temuan audit terbukti tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD
5	Hendriyani dan Tahar (2015)	Populasi: LKPD Provinsi di Indonesia tahun 2012-2014 Sampel: 90 LKPD Provinsi	PAD, Temuan audit, dan tingkat pengungkapan LKPD	PAD dan temuan audit tidak memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu (Lanjutan)

No	Nama Peneliti (Tahun)	Populasi/Sample	Variabel Terkait	Hasil Penelitian
6	Maulana dan Handayani (2015)	Populasi: 123 Pemerintah Kab/Kota di Pulau Jawa Tahun 2013 Sampel: 78 LKPD Kab/Kota	Ukuran pemda, ukuran legislatif, temuan audit, dan tingkat pengungkapan LKPD	Ukuran pemda dan ukuran legislatif berpengaruh positif sedangkan temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD
7	Feriyaniti dkk (2015)	Populasi dan sample: LKPD Pemerintah Kab/Kota di NTB TA 2011-2013	Kekayaan pemda, jumlah anggota legislatif, temuan audit, tingkat pengungkapan LKPD	Kekayaan daerah memberikan pengaruh positif sedangkan jumlah anggota legislatif dan temuan audit memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD dengan arah negatif
8	Silfia dkk (2015)	Populasi: LKPD Pemerindah Kab/Kota di Sumatera Barat TA 2010-2013 Sampe: 57 LKPD Kab/Kota di Sumbar	PAD, total aset, ukuran legislatif, temuan audit, dan tingkat pengungkapan LKPD	PAD memiliki pengaruh signifikan, jumlah anggota legislatif memiliki pengaruh negatif signifikan sedangkan total aset dan temuan audit memiliki pengaruh negatif namun tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu (Lanjutan)

No	Nama Peneliti (Tahun)	Populasi/Sample	Variabel Terkait	Hasil Penelitian
9	Yunara dkk (2016)	Populasi: LKPD Pemerintah Kab/Kota di Sumatera Barat TA 2010-2013 Sampel: 57 LKPD Kab/Kota di Sumatera Barat	Ukuran daerah, Jumlah anggota DPRD, dan tingkat pengungkapan LKPD	Ukuran daerah dan jumlah anggota DPRD mempengaruhi kepatuhan pengungkapan wajib dalam LKPD
10	Priharjanto dan Wardani (2016)	Populasi dan Sample: 33 Provinsi di Indonesia tahun 2009-2012	Kekayaan daerah, ukuran daerah, temuan audit, dan tingkat pengungkapan LKPD	Kekayaan daerah, ukuran daerah, dan temuan audit tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD
11	Setyowati (2016)	Populasi: Pemerintah daerah di Indonesia tahun 2014 Sample: 314 pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia	Aset, kekayaan daerah, dan tingkat pengungkapan LKPD	Kekayaan daerah memiliki pengaruh positif signifikan sedangkan kepemilikan aset berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan LKPD
12	Syiftia dkk (2016)	Populasi dan sample: 19 LKPD Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Barat tahun 2012-2014	Ukuran pemda, kekayaan pemda, dan tingkat pengungkapan LKPD	Ukuran pemda dan kekayaan daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD
13	Syofyan (2017)	Populasi dan sample: Pemerintah Kota Padang tahun 2005-2015	Ukuran pemerintah daerah, kekayaan daerah, dan tingkat pengungkapan LKPD	Ukuran pemerintah daerah berpengaruh signifikan sedangkan kekayaan daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan LKPD

2.4 Hipotesis

Berdasarkan tinjauan teori yang ada dan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis penelitian ini adalah:

- H₁: Total aset berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD.
- H₂: PAD berpengaruh negatif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD.
- H₃: Pengawasan legislatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD.
- H₄: Temuan kelemahan SPI berpengaruh negatif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD.
- H₅: Temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD.
- H₆: Total aset, PAD, pengawasan legislatif, temuan kelemahan SPI, dan temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundangan-undangan secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD.