

# **SKRIPSI**

**PENGARUH KOMPLEKSITAS PEMERINTAH DAN TEMUAN  
AUDIT TERHADAP TINGKAT PENGUNGKAPAN  
INFORMASI KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH  
(STUDI PADA KABUPATEN/KOTA DI PULAU SULAWESI  
TAHUN 2021)**

**TRIXI PREMIER SANATIVA**



**DEPARTEMEN AKUNTANSI  
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS  
UNIVERSITAS HASANUDDIN  
MAKASSAR  
2023**

# **SKRIPSI**

## **PENGARUH KOMPLEKSITAS PEMERINTAH DAN TEMUAN AUDIT TERHADAP TINGKAT PENGUNGKAPAN INFORMASI KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH (STUDI PADA KABUPATEN/KOTA DI PULAU SULAWESI TAHUN 2021)**

Sebagai salah satu persyaratan untuk memperoleh  
gelar Sarjana Ekonomi

Disusun dan diajukan oleh

**TRIXI PREMIER SANATIVA  
A031191004**



Kepada

**DEPARTEMEN AKUNTANSI  
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS  
UNIVERSITAS HASANUDDIN  
MAKASSAR  
2023**

# SKRIPSI

## PENGARUH KOMPLEKSITAS PEMERINTAH DAN TEMUAN AUDIT TERHADAP TINGKAT PENGUNGKAPAN INFORMASI KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH (STUDI PADA KABUPATEN/KOTA DI PULAU SULAWESI TAHUN 2021)

disusun dan diajukan oleh

**TRIXI PREMIER SANATIVA**  
**A031191004**

Telah diperiksa dan disetujui untuk diuji

Makassar,

Pembimbing Utama

Prof. Hj. Haliah, SE., M.Si., Ak., CA., CRA., CRP

NIP 19650731 199103 2 002

Pembimbing Pendamping

Prof. Dr. Syamsuddin, SE., M.Si., Ak., CA., CRA., CRP

NIP 19670414 199412 1 001

Ketua Departemen Akuntansi  
Fakultas Ekonomi dan Bisnis  
Universitas Hasanuddin



Dr. H. Syamsuddin Rasyid, S.E., M.Si., Ak., ACPA

NIP 19650307 199403 1 003

# SKRIPSI

## PENGARUH KOMPLEKSITAS PEMERINTAH DAN TEMUAN AUDIT TERHADAP TINGKAT PENGUNGKAPAN INFORMASI KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH (STUDI PADA KABUPATEN/KOTA DI PULAU SULAWESI TAHUN 2021)


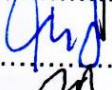


disusun dan diajukan oleh

**TRIXI PREMIER SANATIVA**  
**A031191004**

Telah dipertahankan dalam sidang ujian skripsi  
pada tanggal dan  
dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Menyetujui,

Panitia Penguji

No.	Nama Penguji	Jabatan	Tanda Tangan
1	Prof. Hj. Haliah, SE., M.Si., Ak., CA., CRA., CRP	Ketua	
2	Prof. Dr. Syamsuddin, SE., M.Si., Ak., CA., CRA., CRP	Sekretaris	
3	Prof. H. Gagaring Pagalung, SE., Ak., M.Si., CA., MS, CA	Anggota	
4	Drs. Agus Bandang, Ak., M.Si., CA	Anggota	

Ketua Departemen Akuntansi  
Fakultas Ekonomi dan Bisnis  
Universitas Hasanuddin



Dr. H. Syarifuddin Rasyid, S.E., M.Si., Ak., ACPA  
NIP 19650307 199403 1 003

## PERNYATAAN KEASLIAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini,

Nama : Trixi Premier Sanativa

NIM : A031191004

Jurusan/Program Studi : Akuntansi/Strata I

dengan ini menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa skripsi yang berjudul:

**PENGARUH KOMPLEKSITAS PEMERINTAH DAN TEMUAN  
AUDIT TERHADAP TINGKAT PENGUNGKAPAN  
INFORMASI KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH  
(STUDI PADA KABUPATEN/KOTA DI PULAU SULAWESI TAHUN 2021)**

adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya di dalam naskah skripsi ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan oleh orang lain untuk memperoleh gelar akademik di suatu perguruan tinggi, dan tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila di kemudian hari ternyata di dalam naskah skripsi ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut dan diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU No. 20 Tahun 2003, pasal 25 ayat 2 dan pasal 70).

Makassar, 5 November 2023

Yang membuat pernyataan,



Trixi Premier Sanativa

## PRAKATA

Segala rasa syukur dan terima kasih dinaikkan kepada Tuhan Yesus yang selalu menguatkan dan menopang, serta tidak pernah meninggalkan peneliti sedetikpun. Penantian yang panjang dan proses yang bisa dibilang cukup sulit bagi peneliti akhirnya terbayarkan dengan selesainya skripsi ini. Skripsi ini merupakan tugas akhir yang disusun dan diajukan untuk mencapai gelar Sarjana Ekonomi (S.E) pada program Strata 1 Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.

Selama menyusun skripsi ini, peneliti sadar dengan sangat bahwa skripsi ini masih jauh dari kata sempurna. Olehnya itu, besar harapan peneliti agar kiranya saran dan masukan yang bersifat membangun dan positif terhadap skripsi ini guna menunjang manfaat yang diharapkan dalam skripsi ini. Dalam proses penyelesaian studi strata 1 yang ditandai dengan selesainya skripsi ini, peneliti banyak menerima banyak doa, saran, motivasi, dan semangat dari berbagai pihak. Olehnya itu, dengan ketulusan dan kerendahan hati melalui kesempatan ini peneliti ingin mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada:

1. Kedua orang tua tercinta, Mama Rina dan Papa Esra yang selama ini memberikan kasih sayang, mencukupkan segala kebutuhan peneliti dalam perkuliahan khususnya, senantiaa memberi dorongan dan motivasi serta doa yang tidak henti-hentinya mengalir demi kelancaran dan kesuksesan peneliti dalam menyelesaikan perkuliahan dan skripsi ini. Tidak lupa juga terimakasih kepada satu-satunya adik yang tercinta, Xandria Deux Sanativa yang selalu memberikan kasih sayang kepada peneliti.

2. Dosen pembimbing I, ibu Prof. Hj. Haliah Imran, SE., M.Si., Ak., CA., CRA., CRP dan dosen pembimbing II, bapak Dr. Syamsuddin, SE., M.Si., Ak., CA., CRA., CRP yang telah memberikan bantuan baik waktu, saran dan ilmu yang bermanfaat kepada peneliti selama proses penulisan skripsi ini sehingga skripsi ini dapat terselesaikan dengan baik. Semoga ibu dan bapak senantiasa diberikan kesehatan, kebahagiaan, dan kesuksesan dalam segala niat baik yang dikerjakan.
3. Dosen penguji I bapak Prof. H. Gagaring Pagalung, SE., Ak., M.Si., CA., MS, CA dan dosen penguji II bapak Drs. Agus Bandang, Ak., M.Si., CA, banyak ilmu dan masukan dari beliau ketika menguji skripsi peneliti sehingga menjadikan skripsi ini lebih baik. Semoga ibu selalu diberikan kesehatan, kebahagiaan, dan kesuksesan dalam segala niat baik yang dikerjakan.
4. Seluruh dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin yang telah mengajarkan ilmu dan pengetahuan berharga selama peneliti menempuh pendidikan di Universitas Hasanuddin.
5. Seluruh staff dan pegawai Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin serta Departemen Akuntansi yang banyak membantu serta memberikan pelayanan terbaik selama masa perkuliahan peneliti.
6. Oma dan Nenek Manis, Mama Nona, Mama Dwi, Mimi, Papa Dirson yang selalu menanyakan kabar peneliti. Terima kasih atas semua kasih sayang dan kebaikan yang diberikan keada peneliti.
7. Sahabat-sahabatku yang membersamai sejak SMP, Amanda dan Amel yang selalu sepaket layaknya ayam geprek dan es teh, Devi yang dari luar terlihat seperticewek perkasa tetapi paling memahami perasaan kami semua, Megah, si anak rumahan yang lawak, dan Winny, orang yang

sudah peneliti kenal di setengah umur peneliti. Terima kasih atas dukungan, kebersamaan, dan keluh kesah yang dilontarkan yang akhirnya menjadi ajang untuk saling menguatkan. Semoga kita tetap selamanya, ya.

8. Teman-teman tercinta peneliti selama perkuliahan. Joen, si wanita karir yang independen, tetapi hatinya selembut kapas dan kerpribadiannya yang ramah sehingga peneliti merasa nyaman dalam menyampaikan keluh kesah peneliti. Chandra, satu-satunya teman lelaki peneliti yang paling perasa dan paling produktif, tetai selalu menyempatkan diri ketika teman-temannya butuh bantuan, termasuk peneliti sendiri. Rina, teman seperjuangan selama SMA hingga sampai sekarang ini, yang selalu saling menguatkan karena Rina adalah orang yang memiliki mimpi yang sama dengan peneliti. Rina yang selalu membagikan pandangannya akan segala hal dan mengajarkan peneliti banyak hal selama perkuliahan, khususnya dalam proses penyelesaian skripsi ini. Tadika Mesra: Grace, Jennifer, Alvin, Richard, Eri, Devi, Ima, dan Kevin yang menjadi teman peneliti dari peneliti menginjakkan kaki di kampus hingga sekarang ini. Terima kasih atas seluruh pengalaman yang berharga, seluruh afirmasi positif, dan kesempatan belajar bersama selama perkuliahan ini. Peneliti sangat bersyukur bisa mendapat kesempatan untuk mengenal kalian di tengah kehidupan kampus yang tidak mudah.
9. Keluarga besar Persekutuan Mahasiswa Kristen Oikumene Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin (PMKO FEB-UH) sebagai tempat untuk tumbuh bersama dalam iman hingga saat ini. Terima kasih atas kesempatan yang telah diberikan untuk dapat melayani sesama di



kampus dan juga sebagai tempat berkembang dan belajar banyak hal yang tidak didapatkan di tempat lain.

10. Teman-teman Akuntansi 2019 “19NITE” dan rekan-rekan asisten dosen yang telah menemani dan berbagi canda tawa bersama selama masa perkuliahan hingga berakhirnya masa studi peneliti.
11. UKM peneliti yang tercinta, PSM UNHAS. Terima kasih atas segala kesempatan berharga yang telah diberikan kepada peneliti untuk dapat mengembangkan minat dan menjadi pereda di sela-sela hiruk-pikuk kehidupan perkuliahan. Seluruh senior dan junior di PSM UNHAS, dan secara khusus teman-teman peneliti di PSM yang saat ini masih kebersamai: Baso, Dzakwan, Dila, Eci, Fatri, Francis, Hajrul, Hanif, Mercy, Saldi, Syefa, Willy, dan kesayanganku, Maya, yang sudah jauh disana. Terima kasih atas kebersamaan dan seluruh canda tawa selama berada di PSM. Tidak lupa juga para pelatih, Kak Arik dan (Alm.) Kak Idho, yang tidak lelah dan selalu sabar dalam melatih kami, senantiasa memotivasi kami semua untuk berkembang menjadi lebih baik.
12. Semua pihak yang tidak dapat peneliti sebutkan satu per satu yang telah memberikan bantuan serta dukungan secara langsung maupun tidak langsung selama proses penyusunan skripsi ini.

Akhir kata, dengan penuh rasa syukur, peneliti mendoakan semoga selalu terjaga dalam kebaikan, segala kebaikan yang telah diberikan dapat dibalas lebih lagi oleh Tuhan Yang Maha Esa, dan selalu dimudahkan setiap hal baik yang diupayakan. Semoga skripsi ini dapat bermanfaat bagi banyak pihak, baik itu dalam menunjang keilmuan maupun sebagai bahan pertimbangan pihak yang membutuhkan. Sekian dan terima kasih.

Makassar, 1 November 2023

Peneliti

## ABSTRAK

### **Pengaruh Kompleksitas Pemerintah Dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Informasi Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada Kabupaten/Kota Di Pulau Sulawesi Tahun 2021)**

#### ***The Effect of Government Complexity and Audit Findings on the Level of Disclosure of Regional Government Financial Information (Case Study of Districts/Cities on Sulawesi Island in 2021)***

Trixi Premier Sanativa  
Haliah  
Syamsuddin

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh kompleksitas pemerintah dan temuan audit terhadap pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah. Penelitian menggunakan data sekunder, berupa laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) dan *website* resmi pemerintah daerah sebagai objek penelitian. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh pemerintah daerah di pulau Sulawesi dan teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi linear berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompleksitas daerah secara parsial tidak berpengaruh terhadap pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah sedangkan berpengaruh terhadap pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah. Adapun hasil pengujian secara simultan menunjukkan bahwa kompleksitas dan temuan audit berpengaruh terhadap pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah.

**Kata Kunci** : Pengungkapan Informasi Keuangan, Kompleksitas Pemerintah, Temuan Audit

*This research aims to determine and analyze the influence of government complexity and audit findings on the disclosure of local government financial information. The research uses secondary data, in the form of regional government financial reports (LKPD) and official regional government websites as research objects. The population in this research is all local governments on the island of Sulawesi and the data analysis technique used is multiple linear regression analysis. The results of the research show that regional complexity does not partially influence the disclosure of regional government financial information, whereas it does influence the disclosure of regional government financial information. The results of simultaneous testing show that complexity and audit findings influence the disclosure of regional government financial information.*

**Keywords:** *Disclosure of Financial Information, Government Complexity, Audit Findings*

## DAFTAR ISI

<b>HALAMAN SAMPUL</b> .....	<b>i</b>
<b>HALAMAN JUDUL</b> .....	<b>ii</b>
<b>HALAMAN PERSETUJUAN</b> .....	<b>iii</b>
<b>HALAMAN PENGESAHAN</b> .....	<b>iv</b>
<b>HALAMAN PERNYATAAN KEASLIAN</b> .....	<b>v</b>
<b>PRAKATA</b> .....	<b>vi</b>
<b>ABSTRAK</b> .....	<b>xi</b>
<b>DAFTAR ISI</b> .....	<b>xii</b>
<b>DAFTAR GAMBAR</b> .....	<b>xiv</b>
<b>DAFTAR TABEL</b> .....	<b>xv</b>
<b>DAFTAR LAMPIRAN</b> .....	<b>xvi</b>
<b>BAB I PENDAHULUAN</b> .....	<b>1</b>
1.1 Latar Belakang.....	1
1.2 Rumusan Masalah .....	12
1.3 Tujuan Penelitian .....	13
1.4 Kegunaan Penelitian.....	13
1.5 Ruang Lingkup.....	14
1.6 Sistematika Penulisan.....	15
<b>BAB II TINJAUAN PUSTAKA</b> .....	<b>16</b>
2.1 Tinjauan Teori.....	16
2.1.1 Teori Agensi .....	16
2.1.2 Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) .....	18
2.1.3 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah .....	19
2.1.4 Pengungkapan Informasi Keuangan Pemerintah Daerah .....	23
2.1.5 Kompleksitas Pemerintah.....	29
2.1.6 Temuan Audit .....	30
2.2 Penelitian Terdahulu .....	31
2.3 Kerangka Pemikiran.....	32
2.4 Hipotesis Penelitian .....	34
2.4.1 Pengaruh Kompleksitas Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Informasi Keuangan Pemerintah Daerah .....	34
2.4.2 Pengaruh Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Informasi Keuangan Pemerintah Daerah .....	35
2.4.3 Pengaruh Kompleksitas Daerah dan Temuan Audit terhadap Pengungkapan Informasi Keuangan Pemerintah Daerah .....	36
<b>BAB III METODE PENELITIAN</b> .....	<b>37</b>
3.1 Rancangan Penelitian.....	37
3.2 Tempat dan Waktu Penelitian .....	37
3.3 Populasi dan Sampel.....	38
3.4 Jenis dan Sumber Data .....	38
3.5 Teknik Pengumpulan Data.....	39
3.6 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional .....	39
3.6.1 Variabel Penelitian.....	39
3.6.2 Definisi Operasional.....	39

3.7 Instrumen Penelitian .....	41
3.8 Analisis Data .....	42
3.8.1 Statistik Deskriptif .....	42
3.8.2 Uji Asumsi Klasik .....	42
3.8.3 Analisis Regresi Linear Berganda .....	45
3.8.4 Uji Hipotesis .....	45
3.8.4.1 Uji t (Uji Parsial) .....	45
3.8.4.2 Uji F (Uji Stimulan) .....	46
3.8.5 Uji Koefisien Determinasi ( $R^2$ ) .....	46
<b>BAB IV HASIL PENELITIAN .....</b>	<b>48</b>
4.1 Deskripsi Objek Penelitian .....	48
4.2 Analisis Statistik Deskriptif .....	49
4.2.1 Analisis Statistik Deskriptif Tingkat Pengungkapan Informasi Keuangan Daerah .....	50
4.2.2 Analisis Statistik Deskriptif Kompleksitas Daerah .....	50
4.2.3 Analisis Statistik Deskriptif Temuan Audit .....	50
4.3 Hasil Uji Asumsi Klasik .....	51
4.3.1 Uji Normalitas .....	51
4.3.2 Uji Multikolinearitas .....	51
4.3.3 Uji Autokorelasi .....	52
4.3.4 Uji Heteroskedastisitas .....	53
4.4 Hasil Analisis .....	54
4.4.1 Analisis Regresi Linear Berganda .....	54
4.4.2 Uji Hipotesis .....	55
4.4.3.1 Uji t (Uji Parsial) .....	55
4.4.3.2 Uji F (Uji Stimulan) .....	56
4.4.3 Uji Koefisien Determinasi ( $R^2$ ) .....	57
4.5 Pembahasan Hasil Penelitian .....	58
4.5.1 Pengaruh Kompleksitas Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan ..	58
4.5.2 Pengaruh Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan .....	59
<b>BAB V PENUTUP .....</b>	<b>62</b>
5.1 Kesimpulan .....	62
5.2 Saran .....	62
5.3 Keterbatasan Penelitian .....	63
<b>DAFTAR PUSTAKA .....</b>	<b>64</b>
<b>LAMPIRAN .....</b>	<b>68</b>

## DAFTAR GAMBAR

<b>Gambar</b>	<b>Halaman</b>
Gambar 2.1 Kerangka Penelitian	33

## DAFTAR TABEL

<b>Tabel</b>	<b>Halaman</b>
Tabel 4.2 Hasil Uji Normalitas	51
Tabel 4.3 Hasil Uji Multikolinearitas	52
Tabel 4.4 Hasil Uji Autokorelasi	53
Tabel 4.5 Hasil Uji Heterokedastitas	53
Tabel 4.6 Model Regresi Linear Berganda	54
Tabel 4.7 Hasil Uji Koeisien Determinasi ( $R^2$ )	57
Tabel 4.8 Hasil Uji Statistik t	55
Tabel 4.9 Hasil Uji Statistik t	55

## DAFTAR LAMPIRAN

<b>Lampiran</b>	<b>Halaman</b>
1. Biodata Peneliti .....	70
2. Tabel Pengungkapan Wajib .....	72
3. Tabel Pengungkapan Sukarela .....	78
4. Tabu;asi Data Penelitian .....	80
5. Checklist Pengungkapan .....	82
6. Hasil Uji SPSS .....	94



# BAB I

## PENDAHULUAN

### 1.1 Latar Belakang

Pelayanan masyarakat oleh sektor publik secara keseluruhan memainkan peranan yang vital dalam perekonomian Negara (Bastian, 2010: 4). Sektor publik tidak memiliki penekanan yang jelas pada perolehan laba dan sebaliknya berkonsentrasi pada masalah atau tujuan yang lebih umum, ia juga disebut sebagai organisasi nirlaba. Praktik akuntansi sektor publik saat ini mendapat lebih banyak perhatian daripada sebelumnya sebagai akibat dari meningkatnya tekanan publik pada pemerintah untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas publik.

Dewasa ini, tuntutan masyarakat akan akuntabilitas publik pemerintah semakin meningkat. Tuntutan tersebut adalah tuntutan akan perlunya transparansi dan pemberian informasi kepada publik. Hal ini sejalan dengan tujuan pemerintah untuk menciptakan *good governance*. *Good governance* diperlukan untuk mewujudkannya. Pemerintah terus melakukan berbagai langkah untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara melalui laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan yang harus diselesaikan baik oleh pemerintah pusat maupun pemerintah daerah sebagai bagian dari proses mewujudkan *good governance*.

Pemerintah dengan persetujuan DPR-RI telah menetapkan peraturan mengenai pengelolaan keuangan negara yaitu Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 yang menjelaskan bahwa presiden, gubernur, dan walikota wajib menyampaikan laporan keuangan yang paling tidak meliputi laporan realisasi APBN/APBD, neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan

(Widanti, 2019). Selain itu, peraturan lainnya seperti Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan Undang undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara yang menjadi dasar bagi pemerintah dalam mengubah pola administrasi keuangan menjadi pengelolaan keuangan.

Menurut Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004, otonomi daerah adalah hak, wewenang, dan kewajiban daerah otonom untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat setempat sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Pemerintah akan memiliki kekuasaan untuk menguasai dan mengurus wilayahnya sendiri karena adanya kewenangan dari pemerintah. Selain memberikan kewenangan atas otonomi daerah, pemerintah juga terus berusaha mengimbangi dengan mewujudkan tata kelola yang baik (*good public governance*), yaitu dengan mewajibkan setiap entitas pelaporan menyusun laporan keuangan dan laporan kinerja sebagai pertanggungjawaban atas pelaksanaan APBN/APBD (Najah, 2019). Proses pembuatan laporan keuangan dimulai dengan mengumpulkan, memproses, dan membagikan data yang berguna untuk pengambilan keputusan. Alat untuk menilai akuntabilitas yang menggunakan laporan keuangan harus disajikan secara jelas dan minim kesalahan.

Untuk mewujudkan transparansi anggaran, pemerintah telah mengeluarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintahan untuk mengganti Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang standar akuntansi pemerintahan. Ada perbedaan mendasar atas kedua peraturan tersebut yaitu pada transaksi yang dilakukan. Pada Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 pencatatan transaksi berbasis kas, sedangkan pada Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 pencatatan transaksi berbasis

akrual. Pada Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 terdapat 2 lampiran yaitu lampiran I merupakan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual yang akan dilaksanakan 4 tahun setelah peraturan diterbitkan. Pada lampiran II merupakan standar akuntansi berbasis kas menuju akrual yang berlaku sampai tahun 2014, yang berlaku bagi pemerintah daerah yang belum siap menerapkan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual.

Untuk melaksanakan undang-undang tersebut Kementerian Dalam Negeri mengeluarkan Peraturan Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 tentang penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual pada pemerintah daerah. Dalam Peraturan Menteri Dalam negeri Nomor 64 Tahun 2013 Pasal 1 point 15 menyebutkan bahwa pengungkapan adalah laporan keuangan yang menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna. Selanjutnya untuk point 16 sampai dengan 22 menyebutkan komponen laporan keuangan pemerintah pusat/daerah antara lain Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL), Neraca, Laporan Operasional (LO), Laporan Arus Kas (LAK), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE) dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 1 Paragraf 24 menyatakan bahwa entitas pelaporan mengungkapkan informasi tentang ketaatan terhadap anggaran. Begitu pula dalam paragraf-paragraf selanjutnya yang menjelaskan pentingnya pengungkapan semua informasi keuangan yang dibutuhkan pengguna sebab hal ini untuk menghindari kekeliruan dan kesalahpahaman dalam membaca laporan keuangan. Pemenuhan akan adanya pengungkapan akan mempermudah pengguna laporan keuangan dalam memahami isi dari laporan keuangan tersebut.

Laporan keuangan yang disusun sesuai dengan SAP yang berlaku akan diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), lalu kemudian disampaikan kepada DPR/DPRD serta masyarakat (Widanti, 2019). Mengingat laporan keuangan berfungsi sebagai alat pertanggungjawaban sekaligus pedoman pengambilan keputusan bagi pihak eksternal, maka laporan keuangan yang telah diaudit harus disertai dengan pengungkapan.

Pemeriksaan atas laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah informasi keuangan telah disajikan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan. Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI), sebuah organisasi independen dengan izin dan keahlian profesional, melakukan audit keuangan. BPK akan melakukan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara untuk memberikan penilaian atas kewajaran laporan keuangan. Kriteria pemberian opini berdasarkan Undang-Undang No. 15 Tahun 2004, khususnya kesesuaian penyajian laporan keuangan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), kelemahan sistem pengendalian intern, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan kecukupan pengungkapan penuh atas laporan keuangan.

Peringkat tertinggi pengelolaan keuangan negara adalah Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), yang memberikan jaminan yang wajar bahwa data keuangan telah disajikan secara jujur sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. (SAP). Mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian (WTP) meningkatkan reputasi pemerintah kota. Hal ini dimaksudkan agar opini WTP dapat secara akurat mewakili tidak hanya pengelolaan keuangan daerah yang bertanggung jawab, tetapi juga penggunaan sumber daya yang efektif dan efisien sesuai dengan prinsip *value for money*.

Kualitas laporan keuangan yang baik tercermin dari semakin tingginya tingkat pengungkapan laporan keuangan. Jika tingkat pengungkapan tinggi maka probabilitas opini audit yang diperoleh menjadi semakin baik. Hal ini sesuai dengan Pasal 16 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Pemberian opini didasarkan pada kriteria yaitu kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan pengungkapan (*adequate disclosure*), kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian internal (Carolina, 2019).

Salah satu prinsip akuntansi yang dituangkan dalam SAP disebut sebagai "pengungkapan penuh". Berdasarkan prinsip ini, pengguna laporan keuangan diberikan informasi lengkap yang bermanfaat bagi mereka, dan informasi ini dicantumkan dalam sampul laporan keuangan serta catatan yang menyertai laporan keuangan (CaLK) (Febriyani Syafitri, 2012). Namun, fakta yang terjadi masih terdapat laporan APBD yang belum sepenuhnya memuat semua informasi secara lengkap. Informasi ini ditentukan oleh data yang dipublikasikan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) tentang komentar atas laporan keuangan dari pemerintah daerah yang belum sepenuhnya mengungkapkan informasi yang berkaitan dengan keuangan daerah.

Pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) dan pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*) adalah dua jenis pengungkapan dalam laporan keuangan. Pengungkapan wajib mengacu pada informasi yang harus diungkapkan sesuai dengan standar akuntansi yang relevan, sedangkan pengungkapan sukarela mengacu pada informasi yang diberikan selain pengungkapan wajib dan bersifat opsional untuk entitas pelaporan (Setyaningrum & Syafitri, 2012).

Pengembangan pelaporan keuangan berbasis internet oleh pemerintah daerah merupakan perkembangan dari praktik akuntansi pengungkapan yang ada meskipun perkembangan praktik ini tidak didasari oleh standarisasi pengungkapan informasi keuangan di internet. Informasi yang diberikan melalui media website merupakan pengungkapan yang sifatnya sukarela dan tidak diregulasi oleh perundang-undangan atau badan tertentu, khususnya di negara berkembang seperti juga di Indonesia (Almilia, 2008). Melalui website pemerintah daerah, informasi tersebut akan tersampaikan dengan tepat waktu. Semakin cepat waktu penyajian laporan keuangan, maka akan semakin baik untuk pengambilan keputusan (Mardiasmo, 2009).

Salah satu media yang mudah dan efisien digunakan adalah melalui website resmi pemerintah daerah. Melalui Instruksi Presiden Republik Indonesia Nomor 3 Tahun 2003, Indonesia mulai mengembangkan pelaksanaan pemerintahan berbasis internet atau yang biasa dikenal dengan e-governmental. Salah satu tujuan pengembangan e-governmental adalah untuk pemanfaatan kemajuan teknologi informasi agar pelayanan publik dapat diakses secara mudah dan murah oleh masyarakat seluruh Indonesia. Tahapan awal tindak lanjut inpres tersebut adalah pembentukan website resmi seluruh instansi pemerintah termasuk pemerintah daerah. Pelaksanaan e-government di pemerintah daerah kemudian diatur melalui blueprint e-government untuk pemerintah daerah yang dikeluarkan Kementerian Telekomunikasi dan Informatika. Di Indonesia, pengungkapan informasi pada website resmi pemerintah daerah masih bersifat sukarela (voluntary). Akibatnya tingkat pengungkapan informasi masih beragam di setiap website pemerintah

daerah. Motivasi untuk secara sukarela melaporkan informasi pemerintahan pada website bergantung kepada urgensi masing masing pemerintah daerah.

Pengelolaan keuangan daerah yang baik, salah satu indikatornya adalah transparansi yakni dapat dilihat dari ada atau tidaknya informasi keuangan yang tersedia secara terbuka bagi masyarakat dan pengguna lainnya dalam rangka mewujudkan penyelenggaraan pemerintahan yang baik, bersih, dan bertanggungjawab. Salah satu bentuk dari transparansi yang dapat ditempuh kepala daerah adalah dengan mengungkapkan laporan keuangan pemerintah daerah sebagai pertanggungjawaban pengelolaan dana dari masyarakat yang disusun menurut standar akuntansi pemerintahan secara sukarela di internet pada website pemerintah daerahnya, sehingga seluruh stakeholder memiliki kesempatan untuk memperoleh informasi yang ada di lingkungan pemerintah daerah. Kepala daerah dapat menggunakan internet untuk mengungkapkan pertanggungjawaban secara sukarela sebagai upaya konkrit mewujudkan akuntabilitas.

Pengungkapan sukarela laporan keuangan pemerintah daerah di internet dinilai efisien (Woldenberg, 2004 dalam Bertot, dkk 2010) dan efektif meningkatkan pengendalian terhadap perangkat pemerintahan daerah dari tindakan korupsi serta dapat meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pemerintahan daerah (Shim dan Eom, 2008 dalam Bertot, dkk 2010). Puspita dan Martani (2012), menyebutkan alasan pentingnya transparansi keuangan dan kinerja melalui website karena biaya yang relatif lebih murah ketika menggunakan teknologi serta kemudahan tingkat aktivitas entitas ekonomi dibanding ketika dilakukan dengan

manual dan konvensional. Internet dinilai dapat menjadi jawaban atas harapan masyarakat akan terselenggaranya pengelolaan keuangan daerah yang baik. Namun demikian, hanya ada beberapa pemerintahan daerah yang secara sukarela memilih untuk mengambil manfaat dari internet sebagai media dalam melakukan pelaporan keuangan. Dengan demikian, penting untuk mengetahui apa alasan pemerintah daerah dalam mengambil kebijakan melakukan atau tidak melakukan pelaporan keuangan di internet secara sukarela. Berhubung internet dinilai dapat digunakan sebagai media efektif dan efisien dalam pelaporan keuangan yang dapat mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pemerintahan daerah sehingga mampu memenuhi harapan masyarakat akan terselenggaranya pengelolaan keuangan daerah yang baik.

Nainggolan dan Purwanti (2016), menemukan bahwa pendapatan asli daerah, ukuran pemerintah daerah, kompleksitas pemerintahan, rasio pembiayaan utang, dan kualitas laporan keuangan tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan informasi keuangan dalam website resmi pemerintah daerah. Sedangkan tingkat kesejahteraan masyarakat berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan informasi keuangan dalam website resmi pemerintah daerah. Penelitian tentang praktik pengungkapan keuangan secara sukarela pada website pada pemerintah daerah di Indonesia merupakan hal yang penting dilakukan, karena akan memberikan gambaran tentang seberapa besar pentingnya pengungkapan keuangan secara sukarela pada website yang dilakukan oleh pemerintah daerah serta memberikan petunjuk tentang faktor-faktor apa saja yang mempengaruhinya sehingga diharapkan dari hasil penelitian tentang pengungkapan keuangan secara sukarela pada



website pada pemerintah daerah ini dapat mewujudkan asas akuntabilitas dan transparansi sehingga terwujudlah good government governance.

Terdapat beberapa penelitian yang menganalisis faktor-faktor apa saja yang mempengaruhi tingkat pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah. Penelitian yang dilakukan oleh Marliani et al. (2018) yaitu pengaruh karakteristik pemerintah, kompleksitas, dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah Provinsi Jawa Timur. Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan, maka dapat disimpulkan bahwa secara simultan jumlah SKPD berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan. Sedangkan secara parsial PAD, DEPEND, AGE, SKPD dan AUDIT berpengaruh tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan.

Najah & Purwati (2019) yang melakukan penelitian dengan variabel Karakteristik Pemerintah daerah, Indeks Pembangunan Manusia, Dan Kualitas Hasil Audit memperoleh hasil yaitu temuan audit tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan dalam LKPD. Penelitian oleh Girsang & Yuyetta (2015), Maulana & Handayani (2015), Setyaningrum & Syafitri (2012) menunjukkan bahwa ada pengaruh positif dengan menggunakan variabel jumlah SKPD. Namun berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Setyowati (2016) yang menunjukkan hasil bahwa jumlah SKPD berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Selanjutnya, dalam penelitian Meli Marliani et al (2018) menyatakan bahwa jumlah temuan audit tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan.

Berdasarkan beberapa penelitian sebelumnya, maka peneliti ingin mengambil variabel kompleksitas yang diproksikan dengan jumlah SKPD dan temuan audit dengan alasan kedua variable ini yang paling banyak memberikan hasil yang tidak konsisten dalam penelitian beberapa peneliti sebelumnya. Maka dari itu, peneliti tertarik untuk menganalisis lebih dalam faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah pada kabupaten/kota pulau Sulawesi dengan variabel jumlah SKPD dan temuan audit tahun anggaran 2021.

Dari beberapa hasil penelitian dan penjelasan diatas, akan menunjukkan bahwa pada dasarnya penyajian laporan keuangan haruslah disajikan berdasarkan standar akuntansi yang berlaku (Standar Akuntansi Pemerintahan) dan diperlukan suatu tingkat pengungkapan yang tinggi atas penyajian laporan keuangan tersebut sehingga tingkat pengungkapan dan laporan keuangan yang ada dapat dinilai berkualitas, sehingga Standar Akuntansi Pemerintahan sangat penting sebagai bentuk transparansi dan akuntabilitas pemerintah dalam menyajikan laporan keuangan. Beberapa pengungkapan yang terdapat dalam Standar Akuntansi Pemerintahan merupakan pengungkapan wajib (mandatory disclosure) yang harus disajikan oleh pemerintah. Bahwa kesesuaian format penyusunan dan penyampaian laporan keuangan yang sesuai dengan standar akuntansi, akan mencerminkan kualitas, manfaat, dan kemampuan laporan keuangan itu sendiri (Suhardjanto, Rusmin, Mandasari, dan Brown, 2010 dalam Suhardjanto dan Yulianingtyas, 2011). Maka dari itu, perubahan bentuk hasil opini audit pada dasarnya juga akan berhubungan dengan tingkat pengungkapan yang ada pada laporan keuangan.

Dalam penelitian Liestiani (2008) dalam Rini, Adhariani Sarah (2014). dijelaskan bahwa hubungan jumlah temuan audit positif dengan tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten. Hal ini dikarenakan Menurut Hartati (2011) dalam Rini, Adhariani Sarah (2014), salah satu kriteria pemeriksaan atas laporan keuangan, yang dilakukan dalam rangka memberikan pendapat/opini atas kewajaran informasi keuangan, yang disajikan dalam laporan keuangan salah satunya berdasarkan pada pengungkapan yang lengkap (*full disclosure*). Oleh karena itu, pengungkapan (*disclosure*) merupakan hal yang sangat penting dalam pemeriksaan untuk mengeluarkan opini atas laporan keuangan. Sehingga penilaian opini dapat dilihat dari pengungkapan laporan keuangan tersebut. Pernyataan ini juga didukung oleh Copley (2002) dan Andriani (2011) dalam Arifin dan Fitriasaki (2014). menunjukkan bawa opini audit berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan atas laporan keuangan.

Dalam penelitian penelitian yang telah dijelaskan dan terangkan diatas, yaitu tentang tingkat pengungkapan serta penelitian yang mencoba membahas tentang hubungan opini audit dan tingkat pengungkapan, penulis menilai masih ada yang perlu ditambahkan guna melengkapi literasi yang ada sehingga pada akhirnya membuat penelitian yang penulis buat berbeda dan memberikan pandangan ataupun literasi baru bagi dunia akademis. Pertama, Penelitian- penelitian diatas masih hanya memberikan batasan aspek hanya pada tingkat pengungkapan atas laporan keuangan yang hanya sebatas pada tingkat pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) pada Laporan Keuangan Pemerintah (LKPD) yang diatur pada Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan

tidak membahas bagaimana tingkat pengungkapan sukarela (voluntary disclosure) yang ada pada laporan keuangan yang disajikan oleh Pemerintah Daerah, dan penelitian ini akan melakukan pembahasan atas kedua bentuk pengungkapan tersebut, yaitu pengungkapan wajib dan pengungkapan sukarela. Kedua, dalam hal pengukuran tingkat pengungkapan wajib yang telah dilakukan oleh penelitian terdahulu, penelitian terdahulu masih menggunakan ceklis pengungkapan laporan keuangan yang sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan PP 24 Tahun 2005 yang masih kurang komprehensif, sehingga dalam penelitian ini akan melakukan konstruksi ceklis pengungkapan laporan keuangan yang lebih komprehensif yang sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan PP 71 Tahun 2010. Pemilihan objek penelitian adalah pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota Surabaya untuk Tahun Anggaran 2015 yangmana telah mendapatkan opini audit Wajar Tanpa Pengecualian Dengan Paragraf Penjelas (WTP-DPP) dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Dengan pembahasan lebih merinci dan fokus hanya pada satu objek Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, maka peneliti dapat lebih dalam untuk melakukan studi eksploratif.

## **1.2 Rumusan Masalah**

Berdasarkan latar belakang yang telah dijelaskan sebelumnya, maka rumusan masalah yang akan diteliti dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Apakah kompleksitas pemerintah yang diprosikan dengan jumlah SKPD berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah di pulau Sulawesi?

2. Apakah temuan audit pemerintah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah di pulau Sulawesi?
3. Apakah kompleksitas pemerintah dan temuan audit berpengaruh secara simultan terhadap pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah pulau Sulawesi?

### **1.3 Tujuan Penelitian**

Berdasarkan rumusan masalah diatas, maka tujuan yang akan dicapai dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh kompleksitas pemerintah terhadap tingkat pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah di pulau Sulawesi.
2. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh temuan audit terhadap tingkat pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah di pulau Sulawesi.
3. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh kompleksitas pemerintah dan temuan audit berpengaruh secara simultan terhadap pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah pulau Sulawesi

### **1.4 Kegunaan Penelitian**

#### **1.4.1 Kegunaan Teoritis**

1. Mahasiswa jurusan akuntansi, untuk menambah pengetahuan serta sebagai referensi dan pembanding untuk ilmu pengetahuan
2. Masyarakat, untuk memberikan informasi mengenai bukti empiris mengenai pengaruh kompleksitas pemerintah dan temuan audit terhadap tingkat tingkat pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah.
3. Peneliti selanjutnya, diharapkan dengan hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai sumber referensi tambahan dan kiranya penelitian ini

memberikan kesempatan kepada peneliti selanjutnya untuk menyempurnakan dan memperluas topik penelitian ini

4. Penulis, dapat memperluas wawasan serta menambah referensi dan memberikan informasi mengenai tingkat pengungkapan tingkat pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah sehingga diharapkan akan bermanfaat di masa yang akan datang.

#### **1.4.2 Kegunaan Praktis**

1. Pemerintah dan Instansi pemerintah, diharapkan menjadi bahan evaluasi dan masukan untuk mengetahui seberapa banyak tingkat pengungkapan informasi keuangan yang sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan yang berlaku
2. Masyarakat, menjadi sumber informasi bagi masyarakat untuk mengetahui tingkat pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah
3. Peneliti selanjutnya, untuk memacu dan mendorong peneliti selanjutnya untuk meneliti lebih banyak mengenai topik pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah.

### **1.5 Ruang Lingkup**

Adapun ruang lingkup dalam penelitian ini terbatas pada informasi keuangan pemerintah daerah di pulau Sulawesi tahun 2021. Adapun batasan dalam penelitian ini terbatas pada pengujian tingkat pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah (pengungkapan wajib dan sukarela), kompleksitas pemerintah yang diprosikan dengan jumlah SKPD, dan temuan audit.

## 1.6 Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan pada penelitian ini terbagi atas lima bab mengikuti pedoman penulisan skripsi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin (2012). Sistematika penulisan memiliki tujuan agar mempermudah para pembaca dalam memahami alur dan isi dari penelitian. Kelima bab tersebut terbagi sebagai berikut.

Bab I merupakan pendahuluan. Bab ini berisikan latar belakang penelitian, rumusan masalah yang didasarkan pada latar belakang, tujuan penelitian menurut rumusan masalah, kegunaan dari penelitian, ruang lingkup penelitian, dan sistematika penulisan.

Bab II merupakan tinjauan pustaka. Bab kedua ini menguraikan tentang landasan teori yang digunakan sebagai pendukung penelitian. Dalam bab tinjauan pustaka ini juga membahas penelitian terdahulu, kerangka pemikiran, serta hipotesis penelitian.

Bab III merupakan metode penelitian. Penjelasan terkait rancangan penelitian, tempat dan waktu penelitian, populasi dan sampel penelitian, jenis dan sumber data penelitian, teknik pengumpulan data penelitian, variabel dan definisi operasional penelitian, serta metode analisis data penelitian semuanya dirangkumkan dalam bab ini.

Bab IV merupakan hasil penelitian. Bab ini memberikan gambaran terkait data yang digunakan untuk penelitian, pengolahan deskripsi data menggunakan teknik statistik deskriptif, pengujian atas hipotesis, serta pembahasan hasil penelitian.

Bab V merupakan penutup. Bab terakhir ini berisikan kesimpulan pembahasan hasil penelitian, saran, dan keterbatasan dari penelitian yang dilakukan.

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### 2.1 Tinjauan Teori

##### 2.1.1 Teori Agensi

Teori agensi menjelaskan hubungan perjanjian antara pihak yang memberi kewenangan (*principal*) dengan pihak yang diberi kewenangan (*agent*) untuk menjalankan kepentingan kedua belah pihak serta pendelegasian tugas kepada pihak agen. Teori ini pertama kali diperkenalkan oleh Michael C. Jensen dan William H. Meckling (1976) dalam penelitian yang berjudul *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*. Dalam tulisannya, pihak yang membuat perjanjian disebut prinsipal, dan pihak yang mendapat kuasa disebut agen.

Zimmerman (1997) menyatakan bahwa *agency problem* terjadi pada semua organisasi, baik sektor publik maupun sektor swasta. Pada sektor swasta, *agency problem* terjadi antara pemegang saham sebagai *principal* dan manajemen sebagai *agent*. Pada sektor publik, *agency problem* terjadi antara pejabat yang terpilih rakyat sebagai *agent* dan para pemilih (masyarakat) sebagai *principal*.

Ketika *principal* mempercayakan kekuasaan pengambilan keputusan kepada agen, masalah keagenan muncul. (Zimmerman, 1977). Kedua pihak dalam hubungan ini akan memiliki tujuan yang berlawanan. Di satu sisi, agen secara etis berkewajiban untuk memaksimalkan keuntungan prinsipal, tetapi agen juga berkepentingan untuk memaksimalkan kesejahteraan mereka sendiri. Jensen



dan Meckling (1976) menjelaskan bahwa terdapat perbedaan kepentingan antara principal dan agent, sehingga agent tidak selamanya mengikuti keinginan principal.

Teori agensi adalah teori yang digunakan dalam penelitian ini, yang menggambarkan situasi dimana pemerintah daerah sebagai agen bagi masyarakat (*principal*) akan bertindak dengan penuh kesadaran bagi kepentingan mereka sendiri serta memandang bahwa pemerintah daerah tidak dapat dipercaya untuk bertindak dengan sebaik-baiknya bagi kepentingan masyarakat

Konsep akuntabilitas publik menurut Mardiasmo (2009: 20) adalah kewajiban pihak pemberi amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala kegiatan dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pemberi amanah. Penyusunan laporan keuangan yang sesuai dengan pengungkapan dan penyajian yang paling wajar merupakan salah satu cara pemerintah harus memenuhi kewajibannya untuk menyediakan informasi yang transparan dan akuntabel (Girsang, 2017).

Adanya hubungan agen dan prinsipal ini tidak menutup kemungkinan timbulnya informasi yang asimetris, sehingga diperlukan transparansi pertanggungjawaban keuangan berupa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) (Pramesti & Misran, 2021). Untuk mengurangi konflik maka diperlukan *monitoring* oleh prinsipal atas apa yang dilakukan oleh *agent*. Laporan keuangan dan pengungkapan informasi kepada publik adalah salah satunya. Dalam konsep pemberian informasi kepada publik dapat dijadikan alat untuk mengurangi konflik keagenan.

### **2.1.2 Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)**

Standar akuntansi ditetapkan untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan yaitu meningkatkan konsistensi, daya banding, kesepahaman, relevansi, dan keandalan laporan keuangan. Standar akuntansi menjadi kriteria audit bagi auditor sebagai dasar untuk menilai apakah laporan keuangan sudah disusun sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku (Mahmudi, 2011: 103). SAP adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. SAP mengontrol bagaimana menentukan, mengukur, dan melaporkan informasi yang harus dimasukkan dalam laporan keuangan (Girsang, 2017).

Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menyebutkan dengan jelas bahwa laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah pusat dan Pemerintah Daerah harus disajikan sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Penyajian laporan keuangan pemerintah daerah sesuai dengan standar akuntansi pemerintah juga dinyatakan dalam undang-undang otonomi terbaru, yaitu UU No. 32 tahun 2004 yang mengatur pemerintah daerah yang menyebutkan penyajian laporan keuangan Pemerintah Daerah sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

Pemerintah kemudian merilis nomor Peraturan Pemerintah 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Undang-undang ini mengatur transisi dari akuntansi berbasis kas ke akrual. Undang-Undang Keuangan Negara dan Perbendaharaan Negara mensyaratkan pengakuan dan pengukuran pendapatan dan pengeluaran basis akrual, jadi PP ini sedang dalam transisi. Kemunculan PP No. 24 tahun 2005 yang mengatur standar akuntansi pemerintah untuk mulai beralih dari basis kas basis akrual, dan pembaruan selanjutnya, PP No. 71 tahun 2010, yang mengatur Standar Akuntansi Pemerintahan dengan basis

akrual penuh sehingga perkembangan akuntansi di dalam pemerintahan sejak era otonomi regional telah maju dengan sangat cepat.

Ketika menyajikan laporan keuangan organisasi pemerintah termasuk pemerintah pusat dan pemerintah daerah, SAP adalah referensi yang diperlukan. Auditor Eksternal (BPK) akan menggunakan SAP sebagai kriteria dalam audit dan pengguna laporan keuangan, termasuk legislatif, akan menggunakan SAP untuk menganalisis informasi yang terkandung dalam laporan keuangan. (Girsang, 2017).

Sesuai dengan PP No. 71/2010, Standar Akuntansi Pemerintah adalah seperangkat prinsip panduan bagi pejabat yang memerintah. Mengingat hal tersebut di atas, SAP adalah merupakan kekuatan hukum yang akan meningkatkan kualitas jasa keuangan Pemerintah di Indonesia. (Suharjanto Dan Yulianingtyas, 2011).

Dengan SAP yang ada untuk akuntabilitas keuangan pemerintah, ini dimaksudkan untuk membuat laporan akuntabilitas berkualitas tinggi, memberikan informasi komprehensif, dan jelas dan sederhana bagi semua pihak untuk dipahami dalam melaksanakan tugas mereka, terutama DPR dan BPK. (PP No. 71 tahun 2010).

### **2.1.3 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Menurut Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia, laporan keuangan adalah bagian dari proses pelaporan keuangan. Laporan keuangan yang lengkap biasanya meliputi neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan posisi keuangan yang disajikan dalam berbagai cara (seperti misalnya sebagai laporan arus kas atau arus dana), catatan dan laporan lain serta materi penjelasan yang merupakan bagian internal dari laporan

keuangan. Di samping itu juga termasuk skedul dan informasi tambahan yang berkaitan dengan laporan tersebut misalnya informasi keuangan segmen industri dan geografis serta pengungkapan pengaruh perubahan harga.

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) pada dasarnya merupakan hasil gabungan atau konsolidasi dari laporan keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) bertugas menyusun LKPD. Proses penyusunan LKPD paling lambat tiga bulan setelah berakhirnya tahun anggaran bersangkutan.

Penyusunan dan penyajian LKPD dilakukan sesuai dengan peraturan pemerintah yang mengatur tentang Standar Akuntansi Pemerintah. LKPD disajikan harus melampirkan ikhtisar realisasi kinerja dan laporan keuangan BUMD/perusahaan daerah. Selanjutnya LKPD disampaikan kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) untuk dilakukan pemeriksaan. LKPD yang telah diaudit BPK selanjutnya disampaikan ke DPRD untuk dibahas dan ditetapkan dengan peraturan daerah (perda) tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD (Nurabila, 2018).

Laporan keuangan dibuat sesuai dengan PP Nomor 71 tahun 2010 untuk memberikan informasi terkait tentang situasi keuangan semua transaksi yang terjadi selama periode pelaporan. Laporan keuangan digunakan untuk menilai nilai sumber daya ekonomi yang digunakan untuk melakukan operasi pemerintah, belajar tentang kondisi keuangan, menilai efektivitas dan efisiensi entitas pelaporan, dan mengukur seberapa baik itu sesuai dengan hukum dan peraturan yang berlaku (Girsang, 2017).

Menurut Bastian (2010: 104), laporan keuangan sektor publik merupakan representasi terstruktur posisi keuangan akibat transaksi yang dilakukan. Tujuan pelaporan keuangan umum sektor publik adalah menyediakan informasi untuk

keperluan pengambilan keputusan dan mendemonstrasikan akuntabilitas organisasi atau sumber daya yang dipercayakan dengan:

1. Menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya keuangan.
2. Menyediakan informasi mengenai bagaimana organisasi mendanai aktivitasnya dan memenuhi persyaratannya.
3. Menyediakan informasi menyeluruh yang berguna dalam mengevaluasi kinerja organisasi menyangkut biaya jasa, efisiensi, dan pencapaian tujuan.
4. Menyediakan informasi yang berguna dalam mengevaluasi kemampuan organisasi untuk mendanai aktivitasnya dan memenuhi kewajiban Kualitas laporan keuangan

Tujuan tersebut akan dipenuhi apabila penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah mengacu pada Standar Akuntansi Pemerintahan. Beberapa komponen yang harus tersaji dalam laporan keuangan pemerintah daerah berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran II yaitu:

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

Laporan Realisasi Anggaran adalah laporan yang menyajikan informasi mengenai realisasi pendapatan, belanja, transfer, surplus, defisit, serta pembiayaan dari suatu entitas pelaporan yang dapat dibandingkan dengan anggarannya

2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran

Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih laporan yang secara komparatif dengan periode sebelumnya pos-pos berikut: a) Saldo Anggaran Lebih awal; b) Penggunaan Saldo Anggaran Lebih; c) Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran tahun berjalan; d) Koreksi Kesalahan Pembukuan Tahun Sebelumnya; e) Lain-lain; dan f) Saldo Anggaran Lebih Akhir.

### 3. Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan yang berisi aset, kewajiban, dan ekuitas dana pada periode tertentu. Neraca meliputi sekurang-kurangnya pos-pos seperti kas dan setara kas, persediaan, investasi jangka panjang, aset tetap, kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang, dan ekuitas.

### 4. Laporan Arus Kas

Laporan arus kas menyajikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama satu periode akuntansi, dan saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan.

### 5. Laporan Operasional

Laporan operasional menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi bersifat nilai tambah yang menambah ekuitas dan penggunaannya dikelola oleh pemerintah pusat maupun pemerintah daerah untuk penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan. Laporan operasional ini terdiri dari pendapatan, beban, transfer, dan pos-pos luar biasa.

### 6. Laporan Perubahan Ekuitas

Laporan perubahan ekuitas menyajikan sekurang-kurangnya pos-pos ekuitas awal atau ekuitas tahun sebelumnya, surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan dan koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas, yang antara lain berasal dari dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar, misalnya: koreksi kesalahan mendasar dari persediaan yang terjadi pada periode-periode sebelumnya; perubahan nilai aset tetap karena evaluasi aset tetap.

### 7. Catatan atas Laporan Keuangan

CaLK berisi mengenai penjelasan dari angka yang tersaji dalam LRA, neraca, dan laporan arus kas. Dalam CaLK juga mencakup informasi mengenai kebijakan akuntansi yang digunakan entitas pelaporan dan informasi lain yang harus diungkapkan serta yang dianjurkan untuk diungkapkan dalam SAP serta pengungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan laporan keuangan yang wajar dan sesuai dengan peraturan yang berlaku.

#### **2.1.4 Pengungkapan Informasi Keuangan Pemerintah Daerah**

Definisi pengungkapan (*disclosure*) yaitu tidak menutupi atau tidak menyembunyikan. Jika dikaitkan dengan laporan keuangan, *disclosure* mengandung arti bahwa laporan keuangan harus memberi informasi dan penjelasan yang cukup mengenai hasil aktivitas suatu unit usaha (Chariri dan Ghozali, 2007: 377). Pengungkapan dibutuhkan dalam laporan keuangan untuk setiap fakta keuangan yang berpengaruh signifikan terhadap penilaian pembaca informasi (Kieso *et al*, 2011: 675). Pengungkapan adalah salah satu cara untuk menyampaikan informasi dalam laporan keuangan di suatu perusahaan.

Salah satu alat yang dapat digunakan untuk mendukung terjadinya transparansi akuntabilitas adalah dengan pengungkapan informasi keuangan secara wajar. Menurut Girsang (2017), motif pelaporan keuangan dilakukan untuk kepentingan:

1. Akuntabilitas, berarti mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan,
2. Manajemen, dimaksudkan membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian

atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas dana pemerintah untuk kepentingan masyarakat,

3. Transparansi, yaitu memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan dan,
4. Keseimbangan antar generasi, yaitu membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

Seberapa banyak informasi yang dapat diterima oleh para pengguna laporan keuangan tergantung dari sejauh mana tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh Pemerintah Daerah.

Menurut Hendriksen (2002:432) ada tiga konsep pengungkapan yang umumnya diusulkan, yaitu:

1. Pengungkapan cukup (*Adequate disclosure*). Konsep yang sering digunakan adalah pengungkapan yang cukup, yaitu pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh peraturan yang berlaku, dimana angka-angka yang disajikan dapat diinterpretasikan dengan benar oleh investor.
2. Pengungkapan wajar (*Fair disclosure*). Pengungkapan yang wajar secara tidak langsung menyiratkan suatu etika, yaitu memberikan perlakuan yang sama kepada semua pemakai laporan keuangan.



3. Pengungkapan penuh (*Full disclosure*). Pengungkapan penuh menyangkut penyajian informasi yang relevan. Bagi sebagian orang pengungkapan penuh berarti penyajian informasi secara berlimpah sehingga tidak tepat. Menurut mereka, terlalu banyak informasi akan membahayakan. Karena penyajian rinci dan yang tidak penting justru akan mengaburkan informasi yang signifikan membuat laporan keuangan sulit ditafsir

Menurut Chariri dan Ghazali (2007), pengungkapan (*disclosure*) dapat dikelompokkan menjadi dua jenis, yaitu:

1. Pengungkapan Wajib (*Mandatory Disclosure*)

Pengungkapan wajib merupakan pengungkapan tentang informasi yang diharuskan oleh peraturan yang telah ditetapkan oleh badan otoriter. Untuk sektor publik di Indonesia, pengungkapan informasi dalam laporan keuangan pemerintah diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

2. Pengungkapan Sukarela (*Voluntary Disclosure*)

Pengungkapan sukarela merupakan informasi yang tidak diwajibkan oleh suatu peraturan yang berlaku, tetapi diungkapkan oleh entitas karena dianggap relevan dengan kebutuhan pemakai. Sedangkan dari sumber PSAK dapat disimpulkan bahwa informasi lain atau informasi tambahan (telaahan keuangan yang menjelaskan karakteristik utama yang mempengaruhi kinerja perusahaan, posisi keuangan perusahaan, kondisi ketidakpastian, laporan mengenai lingkungan hidup, laporan nilai tambah) adalah merupakan pengungkapan yang dianjurkan (tidak diharuskan) dan diperlukan dalam rangka memberikan penyajian yang wajar dan relevan dengan kebutuhan pemakai.

Sektor pemerintahan di Indonesia, baik pemerintah pusat maupun daerah, pengungkapan informasi dalam laporan keuangan Pemerintah Daerah mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Standar ini mengharuskan adanya pengungkapan lengkap (*full disclosure*), dimana laporan keuangan menyajikan secara lengkap informasi informasi yang berguna bagi pengguna laporan baik pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan ataupun pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

CaLK umumnya menegaskan atau menjelaskan pos-pos yang disajikan dalam bahian utama laporan keuangan (Kieso *et al*, 2011). CaLK memberikan informasi kualitatif dan mengungkapkan kebijakan serta menjelaskan kinerja pemerintah dalam tahapan pengelolaan keuangan negara. Selain itu, dalam CaLK memberikan penjelasan atas segala informasi yang ada dalam laporan keuangan lainnya dengan bahasa yang lebih mudah dicerna oleh lebih banyak pengguna laporan keuangan pemerintah, sehingga masyarakat dapat lebih berpartisipasi dalam menyikapi kondisi keuangan negara yang dilaporkan secara lebih pragmatis (Nurabila, 2018).

Berdasarkan PP Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran I, Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan atau menyajikan atau menyajikan 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 penyusunan laporan keuangan dan kebijakan kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya.

5. Rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada laporan keuangan lainnya, seperti pos-pos pada Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Saldo Anggaran Lebih, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas dan Neraca.
6. Informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam laporan keuangan lainnya.
7. Informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan

Sedangkan dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran II, Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan atau menyajikan atau menyajikan 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.

Sejalan dengan wewenang yang diberikan, informasi mengenai pelayanan yang dilakukan serta pelaksanaan aktivitas dari wewenang yang diperoleh harus dipertanggungjawabkan. Karena luasnya cakupan principal yang harus diberikan informasi pertanggungjawaban, maka instansi pemerintah diwajibkan untuk membuat laporan pertanggungjawaban yang terbuka bagi seluruh masyarakat. Masyarakat sebagai stakeholder terbesar pemerintah memiliki hak untuk mendapatkan informasi ini. Peraturan perundang-undangan menjamin hak masyarakat ini, salah satunya Peraturan Pemerintah Nomor 3 tahun 2007 pasal 27 ayat (1) disebutkan bahwa informasi LPPD harus disampaikan kepada masyarakat melalui media cetak dan/atau elektronik. Informasi yang diungkapkan kepada masyarakat umumnya hanya sebatas yang ditetapkan dalam undang-undang. Pengungkapan yang bersifat sukarela (voluntary) masing terbilang langka. Sedangkan dalam Undang-Undang Nomor 14 tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik menyebutkan bahwa hak untuk mendapatkan informasi publik adalah hak asasi warga negara yang dilindungi oleh Undang-Undang. Undangundang ini menganjurkan bahwa informasi-informasi lainnya yang wajar diketahui oleh publik sebaiknya diungkapkan. Karena sifatnya yang tidak wajib, maka didasarkan atas inisiatif masing-masing instansi pemerintah sehingga jumlah pengungkapan sukarela menunjukkan tingkat transparansi yang lebih tinggi.

Perkembangan e-government di Indonesia diawali dengan Instruksi Presiden RI Nomor 3 tahun 2003 tentang Kebijakan dan Strategi Nasional Pengembangan e-Government. Dalam Inpres ini disebutkan bahwa tujuan pengembangan e-Government adalah untuk meningkatkan kualitas pelayanan publik yang lebih efektif dan efisien. E-Government ini diharapkan dapat membantu kegiatan pemerintahan dengan proses kerja elektronik dan informasi

dan pelayanan publik dapat diakses masyarakat dengan lebih mudah dan murah. Inpres ini ditindaklanjuti dengan dikeluarkannya Peraturan Menteri Kominfo Nomor 26 tahun 2006 tentang penggunaan domain [go.id](http://go.id) bagi website resmi pemerintah. Selanjutnya Kemenkominfo mengeluarkan blueprint eGovernment Indonesia dan pedoman implementasi penggunaan website resmi bagi pemerintah daerah.

### **2.1.5 Kompleksitas Pemerintah**

Kompleksitas berasal dari bahasa latin *complexice* yang berarti totalitas atau keseluruhan. Menurut KBBI (Kamus Besar Bahasa Indonesia), kata kompleksitas berarti kerumitan atau keruwetan. Kompleksitas adalah kondisi dan beragamnya faktor-faktor yang ada di lingkungan eksternal dan internal yang mempengaruhi organisasi (Permadi, 2017). Kompleksitas dalam pemerintahan dapat diartikan sebagai kondisi dimana terdapat beragam faktor dengan karakteristik berbeda beda yang mempengaruhi pemerintahan baik secara langsung maupun tidak langsung Kompleksitas pemerintah daerah dapat dilihat dari berbagai aspek (Maulana, 2015).

Aturan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) adalah entitas akuntansi yang berkewajiban menyusun laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan APBD di SKPD selaku Pengguna Anggaran atau Pengguna Barang. Oleh karena itu, keberadaan SKPD dalam suatu daerah, gagasan-gagasan, informasi, dan inovasi yang lebih banyak akan memunculkan suatu pengungkapan. Sebagai konsekuensinya, akan terdapat beberapa tekanan untuk mengungkapkan sesuai dengan SAP (Suhardjanto *et al.*, 2010).

Sebagai pemegang kekuasaan penyelenggaraan pemerintah daerah sekaligus pemegang kekuasaan dalam pengelolaan keuangan daerah, Kepala Daerah, selanjutnya melimpahkan kekuasaannya tersebut untuk dilaksanakan

oleh kepala satuan kerja pengelolaan keuangan daerah dan dilaksanakan oleh kepala satuan kerja pengelolaan keuangan daerah dan dilaksanakan oleh Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) selaku pejabat pengguna anggaran/pengguna barang dibawah koordinasi sekretaris daerah. Pembuatan laporan keuangan yang dilakukan dari masing-masing SKPD akan dikonsolidasikan oleh SKPD untuk menjadi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah baik Pemerintah Provinsi/Kota/Kabupaten (Permadi, 2017).

Semakin banyak jumlah SKPD maka informasi yang harus diungkapkan pun akan semakin banyak dan upaya mengurangi kesalahan informasi serta menunjukkan kinerja yang lebih baik sehingga pemenuhan pengungkapan pada laporan keuangan pemerintah daerah pun semakin tinggi (Herawati, 2019).

#### **2.1.6 Temuan Audit**

Pengertian *auditing* menurut Arens (2015:2) yaitu:

*Accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent and independent person.*

*Auditing* adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan (Marliani *et al.*, 2018).

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 tanggungjawab keuangan negara. BPK melakukan pemeriksaan dengan melihat kondisi keuangan negara, kinerja, serta pemeriksaan lain yang diperlukan. Hasil akhir dari pemeriksaan tersebut dapat berupa temuan, opini, kesimpulan, serta dapat pula berbentuk rekomendasi (Hendriyani & Tahar, 2015).

Temuan audit merupakan kasus yang ditemukan oleh BPK saat melakukan pemeriksaan keuangan pemerintah atas pelanggaran yang dilakukan suatu daerah terhadap peraturan perundang-undangan (Khasanah 2014). Menurut ISO 9000, temuan audit adalah hasil evaluasi dari bukti audit yang dikumpulkan terhadap kriteria audit. Temuan audit dapat mengindikasikan kesesuaian maupun ketidaksesuaian dengan kriteria audit ataupun mendapat perbaikan audit. Ketidaksesuaian itu merupakan penyimpangan dengan adanya bukti objektif atas kriteria audit yang telah ditentukan.

## **2.2 Penelitian Terdahulu**

Beberapa penelitian terdahulu yang relevan telah dilakukan dan digunakan sebagai acuan dalam membantu penelitian ini. Berikut ini adalah beberapa penelitian terdahulu yang berhubungan dengan variabel yang akan diteliti.

Fuji Nurabila (2018) dengan penelitian terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah menggunakan variable karakteristik pemerintah daerah (kekayaan daerah dan jumlah SKPD). Penelitian ini berakhir dengan hasil bahwa kekayaan daerah tidak berpengaruh dan jumlah SKPD berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

Selanjutnya, Herawati (2019) pengaruh karakteristik dan kompleksitas terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota di

Sulawesi Selatan. Hasilnya menunjukkan bahwa karakteristik pemerintah daerah dan kompleksitas berpengaruh terhadap Pengungkapan LKPD.

Yuda Saputra, Nita Erika Ariani (2018) dengan penelitian yaitu Pengaruh Kompleksitas, Kemandirian Dan Opini Terhadap Ketepatan Waktu Pelaporan Keuangan mendapatkan hasil kompleksitas, kemandirian dan opini secara simultan berpengaruh terhadap ketepatan waktu pelaporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia.

Selanjutnya, Meri Andriani *et al* (2019) meneliti Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Barat Tahun Anggaran 2014-2016 dan mendapatkan hasil ukuran legislatif dan jumlah penduduk berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah, sedangkan ukuran pemerintah daerah, tingkat ketergantungan, umur pemerintah daerah, pendapatan asli daerah, diferensiasi fungsional dan belanja modal tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

Usrotun Najah dan Atiek Sri Purwati (2019) yang melakukan penelitian dengan variabel Karakteristik Pemerintah daerah, Indeks Pembangunan Manusia, Dan Kualitas Hasil Audit memperoleh hasil yaitu dua variabel independen yang berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah, yaitu kekayaan dan rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah. Variabel independen lainnya, yaitu intergovernmental revenue, Indeks Pembangunan Manusia, temuan, tingkat penyimpangan, dan opini audit tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan dalam LKPD.

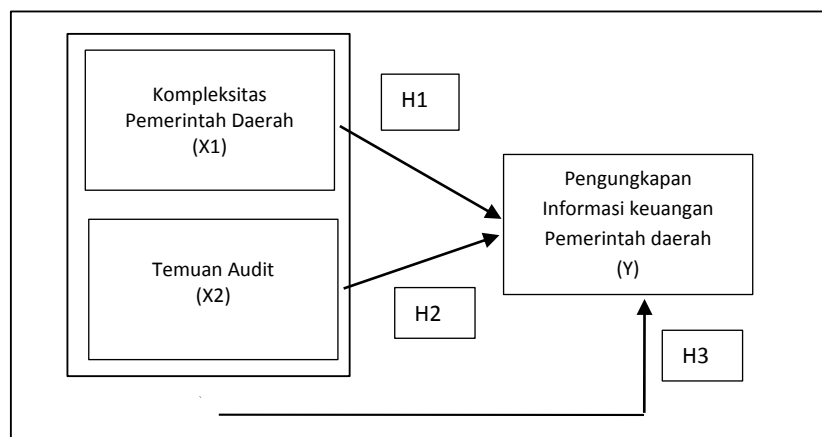


### 2.3 Kerangka Pemikiran

Pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Penelitian ini akan meneliti sejauh mana Pemerintah Daerah mengungkapkan informasi keuangannya sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan.

Pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah adalah salah satu solusi terhadap *agency problem*, masalah keagenan yang dipicu oleh adanya konflik kepentingan antara prinsipal dan agen serta adanya asimetri informasi antara prinsipal dan agen. Kepatuhan terhadap Standar Akuntansi Pemerintahan sesuai Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010 serta merta akan menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas sebagai sinyal positif pertanggungjawaban amanah yang diberikan oleh rakyat.

Peneliti ingin menguji dan menganalisis dengan menggunakan variabel kompleksitas pemerintah yang diproksikan dengan jumlah SKPD serta variabel temuan audit dalam penelitian terhadap pengungkapan LKPD untuk tahun anggaran 2019-2021. Kerangka penelitian digambarkan sebagai berikut.



**Gambar 2. 1 Kerangka Penelitian**

## 2.4 Hipotesis Penelitian

### 2.4.1 Pengaruh Kompleksitas Pemerintah terhadap Tingkat Pengungkapan Informasi Keuangan Pemerintah Daerah

Berdasarkan teori agensi, pemerintah sebagai agen yang diberi amanah oleh rakyat (*principal*) berkewajiban dalam mempertanggungjawabkan laporan keuangan pemerintah daerah. SKPD merupakan entitas akuntansi yang wajib melakukan pencatatan atas transaksi-transaksi yang terjadi dilingkungan pemerintah daerah. Semakin kompleks suatu pemerintahan dapat berarti semakin banyak jumlah SKPDnya. Semakin banyak jumlah SKPD semakin banyak informasi yang harus diungkapkan sebagai upaya mengurangi asimetri informasi dan menunjukkan kinerja agen yang semakin baik (Herawati, 2019).

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Herawati (2019), dijelaskan bahwa variabel kompleksitas pemerintah yang direaksikan dengan jumlah SKPD berpengaruh pada pengungkapan LKPD. Penelitian yang dilakukan oleh Meli Marliani *et al.* (2018) terhadap tingkat *disclosure* juga menghasilkan pengaruh yang signifikan. Hal ini sejalan dengan penelitian oleh Khasanah & Rahardjo (2014) menyatakan bahwa jumlah dari SKPD memberikan pengaruh yang signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

Semakin kompleks pemerintahan, maka semakin dibutuhkan pengungkapan yang lebih besar untuk membantu pembaca laporan keuangan memahami kompleksitas kegiatan yang dilakukan

pemerintah. Banyaknya SKPD menggambarkan jumlah urutan prioritas urusan pemerintah daerah untuk melaksanakan pembangunan daerah. Semakin banyak urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah dalam menjalankan tugasnya, maka semakin kompleks pemerintah tersebut. Jumlah SKPD menjadi salah satu proksi dalam menjelaskan kompleksitas daerah. Berdasarkan penjelasan diatas, maka hipotesis untuk penelitian ini adalah:

*H1 = Kompleksitas pemerintah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah*

#### **2.4.2 Pengaruh Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan Informasi Keuangan Pemerintah Daerah**

Hasil pemeriksaan BPK dituangkan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang memuat sejumlah temuan audit. Temuan audit merupakan pelanggaran terhadap ketentuan yang berlaku baik mengenai pengendalian intern maupun kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang ditemukan oleh auditor pada saat pemeriksaan (Khasanah dan Rahardjo, 2014).

Penelitian oleh Nor *et al.* (2019) yang menguji pengaruh variabel temuan audit menunjukkan hasil positif. Hasil yang sama juga dilakukan oleh Liestiani (2012) yang menemukan bahwa jumlah temuan audit BPK berkorelasi positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah.

Dengan adanya temuan ini, BPK akan meminta pemerintah daerah untuk meningkatkan pengungkapannya dan melakukan koreksi. Sehingga, semakin besar jumlah temuan maka semakin besar pula jumlah tambahan pengungkapan yang akan diminta oleh BPK dalam

laporan keuangan. Pengungkapan yang lebih akan dilakukan sebagai upaya dalam memperbaiki serta mengoreksi temuan audit yang ditemukan oleh BPK dan menunjukkan ada masyarakat bahwa pemerintah daerah berusaha meningkatkan kualitas atas saran dari BPK. Dengan demikian, maka hipotesis untuk penelitian ini adalah:

*H2 = Temuan audit berpengaruh positif terhadap pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah.*

#### **2.4.3 Pengaruh Kompleksitas Pemerintah dan Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan Informasi Keuangan Pemerintah Daerah**

Berdasarkan hipotesis yang dipaparkan terhadap dua variabel sebelumnya, di mana kedua variabel tersebut berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah, maka dapat disimpulkan bahwa kedua variabel yaitu kompleksitas pemerintah dan temuan audit berpengaruh secara simultan terhadap tingkat pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah. Adapun hipotesis yang dirumuskan adalah:

*H3: Kompleksitas pemerintah dan temuan audit berpengaruh secara simultan terhadap tingkat pengungkapan informasi keuangan pemerintah daerah.*