

# PENGARUH KARAKTERISTIK PEMERINTAH DAERAH TERHADAP TINGKAT PENGUNGKAPAN DENGAN OPINI AUDIT SEBAGAI VARIABEL MODERASI

Sunarti, Aris Eddy Sarwono, Ade Ira Maya Feni  
UNISRI  
[sunarti@unisri.ac.id](mailto:sunarti@unisri.ac.id)

---

## Info Artikel

Masuk: 12 November 2020  
Revisi: 25 November 2020  
Diterima: 8 Desember 2020  
Terbit: 12 Januari 2021

### Keywords:

Disclosure, asset, PAD, audit opinion

### Kata kunci:

Pengungkapan, asset, PAD, opini audit

P-ISSN: 2550-0171

E-ISSN: 2580-5819

DOI : 10.33061

---

## Abstract

The Indonesian government, in realizing transparency and public accountability, strives by implementing Good Public Government (GPG). In an effort to realize the GPG, the government is obliged to submit financial reports. This study aims to analyze the influence of local government characteristics on the level of financial statement disclosure with opinion as a moderating variable. The characteristics of local governments, which consist of asset and pad, are thought to have an effect on the level of disclosure. Audit opinion as a moderating variable is thought to be able to strengthen the influence of local government characteristics on the level of disclosure. The analysis technique to test the hypothesis in this study uses the Panel Data Regression Analysis Method. classical assumption test, multiple linear regression test, t statistical test, F statistical test, determination coefficient test (Adjusted R2), and moderation regression test carried out with the help of E-views 10 software. which is corroborated by the audit opinion

---

## Abstrak

Pemerintah Indonesia dalam mewujudkan transparansi dan akuntabilitas publik berupaya dengan melakukan tata kelola pemerintahan yang baik atau Good Public Government (GPG). Upaya dalam mewujudkan GPG, pemerintah wajib menyampaikan laporan keuangan. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh karakteristik pemda terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan dengan opini sebagai variabel moderasi. Karakteristik pemda yang terdiri dari ukuran aset daerah dan PAD diduga berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan. Opini audit sebagai variabel moderasi diduga mampu memperkuat pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan. Teknik analisis untuk menguji hipotesis pada penelitian ini menggunakan Metode Analisis Regresi Data Panel. uji asumsi klasik, uji regresi linear berganda, uji statistik t, uji statistik F, uji koefisien determinasi (Adjusted R2), dan uji regresi moderasi yang dilakukan dengan bantuan software E-views 10. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ukuran aset daerah dan PAD berpengaruh terhadap pengungkapan yang diperkuat oleh opini audit

## PENDAHULUAN

Akuntansi sektor publik telah berkembang pesat selama bertahun-tahun. Saat ini, lembaga-lembaga pemerintah dalam melakukan praktik akuntansi mendapatkan perhatian yang besar. Lembaga-lembaga sektor publik mempunyai tuntutan yang besar dari masyarakat untuk melakukan transparansi dan akuntabilitas publik. Pemerintah Indonesia dalam mewujudkan transparansi dan akuntabilitas publik berupaya dengan melakukan tata kelola pemerintahan yang baik atau *Good Public Government* (GPG). Tata kelola pemerintahan yang baik merupakan seperangkat prosedur atau proses yang diberlakukan dalam instansi pemerintahan untuk menciptakan harmoni pada pengelolaan dan akuntabilitas operasionalnya (Candra dan Bestari, 2015). Laporan keuangan daerah harus disajikan secara lengkap dan berkualitas formulir untuk memberikan informasi yang diperlukan untuk semua pengguna laporan keuangan (Laupe, dkk (2018). PP Nomor 71 tahun 2010 menyatakan bahwa laporan keuangan harus mengandung yang relevan, andal, informasi yang sebanding, dan dapat dimengerti. Untuk terpenuhinya karakteristik ini, pernyataan harus disajikan sepenuhnya (pengungkapan penuh). Laporan keuangan perlu dilampiri pengungkapan (disclosure) mengenai informasi-informasi yang dapat mempengaruhi keputusan (Mardiasmo, 2002:160).

Berdasarkan hasil pemeriksaan BPK yang dilaporkan dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Sementara (IHPS) I tahun 2015 sampai dengan tahun 2018 Pemerintah Daerah di Provinsi Jawa Tengah tingkat Kabupaten mendapatkan opini WTP sebesar 84% dan opini WDP sebesar 16% sedangkan pada tingkat Kota mendapatkan opini WTP sebesar 75% dan opini WDP sebesar 25%. LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah mengalami peningkatan dari tahun 2015 sampai tahun 2018. Namun, selama tahun berturut-turut terdapat daerah yang masih mendapatkan opini WDP yaitu Kabupaten Brebes. Selain itu, Kabupaten Kebumen dan Kabupaten Klaten mengalami penurunan opini WTP ke WDP pada tahun 2015 sampai tahun 2016.

Kabupaten atau kota yang memiliki total asset yang lebih besar maka akan lebih kompleks dalam mengelola dan menjaga asetnya. Penelitian Naopal, dkk (2017) dan Waliyyani dan Mahmud (2015) menunjukkan bahwa ukuran pemerintah daerah tidak berpengaruh tingkat pengungkapan LKPD. Sedangkan hasil penelitian Simbolon dan Kurniawan (2018), Marliani, dkk (2018), dan

Maulana dan Handayani (2015) menunjukkan ukuran pemerintah daerah berpengaruh signifikan positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Nurtari, dkk (2016) mengungkapkan bahwa semakin tinggi tingkat kekayaan yang dimiliki pemerintah daerah maka semakin memberikan tekanan kepada pemerintah daerah untuk melakukan pengungkapan secara lengkap. Hasil penelitian yang dilakukan Simbolon dan Kurniawan (2018), dan Marliani, dkk (2018) menemukan bahwa kekayaan daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD, namun hasil yang lainnya ditemukan oleh Nurtari, dkk (2016) bahwa kekayaan daerah berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Opini audit yang baik mencerminkan pengungkapan pada LPKD yang baik. Sehingga opini audit merupakan salah faktor yang mempengaruhi rendah tingginya tingkat pengungkapan LKPD. Penelitian yang dilakukan oleh Nazaruddin dan Sita (2019) dan Naopal, dkk (2017) menyatakan bahwa opini audit berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Berdasarkan penjelasan tersebut, peneliti menggunakan opini audit sebagai variabel moderasi. Tujuan penambahan opini audit sebagai variabel moderasi, karena adanya perbedaan hasil penelitian dari Nazaruddin dan Sita (2019), Putri dan Arza (2019) dan Syoftia, dkk (2016).

Berdasarkan hasil penelitian sebelumnya, maka peneliti menganalisis apakah ukuran pemerintah daerah dan kekayaan pemerintah daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD dengan variabel opini audit sebagai moderasi. Penelitian ini memusatkan pada empat tahun pertama diterapkannya SAP berbasis akrual pada tahun 2015, 2016, 2017 dan 2018. Penelitian terhadap faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan LKPD, penting untuk dilakukan karena sebagai tolak ukur dan bentuk evaluasi atas tingkat kepatuhan pengungkapan wajib yang dilakukan pemerintah daerah, oleh sebab itu harapannya dapat diberikan *punish* dan *reward* sebagai upaya dalam perbaikan LKPD. Peneliti berharap atas penelitian ini dapat memberikan kontribusi pada masyarakat yang membutuhkan informasi dan menyadari kebutuhan akuntabilitas dan transparansi melalui penilaian dan evaluasi pada pengungkapan wajib yang dilakukan oleh pemerintah daerah.

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD, menganalisis pengaruh Kekayaan Daerah

terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD, menganalisis pengaruh Opini Audit dalam memoderasi Ukuran Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD dan menganalisis pengaruh Opini Audit dalam memoderasi Kekayaan Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD.

## **METODE PENELITIAN**

Definisi operasional variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah: Tingkat Pengungkapan KPD, Berdasarkan penelitian Simbolon (2018) tingkat pengungkapan LKPD dihitung dengan menggunakan rumus:  $DISCLOSURE (DISC) = \frac{\text{Jumlah item yang diungkapkan}}{\text{Total item yang harus diungkapkan}}$ . Ukuran pemerintah daerah diproksikan menggunakan total aset. Berdasarkan penelitian yang dilakukan Maulana (2015), ukuran pemerintah daerah diproksikan dengan total aset dengan rumus sebagai berikut: Ukuran Pemerintah Daerah ( $SIZE$ ) = Ln Total Aset. Kekayaan pemerintah daerah diproksikan dengan PAD. Menurut Marlioni, dkk (2018) kekayaan pemerintah daerah diukur dengan rumus: kekayaan Pemerintah Daerah ( $WEALTH$ ) = Total PAD. Opini Audit, menurut Naopal, dkk (2017) opini audit diukur dengan menggunakan sistem peringkat yaitu: Opini WTP dinilai 4, Opini WDP dinilai 3, Opini TW dinilai 2, Opini TMP dinilai 1.

Penelitian ini menggunakan populasi LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah yang berjumlah 35 Daerah yang terdiri dari 6 LKPD Kota dan 29 LKPD Kabupaten. Proses pengambilan sampel pada penelitian ini menggunakan *purposive sampling* dengan kriteria tertentu dan beberapa pertimbangan. Kriteria pengambilan sampel dalam penelitian ini sebagai berikut: LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah periode tahun anggaran 2015-2018 yang telah diaudit oleh BPK, LKPD yang mempunyai data lengkap untuk pengukuran variabel: Menyediakan empat komponen utama dalam LKPD yaitu Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan Atas Laporan Keuangan, Tersedianya opini audit pada setiap Laporan Hasil Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dalam situs resmi BPK RI mulai tahun 2015-2018.

Teknik analisis untuk menguji hipotesis pada penelitian ini menggunakan Metode Analisis Regresi Data Panel. Data panel adalah data yang memiliki jumlah *cross section* dan jumlah *time series*. Analisis data dalam penelitian ini menggunakan uji statistik deskriptif, pemilihan estimasi model regresi data panel, uji asumsi klasik, uji regresi linear berganda, uji statistik t, uji statistik F, uji koefisien determinasi ( $Adjusted R^2$ ), dan uji regresi moderasi yang dilakukan dengan bantuan *software E-views 10*. Pemilihan Model Data Panel Menurut Widarjono (2007: 251), metode estimasi regresi data panel terdapat tiga pendekatan

alternative model yaitu *Common Effect Model / pooled least squared, Fixed Effect Model, Random Effect Model*.

## **PEMBAHASAN**

Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD Hasil analisis uji regresi linear berganda menunjukkan bahwa variabel ukuran pemerintah daerah mempunyai nilai probabilitas  $0,042 < 0,05$  maka  $H_0$  diterima, berarti ada pengaruh yang signifikan ukuran pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Aset yang dimiliki pemerintah daerah biasanya jumlahnya besar, diikuti dengan pencatatan yang benar. Total aset yang disajikan dalam neraca, komponen aset tetap biasanya memiliki jumlah yang lebih besar dibandingkan dengan total aset lancar. Jumlah aset tetap yang besar ini akan diikuti oleh penyajian dan pencatatan yang lengkap atas aset-aset tetap yang dimiliki pemerintah. Berdasarkan teori agensi, masyarakat mengharapkan kinerja pemerintah daerah memenuhi akuntabilitas dan transparansi optimal dalam pengelolaan aset di daerah. Simbolon dan Kurniawan (2018) mengatakan bahwa perusahaan yang memiliki ukuran yang lebih besar akan memiliki tekanan yang besar pula dari publik untuk menyajikan laporan keuangannya secara lengkap.

Pengaruh PAD Terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD, hasil analisis uji regresi linear berganda menunjukkan bahwa variabel ukuran pemerintah daerah mempunyai nilai probabilitas  $0,0035 < 0,05$ , berarti ada pengaruh yang signifikan ukuran pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Pengaruh total PAD terhadap tingkat pengungkapan LKPD dikarenakan jumlah PAD yang semakin besar, maka dari itu akan memberikan tekanan kepada pemerintah daerah untuk melakukan pengungkapan sesuai dengan SAP. Adanya tuntutan transparansi dari masyarakat dalam pengelolaan PAD yang telah diterima oleh pemerintah daerah yang berasal dari berbagai pendapatan wajib pajak, retribusi dan lain-lain berasal dari wajib pajak di daerah masing-masing, sehingga pemerintah daerah harus mengungkapkan dalam LKPD. Masyarakat selaku pembayar pajak dan retribusi tentu ingin mendapatkan informasi tentang penggunaan dana mereka. Hasil penelitian ini diperkuat oleh peneliti Nurtari, dkk (2016) dan Nazaruddin dan Sita (2019). Peneliti Nurtari, dkk (2016) menyatakan bahwa semakin tinggi kekayaan pemerintah daerah maka semakin memberikan tekanan kepada pemerintah daerah untuk melakukan pengungkapan secara lengkap.

Pengaruh Opini Audit dalam Memoderasi Ukuran Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD. Hasil analisis uji regresi moderasi menunjukkan bahwa variabel interaksi antara opini audit dengan ukuran pemda mempunyai nilai probabilitas  $0,039 < 0,05$ . Nilai probabilitas tersebut menunjukkan bahwa interaksi antara opini audit dengan ukuran pemerintah daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD, yang mengartikan bahwa opini audit memperkuat pengaruh ukuran pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Pengaruh Opini Audit dalam Memoderasi PAD Terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD. Hasil analisis uji regresi moderasi menunjukkan bahwa variabel interaksi antara opini audit dengan PAD mempunyai nilai probabilitas  $0,024 < 0,05$ . Nilai probabilitas tersebut menunjukkan bahwa interaksi antara opini audit dengan PAD berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD, yang mengartikan bahwa opini audit memperkuat pengaruh PAD terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

## **KESIMPULAN**

Penelitian ini menguji pengaruh ukuran pemerintah daerah dan PAD terhadap tingkat pengungkapan LKPD dengan opini audit sebagai variabel moderasi. Penelitian ini menggunakan sampel 140 LKPD di Provinsi Jawa Tengah tahun 2015-2018. Rata-rata tingkat pengungkapan LKPD tahun 2015-2018 sebesar 50,77%. Hasil tersebut mengindikasikan bahwa tingkat pengungkapan wajib pemerintah daerah Jawa Tengah masih rendah dan pemerintah daerah belum sepenuhnya menyajikan semua informasi yang seharusnya diungkapkan dalam laporan keuangan. Ukuran pemerintah daerah Jawa Tengah yang diprosikan dengan total aset mempunyai nilai rata-rata 28,83607 (Rp 4.037.879.879.387,01). Pada variabel PAD di Provinsi Jawa Tengah mempunyai nilai rata-rata 26,54050 (Rp 400.258.219.332,88). Variabel Opini audit mempunyai nilai rata-rata sebesar 0,821429 atau menunjukkan ada 115 LKPD yang mendapatkan opini WTP dan 25 LKPD yang mendapatkan opini WDP.

Ukuran pemerintah daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD di Provinsi Jawa Tengah tahun 2015-2018. Kekayaan pemerintah daerah berpengaruh

terhadap tingkat pengungkapan LKPD di Provinsi Jawa Tengah tahun 2015-2018. Interaksi antara variabel kekayaan pemerintah daerah dengan opini audit berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD di Provinsi Jawa Tengah tahun 2015-2018. Dapat diartikan bahwa opini audit memperkuat pengaruh kekayaan pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

## DAFTAR PUSTAKA

- Mardiasmo, 2002. Akuntansi Sektor Publik Edisi IV. Yogyakarta: CV ANDI OFFSET
- Laupe, Supriadi, Fadli Moh. Saleh, Ridwan, dan Andi Mattulada. 2018. Factors Influencing The Financial Disclosure Of Local Governmental In Indonesial. Academy of Accounting and Financial Studies Journal. Vol. 22, Issue 3. 1-9
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan diakses 30 November 2019.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan diakses 9 Desember 2019
- Naopal, Fikrinah, Sri Rahayu, dan Siska Priyandani Yudowati. 2017. Pengaruh Karakteristik Daerah, Jumlah Penduduk, Temua Audit, dan Opini Audit Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Assets. Vol. 7, No. 1. 56-68
- Waliyyani, Mintotik Ghaniyyu, dan Amir Mahmud. 2015. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Indonesia. Accounting Analysis Journal. Vol. 4, No. 2. 1-8. D
- Nurtari, Almanita, Sri Fadilah, dan Kania Nucholish. 2016. Pengaruh Karakteristik dan Kompleksitas Pemerintah Daerah Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan. Prosiding Akuntansi. Vol. 2, No. 1. 263-270
- Nazaruddin, Ietje dan Yuni Yanti Abi Sita. 2019. The Effects of Government Characteristics, Complexity, Audit Findings, and Audit Opinions on the Level of Provincial Government Financial Statement Disclosures in Indonesia. Advances in Economics, Business and Management Research. Vol. 102. 85-90
- Girsang, Heri Atapson V dan Etna Nur Afri Yuyetta. 2015. Analisa Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Diponegoro Journal Of Accounting. Vol. 04, No. 04. 1-11.

Indriantoro, Nur, & Supomo, Bambang. 2014. Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen. Yogyakarta: BPFE-Yogyakarta.

Marliani, Meli, Moh. Amin dan M. Cholid Mawardi. 2018. Pengaruh Karakteristik Pemerintah, Kompleksitas, dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. E-JRA. Vol. 07, No. 10. 37-51.

Maulana, Candra dan Bestari Dwi Handayani. 2015. "Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas Pemerintah Daerah, dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Accounting Analysis Journal. Vol. 04, No. 04. 1-11.

Murdayanti, Yunika, Ety Gurendrawati, dan Yovan Febrian Iyabu. 2014. Analysis of Factors Affecting Level of Disclosure in Regional Sector's Financial Statements. Review of Integrative Business & Economic Research. Vol. 4, No. 1. 253-261.

Simbolon, Henny Agnecia Uliarta, dan Christophorus Heni Kurniawan. 2018. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan di Seluruh Indonesia. Modus. Vol. 30, No. 1. 54-70.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara diakses 24 November 2019.

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara diakses 24 November 2019.

Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah diakses 24 November 2019.

Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah diakses 24 November 2019.

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2016. Ikhtisar Hasil Pmeriksaan Semester 1 Tahun 2016

. 2017. Ikhtisar Hasil Pmeriksaan Semester 1 Tahun 2017

. 2018. Ikhtisar Hasil Pmeriksaan Semester 1 Tahun 2018

. 2019. Ikhtisar Hasil Pmeriksaan Semester 1 t.Tahun 2019

