

Peran Moderasi Opini Audit Dalam Hubungan Karakteristik PEMDA dan Pengungkapan Wajib Dalam LKPD

Penulis:

Septian Ventiarso¹
Amrie Firmansyah²

Afiliasi:

Fakultas Ekonomi dan
Bisnis, Universitas
Trisakti, Jakarta¹,
Fakultas Ekonomi dan
Bisnis, Universitas
Pembangunan Nasional
Veteran, Jakarta²

Korespondensi:

amriefirmansyah@upn
vj.ac.id

Histori Naskah:

Submit: 04-06-2024
Accepted: 10-06-2024
Published: 01-07-2024

Abstrak:

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh karakteristik pemerintah daerah yang terdiri dari tingkat ketergantungan dan rasio kemandirian terhadap pengungkapan wajib dalam LKPD dengan menggunakan opini audit sebagai pemoderasi. Tingkat pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah saat ini belum sepenuhnya mencapai 100%. Penelitian tentang pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap pengungkapan dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) baik untuk pemerintah provinsi, pemerintah kabupaten dan pemerintah kota telah dilakukan berulang kali namun belum menunjukkan hasil yang konsisten. Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif dengan menggunakan data sekunder. Sampel penelitian yaitu pemerintah kabupaten/kota pada lima provinsi di Pulau Jawa pada tahun 2020-2022 yang memenuhi kriteria. Analisis regresi berganda digunakan untuk menguji hipotesis pada data panel penelitian. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tingkat ketergantungan pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap pengungkapan LKPD. Sedangkan rasio kemandirian daerah berpengaruh positif terhadap pengungkapan wajib LKPD. Opini audit tidak memperlemah pengaruh negatif tingkat ketergantungan pemerintah daerah serta memperlemah pengaruh positif rasio kemandirian daerah terhadap pengungkapan wajib LKPD. Hasil ini menunjukkan bahwa opini audit lebih berfokus pada transaksi laporan keuangan daripada dampak tingkat ketergantungan dan kemandirian daerah pada pengungkapan di LKPD.

Kata kunci: Karakteristik Pemerintah Daerah; Opini Audit; Pengungkapan LKPD; Rasio Kemandirian; Tingkat Ketergantungan.

Pendahuluan

Undang-Undang (UU) Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan negara mewajibkan Presiden dan Gubernur/Bupati/Walikota untuk menyampaikan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD berupa laporan keuangan yang setidaknya meliputi Laporan Realisasi APBN/APBD, Neraca, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan. Laporan keuangan terutama digunakan untuk membandingkan realisasi pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan dengan anggaran yang telah ditetapkan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan. Laporan keuangan pokok terdiri dari laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas, catatan atas laporan keuangan (PP No. 71 tahun 2010).

Dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 tahun 2010 menyatakan bahwa laporan keuangan bisa dikatakan relevan apabila informasi yang termuat didalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini, dan memprediksi masa depan serta menegaskan atau mengkoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu. Informasi yang relevan harus lengkap, informasi akuntansi keuangan pemerintah disajikan

selengkap mungkin, yaitu mencakup semua informasi akuntansi yang dapat mempengaruhi pengambilan keputusan. Informasi yang melatarbelakangi setiap butir informasi utama yang termuat dalam laporan keuangan diungkapkan dengan jelas agar kekeliruan dalam penggunaan informasi tersebut dapat dicegah. Dalam prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), setiap penyelenggara akuntansi dan pelaporan keuangan harus mentaati prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan salah satunya adalah prinsip pengungkapan lengkap (*full disclosure*) dimana laporan keuangan menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna. Informasi yang dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan dapat ditempatkan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan atau catatan atas laporan keuangan.

Dalam SAP, pemerintah daerah (pemda) merupakan salah satu entitas pelaporan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi (Satuan Kerja Perangkat Daerah) yang diwajibkan untuk menyusun laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan. Tingkat pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah belum sepenuhnya mencapai 100%. Beberapa penelitian tentang pengaruh karakteristik daerah terhadap tingkat pengungkapan dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) baik untuk pemerintah provinsi, pemerintah kabupaten dan pemerintah kota telah dilakukan namun hasil penelitian atas pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah belum mencapai 100% sesuai amanat dalam SAP. Utami dan Sulardi (2019) mengungkapkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib pemerintah daerah di Indonesia tahun 2017 sebesar 60,42%. Sementara penelitian Budiarto dan Indarti (2019), menyatakan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib 35 pemerintah kabupaten/kota di Jawa Tengah tahun 2015-2017 sebesar 52,58%.

Pramesti dan Misran (2021) menemukan bahwa ketergantungan pemerintah daerah berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah, tetapi penelitian Sasmita (2021) menemukan bahwa tidak terdapat pengaruh yang signifikan antara ketergantungan pemerintah daerah terhadap kualitas laporan keuangan. Penelitian Hiola dan Harun (2021) menemukan bahwa kemandirian daerah berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah, namun penelitian Putri dan Arza (2019) mengungkapkan bahwa kemandirian daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah.

Berdasarkan fenomena *gap* yang terjadi dan ketidakkonsistenan mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan wajib LKPD, peneliti tertarik untuk menganalisis dan menguji ulang pengaruh karakteristik pemerintah daerah yang terdiri dari tingkat ketergantungan pemerintah daerah dan kemandirian daerah terhadap pengungkapan wajib dalam LKPD yang di persyaratkan dalam PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Serupa dengan penelitian Utami dan Sulardi (2019) penelitian ini menggunakan butir *checklist* pengungkapan wajib berdasarkan PP No. 71 tahun 2010. Perbedaan dalam penelitian ini yaitu dengan menambahkan unsur opini audit sebagai variabel moderasi yang diduga mempengaruhi karakteristik pemerintah daerah terhadap pengungkapan wajib pada LKPD. Selain itu penelitian ini juga menggunakan ukuran pemerintah daerah sebagai variabel kontrol.

Penelitian ini menggunakan data LKPD pada tahun anggaran 2020-2022 sehingga dapat memberikan gambaran dari waktu ke waktu atas pengungkapan wajib dalam neraca pemerintah daerah. Hal ini sesuai dengan saran penelitian dari Utami dan Sulardi (2019). Objek penelitian ini adalah LKPD pada tingkat kabupaten dan kota pada lima provinsi di Pulau Jawa yang telah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) serta memiliki kelengkapan data

yang dibutuhkan dalam variabel penelitian. Bagian berikutnya pada artikel ini mendiskusikan tentang teori dan pengembangan hipotesis penelitian. Metode penelitian, analisis dan pembahasan hasil dijelaskan pada bagian selanjutnya. Pada bagian akhir artikel menjelaskan simpulan, keterbatasan, penelitian, dan saran.

Penelitian ini melengkapi penelitian sebelumnya tentang karakteristik pemerintah daerah yang dihubungkan dengan opini audit sebagai variabel moderasi terhadap pengungkapan wajib dalam LKPD. Diharapkan penelitian ini akan memberikan informasi yang akan membantu meningkatkan kesadaran pemerintah daerah tentang pentingnya transparansi dan akuntabilitas. Pemerintah pusat dapat menggunakan penelitian ini sebagai tolak ukur untuk penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dalam laporan keuangan daerah pemerintah (LKPD). Penelitian ini dapat bermanfaat bagi masyarakat karena dapat memberikan informasi tentang tingkat pengungkapan LKPD Indonesia. Peneliti yang akan datang juga dapat menggunakan penelitian ini sebagai referensi untuk meneliti lebih lanjut tentang faktor-faktor yang dapat memengaruhi tingkat pengungkapan LKPD yang diperlukan.

Studi Literatur

Teori Pemangku Kepentingan

Menurut Rankin et al. (2012), teori pemangku kepentingan merupakan sebuah teori yang menggabungkan kepentingan dari berbagai pemangku kepentingan yang lebih luas dalam suatu entitas, bukan hanya para pemegang saham. Salah satu cara yang dapat dilakukan oleh perusahaan untuk menjaga hubungan dengan para pemangku kepentingan yaitu dengan melakukan *environmental disclosure*. Dengan adanya pengungkapan tersebut, diharapkan perusahaan dapat memenuhi kebutuhan informasi para pemangku kepentingan dan kepercayaan pemangku kepentingan terhadap perusahaan meningkat. Selain itu, hal tersebut dapat digunakan sebagai cara untuk mendapatkan dukungan dari para pemangku kepentingan dan sebagai langkah untuk mengalihkan perhatian para pemangku kepentingan terhadap kegiatan yang kurang diinginkan. Dalam PP No. 71 tahun 2010, pemangku kepentingan atas laporan keuangan pemerintah daerah adalah pengguna laporan keuangan yaitu Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) dan pemeriksa laporan keuangan pemerintah daerah yaitu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemda

Suwardjono (2013) mengelompokkan pengungkapan menjadi dua macam, yaitu pengungkapan wajib dan pengungkapan sukarela. Pengungkapan wajib merupakan pengungkapan yang dilakukan perusahaan seperti apa yang diwajibkan oleh standar akuntansi atau peraturan badan pengawas. Sedangkan pengungkapan sukarela merupakan pengungkapan yang dilakukan perusahaan diluar apa yang diwajibkan oleh standar akuntansi atau peraturan badan pengawas. Untuk sektor pemerintahan di Indonesia baik pemerintah pusat dan pemerintah daerah, pengungkapan informasi dalam laporan keuangan pemerintah daerah mengacu pada Standar Akuntansi Pemerintahan yaitu Peraturan Pemerintah No 24 Tahun 2005 yang telah diperbaharui dengan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

Pengaruh Tingkat Ketergantungan Terhadap Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemda

Pendapatan Transfer adalah pendapatan berupa penerimaan uang atau hak untuk menerima uang oleh entitas pelaporan dari suatu entitas pelaporan lain yang diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan (PP No. 71 tahun 2010). Pemerintah daerah menyusun laporan keuangan berdasarkan PP No. 71 tahun 2010 sebagai bentuk pertanggungjawaban penggunaan dana yang berasal dari

masyarakat baik berupa pendapatan asli daerah maupun pendapatan transfer dari pemerintah pusat dan daerah secara transparan dan akuntabel. Penelitian oleh Hiola dan Harun (2021), mengidentifikasi karakteristik pemerintah daerah sebagai ukuran pemerintah daerah, kemandirian daerah dan pendapatan transfer.

Penelitian Nur dan Murwaningsari (2020) menemukan bahwa tingkat ketergantungan pemda pada dana bagi hasil (DBH) berpengaruh terhadap pengungkapan LKPD, tetapi tingkat ketergantungan pemda pada dana alokasi umum (DAU) dan dana alokasi khusus (DAK) tidak berpengaruh terhadap pengungkapan LKPD. Penelitian oleh Kogoya et al. (2019), Agustianti dan Verawaty (2020), Ridwan dan Yahya (2020), Anggara dan Cheisviyanny (2020), Pramesti dan Misran (2021), Putri dan Arza (2021), Haryanto et al. (2023) serta Setiawan dan Maryono (2023) menemukan bahwa tingkat ketergantungan pada pemerintah pusat berpengaruh positif signifikan terhadap pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah. Sedangkan penelitian Verawaty et al. (2019), Sasmita (2021) dan Salfadhilah et al. (2021) menunjukkan hasil yang berbeda, bahwa tingkat ketergantungan pada pemerintah pusat tidak berpengaruh signifikan terhadap laporan keuangan pemerintah daerah. Pemerintah daerah yang mendapatkan dana transfer yang besar dari pemerintah pusat akan memiliki laporan keuangan yang baik demi menjaga hubungan baik dengan para pemangku kepentingannya. Dengan demikian hipotesis pertama penelitian ini adalah sebagai berikut.

H₁: Tingkat ketergantungan berpengaruh positif terhadap pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah.

Pengaruh Rasio Kemandirian Terhadap Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemda

Aset dapat menunjukkan ukuran kemakmuran pemerintahan. Semakin besar aset yang dimiliki oleh pemerintah daerah maka semakin mudahnya pemerintah daerah melakukan segala urusan daerahnya. Apabila aset pemerintah daerah kecil, pemerintah daerah cenderung lebih sulit dalam melaksanakan kegiatan operasional dan urusan lainnya. (Khoirunnisa dan Sofilda, 2023). Penelitian oleh Sasmita (2021), mengidentifikasi karakteristik pemerintah daerah sebagai ukuran pemerintah daerah, umur administratif pemda, *leverage*, ketergantungan daerah, dan belanja daerah.

Semakin tinggi rasio kemandirian, maka pemda akan meningkatkan atau memperluas pengungkapan pada laporan keuangannya (Utami dan Sulardi, 2019). Penelitian oleh Najah dan Purwati (2029) serta Hiola dan Harun (2021) menemukan bahwa kemandirian daerah berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah. Sedangkan penelitian Verawaty et al. (2019), Utami dan Sulardi (2019) dan Anggara dan Cheisviyanny (2020) menunjukkan hasil yang berbeda, bahwa rasio kemandirian tidak memengaruhi pengungkapan pada laporan keuangan pemerintah daerah. Pemerintah daerah yang memiliki pendapatan asli daerah yang besar akan memiliki laporan keuangan yang baik demi menjaga hubungan baik dengan para pemangku kepentingannya. Dengan demikian hipotesis kedua penelitian ini adalah sebagai berikut.

H₂: Rasio kemandirian berpengaruh positif terhadap pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah.

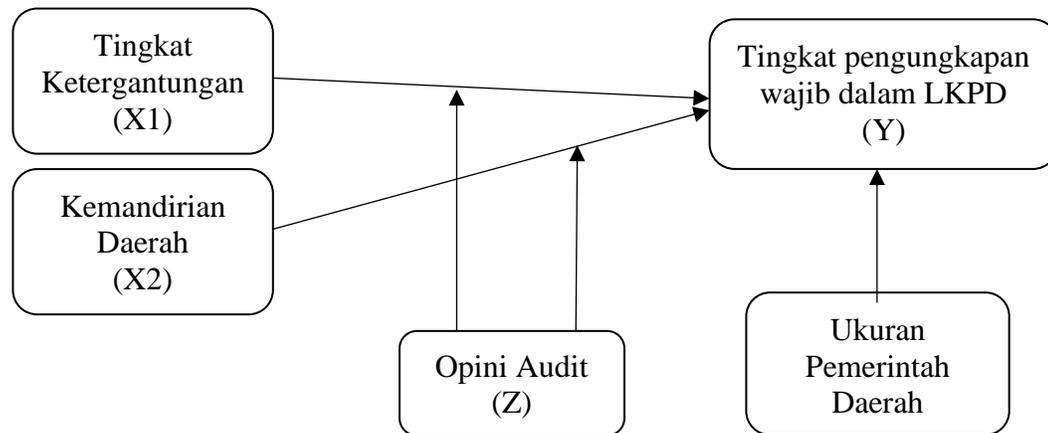
Pengaruh Opini Audit Terhadap Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemda

Opini audit dalam penelitian ini digunakan sebagai variabel moderasi. Opini audit diduga dapat memperkuat pengaruh tingkat ketergantungan daerah dan rasio kemandirian terhadap pengungkapan wajib. Pengungkapan wajib pada laporan keuangan akan lebih banyak dilakukan oleh pemerintah daerah yang menerima opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*)

dibandingkan pemerintah daerah yang menerima opini selain wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*). Penelitian oleh Sasmita (2021) serta Teriyani et al. (2022) menunjukkan bahwa opini audit berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Dengan demikian hipotesis ketiga dan keempat penelitian ini adalah sebagai berikut.

H₃: Opini audit memoderasi pengaruh tingkat ketergantungan terhadap pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah.

H₄: Opini audit memoderasi pengaruh rasio kemandirian terhadap pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah.



Gambar 1
Kerangka Penelitian

Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif dengan menggunakan data sekunder. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh pemerintah daerah di tingkat kabupaten/kota pada lima provinsi di pulau Jawa pada periode 2020-2022. Data tersebut diperoleh dari laporan keuangan yang telah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan. Penelitian ini menggunakan data panel yang merupakan kombinasi data *cross section* dan *time series* yang diperoleh pada tahun 2020-2022.

Sampel pada penelitian ini dipilih dengan menggunakan metode purposive sampling, dalam metode purposive sampling ini peneliti membatasi pada tipe khusus pada orang yang dapat menyediakan informasi yang diharapkan atau dengan kata lain, peneliti menetapkan kriteria tertentu untuk mendapatkan informasi yang dibutuhkan (Sekaran dan Bougie, 2016). Kriteria atas sampel penelitian ini adalah pemerintah daerah tingkat kabupaten dan kota pada lima provinsi di Pulau Jawa yang menyediakan data laporan keuangan pemerintah daerah pada tahun anggaran 2020-2022 dan telah diaudit oleh BPK RI. Laporan keuangan pemerintah daerah tersebut harus memiliki kelengkapan data mengenai komponen laporan keuangan pemerintah daerah yang disusun berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan yang diatur dalam PP No. 71 Tahun 2010.

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah sesuai dengan PP No. 71 tahun 2010. Pengukuran tingkat pengungkapan wajib pada penelitian ini sesuai dengan pengukuran yang dilakukan oleh Utami dan Sulastris (2019), yang mengukur item pengungkapan yang terdapat di dalam laporan keuangan pemerintah daerah. Setiap item yang diungkapkan dalam laporan keuangan akan diberi nilai 1, jika tidak terdapat pengungkapan akan diberi nilai 0. Total nilai pengungkapan pada laporan keuangan selanjutnya

dibagi dengan item yang wajib diungkapkan apabila *full disclosure* (pengungkapan penuh) dilakukan.

Dalam PP No. 71 Tahun 2010, pendapatan pemerintah daerah terdiri dari pendapatan asli daerah, pendapatan transfer, dan lain-lain pendapatan yang sah. Pendapatan transfer adalah pendapatan yang berasal dari transfer pemerintah pusat, transfer pemerintah pusat lainnya dan pemerintah provinsi yang dinyatakan dalam satuan rupiah. Tingkat ketergantungan diukur dengan membagi total pendapatan transfer (transfer pemerintah pusat, pemerintah pusat lainnya dan pemerintah provinsi) dengan total pendapatan pemerintah daerah (Pramesti dan Misran, 2021)

Kemandirian keuangan daerah menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan kepada masyarakat. Menurut Hiola dan Harun (2021), Rasio kemandirian keuangan daerah diukur dengan membandingkan pendapatan asli daerah (PAD) dengan total pendapatan daerah.

Opini audit ialah opini yang diberikan BPK sebagai simpulan hasil pemeriksaan laporan keuangan. Sasmita (2021) memberikan skor penilaian atas variabel opini audit untuk tiap opini yakni skor 5 untuk opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), skor 4 untuk opini Wajar Tanpa Pengecualian Dengan Paragraf Penekanan Suatu Hal (WTP-DPP), skor 3 untuk opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), skor 2 untuk opini Tidak Wajar (TW) dan skor 1 untuk opini Tidak Menyatakan Pendapat (TMP) (1). Pada penelitian ini, peneliti memberikan skor 1 untuk opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dan skor 0 untuk opini selain WTP.

Definisi operasional variabel dijelaskan pada tabel berikut.

Tabel 1
Definisi Operasional Variabel

Variabel	Pengukuran
Tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah	$DISC = \frac{\text{Jumlah item yang diungkapkan}}{\text{Jumlah item yang seharusnya diungkapkan}}$
Tingkat Ketergantungan	$IRGOV = \frac{\text{Total Pendapatan Transfer}}{\text{Total Pendapatan}}$
Rasio Kemandirian	$RK = \frac{\text{Total Pendapatan Asli Daerah}}{\text{Total Pendapatan}}$
Opini Audit	Skor Opini Audit

Penelitian ini menggunakan alat analisis data EViews 12. Untuk menganalisis dan menguji hipotesis menggunakan analisis regresi linier berganda (multiple regression analysis). Tingkat signifikansi (α) yang digunakan dalam penelitian ini sebesar 5%. Analisis regresi berganda digunakan untuk menjelaskan pengaruh satu atau lebih variabel independen terhadap satu variabel dependen (Sekaran dan Bougie, 2016). Persamaan regresi berganda untuk pengujian hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

$$DISC_{it} = \alpha_0 + \beta_1 IRGOV_{it} + \beta_2 RK_{it} + \beta_3 IRGOV_{it} * OPINI_{it} + \beta_4 RK_{it} * OPINI_{it} + e$$

Keterangan:

- DISC : Tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah
- α : Konstanta
- $\beta_1 - \beta_4$: Koefisien regresi
- IRGOV : Tingkat Ketergantungan

RK : Rasio Kemandirian
 OPINI : Opini Audit
 e : Tingkat Kesalahan

Hasil

Hasil pengujian statistik deskriptif variabel dependen dan independen terdapat pada Tabel 2. sebagai berikut.

Tabel 2
Statistik Deskriptif

Variabel	Mean	Med.	Max.	Min.	Std. Dev.	N
DISC	0,4320	0,4286	0,6000	0,3714	0,0309	339
IRGOV	0,6916	0,7208	0,8997	0,2711	0,1301	339
RK	0,2155	0,1834	0,6045	0,0670	0,1036	339
SIZE	29,1919	29,0689	31,5793	27,7298	0,6489	339
OPINI	0,9115	1,0000	1,0000	0,0000	0,2844	339

Sumber: Data diolah

Hasil pengujian multikolinearitas dalam model penelitian ini terdapat pada tabel 3 sebagai berikut. Menurut Ghazali dan Ratmono (2018), jika nilai korelasi > 0,80 maka H0 ditolak, sehingga ada masalah multikolinearitas. Jika nilai korelasi < 0,80 maka H0 diterima, sehingga tidak ada masalah multikolinearitas.

Tabel 3.
Uji Multikolinearitas

	IRGOV	RK	OPINI	SIZE
IRGOV	1,0000	-0,6271	0,0172	-0,4682
RK	-0,6271	1,0000	-0,1311	0,6842
OPINI	0,0172	-0,1311	1,0000	-0,1424
SIZE	-0,4682	0,6842	-0,1424	1,0000

Sumber: Data diolah

Hasil yang diperoleh dari uji multikolinearitas menunjukkan nilai korelasi antar variabel independen < 0,80. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa tidak ada masalah multikolinearitas antar variabel independen.

Hasil pengujian hipotesis dalam model penelitian ini terdapat pada tabel 4 sebagai berikut.

Tabel 4.
Uji Hipotesis

Variabel	Coeff.	t-Stat.	Prob.
C	0,4538	9,7167	0,0000
IRGOV	0,0021	0,2452	0,4033
RK	0,0505	2,7995	0,0028
OPINI	0,0010	0,1313	0,4479
OPINI*IRGOV	0,0041	0,4267	0,3350
		-	
OPINI*RK	-0,0357	2,5354	0,0060

Variabel	Coeff.	t-Stat.	Prob.
SIZE	-0,0011	0,6598	0,2550
R ²	0,9758		
Adj. R ²	0,9628		
F-stat.	75,2224		
Prob(F-stat.)	0,0000		

Sumber: Data diolah

Berdasarkan tabel 4 diketahui bahwa nilai uji F menunjukkan dibawah 0,05 yaitu 0,0000 sehingga dapat disimpulkan bahwa tingkat ketergantungan, rasio kemandirian, dan opini audit yang menjadi variabel moderasi berpengaruh secara bersama-sama mempengaruhi pengungkapan wajib LKPD. Sedangkan untuk nilai *adjusted R-squared* menunjukkan nilai sebesar 0,9628, sehingga dapat disimpulkan bahwa tingkat ketergantungan, rasio kemandirian, dan opini audit yang menjadi variabel moderasi mempengaruhi sebesar 96,28% terhadap pengungkapan wajib LKPD dan sisanya sebesar 3,72% dipengaruhi oleh variabel lain.

Hasil pengujian hipotesis yang diperoleh dari tabel 4 yaitu (1) Variabel tingkat ketergantungan diperoleh nilai signifikansi sebesar 0,4033 dengan nilai *coefficient* sebesar 0,0021 yang berarti H1 ditolak karena nilai signifikansi $\geq 0,05$. Hal ini dapat disimpulkan bahwa tingkat ketergantungan tidak berpengaruh terhadap pengungkapan wajib LKPD; (2) Variabel rasio kemandirian diperoleh nilai signifikansi sebesar 0,0028 dengan nilai *coefficient* sebesar 0,0505 yang berarti H2 diterima karena nilai signifikansi $\leq 0,05$. Hal ini dapat disimpulkan bahwa rasio kemandirian berpengaruh positif terhadap pengungkapan wajib LKPD; (3) Variabel tingkat ketergantungan dengan opini audit sebagai variabel moderasi diperoleh nilai signifikansi sebesar 0,3350 dengan nilai *coefficient* sebesar 0,0041 yang berarti H3 ditolak karena nilai signifikansi $\geq 0,05$. Hal ini dapat disimpulkan bahwa opini audit tidak memperlemah pengaruh negatif tingkat ketergantungan terhadap pengungkapan wajib LKPD; dan (4) Variabel rasio kemandirian dengan opini audit sebagai variabel moderasi diperoleh nilai signifikansi sebesar 0,0060 dengan nilai *coefficient* sebesar -0,0357 yang berarti H4 diterima karena nilai signifikansi $\leq 0,05$. Hal ini dapat disimpulkan bahwa opini audit memperlemah pengaruh positif rasio kemandirian terhadap pengungkapan wajib LKPD.

Pembahasan

Pengaruh tingkat ketergantungan terhadap pengungkapan wajib LKPD

Berdasarkan hasil pengujian regresi pada Tabel 4 diketahui bahwa variabel independen tingkat ketergantungan pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap pengungkapan wajib LKPD. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian oleh Sasmita (2021) yang menyatakan bahwa tidak terdapat pengaruh yang signifikan antara tingkat ketergantungan pemerintah daerah terhadap kualitas laporan keuangan.

Sejak tahun 2010, pemerintah pusat telah memberikan dana insentif daerah kepada daerah tertentu berdasarkan kriteria/kategori tertentu. Dana insentif daerah diberikan sebagai penghargaan atas perbaikan dan/atau pencapaian kinerja tertentu di bidang tata kelola keuangan daerah, pelayanan umum pemerintahan, pelayanan dasar publik, dan kesejahteraan masyarakat (PMK Nomor 160/PMK.07/2021). Dana yang diperoleh dari pemerintah pusat berupa dana perimbangan digunakan oleh pemerintah daerah untuk membiayai belanja langsung dan belanja tidak langsung

selama satu tahun anggaran. Pertanggungjawaban penggunaan dan pengelolaan dana perimbangan dari pemerintah pusat dilaporkan dalam bentuk laporan realisasi anggaran.

Semakin tinggi tingkat ketergantungan pemerintah daerah, semakin besar pula kebutuhan dan harapan para pemangku kepentingan. Pemerintah pusat yang memberikan dana perimbangan dapat memengaruhi kebijakan pengungkapan LKPD yang lebih rinci. Kecukupan pengungkapan LKPD dapat meningkatkan kepercayaan pemangku kepentingan kepada pemerintah daerah yang tingkat ketergantungannya tinggi.

Tingginya ketergantungan daerah tidak diiringi dengan peningkatan pengungkapan wajib laporan keuangan. Hal ini diduga karena kurangnya kontrol dari pemerintah pusat terhadap dana perimbangan yang diberikan, sehingga pemerintah daerah kurang termotivasi untuk meningkatkan pengungkapan dalam laporan keuangan pemerintah daerah mereka. Sehingga semakin tinggi ketergantungan daerah terhadap pusat tidak serta meningkatkan tingkat pengungkapan wajib LKPD (Pramesti dan Misran, 2021).

Pengaruh rasio kemandirian terhadap pengungkapan wajib LKPD

Berdasarkan hasil pengujian regresi pada Tabel 4 diketahui bahwa variabel independen rasio kemandirian berpengaruh positif terhadap pengungkapan wajib LKPD. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian oleh Hiola dan Harun (2021) yang menyatakan bahwa kemandirian daerah berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan tingkat pengungkapan LKPD.

Pemangku kepentingan memiliki keinginan untuk mendapatkan informasi yang lebih rinci dan transparan mengenai keuangan pemerintah daerah. Pemangku kepentingan dapat memengaruhi pemerintah daerah untuk mengungkapkan laporan keuangan yang lebih rinci dan transparan. Tingkat kemandirian yang tinggi memberikan keleluasaan pemerintah daerah dalam menentukan kebijakan keuangannya sendiri. Pemerintah daerah yang memiliki tingkat kemandirian yang tinggi diduga lebih termotivasi dalam mengungkap laporan keuangannya.

Tingginya tingkat kemandirian keuangan sangat dipengaruhi oleh jumlah PAD. Semakin tinggi rasio maka semakin tinggi pula keikutsertaan masyarakat dalam membayar pajak daerah sehingga semakin besar tuntutan transparansi atas pengungkapan dan pelaporan keuangan. Oleh karena itu, pemerintah daerah cenderung harus berusaha untuk melakukan pengungkapan wajib pada laporan keuangannya (Hiola dan Harun, 2021).

Peran moderasi opini audit dalam pengaruh tingkat ketergantungan terhadap pengungkapan wajib LKPD

Berdasarkan hasil pengujian regresi pada Tabel 4 diketahui bahwa opini audit tidak memperlemah pengaruh negatif tingkat ketergantungan terhadap pengungkapan wajib LKPD.

Opini audit lebih berfokus pada kesesuaian transaksi pada laporan keuangan dengan standar akuntansi daripada tingkat ketergantungan pemerintah daerah. Opini audit tidak merinci dampak dari tingkat ketergantungan pemerintah daerah pada pengungkapan LKPD. Auditor cenderung lebih berfokus pada materialitas dan risiko dalam penilaiannya terhadap laporan keuangan. Meskipun tingkat ketergantungan pemerintah daerah dapat diidentifikasi sebagai risiko potensial, opini audit tidak selalu memberikan penilaian tentang sejauh mana ketergantungan tersebut dapat mempengaruhi pengungkapan LKPD.

Opini audit diberikan oleh pemeriksa berdasarkan beberapa kriteria, salah satunya adalah kecukupan pengungkapan. Hal tersebut mengindikasikan bahwa tidak serta merta tingkat pengungkapan yang tinggi akan memperoleh opini baik begitu pula sebaliknya (Utami dan Sulardi, 2019).

Peran moderasi opini audit dalam pengaruh rasio kemandirian terhadap pengungkapan wajib LKPD

Berdasarkan hasil pengujian regresi pada Tabel 4 diketahui bahwa opini audit memperlemah pengaruh positif rasio kemandirian terhadap pengungkapan wajib LKPD.

Opini audit seharusnya mencerminkan evaluasi independen mengenai apakah laporan keuangan mencerminkan secara wajar kondisi keuangan dan operasional suatu entitas. Namun, beberapa faktor atau situasi tertentu mungkin memberikan kesan bahwa opini audit memperlemah pengaruh positif rasio kemandirian daerah terhadap pengungkapan laporan keuangan.

Auditor mempertimbangkan materialitas dalam penilaiannya terhadap laporan keuangan. Jika pemerintah daerah memiliki tingkat kemandirian yang tinggi dan memiliki kebijakan keuangan yang kompleks, maka ada potensi risiko materialitas yang lebih tinggi. Meskipun kemandirian daerah mendukung kualitas laporan keuangan, auditor cenderung bersikap konservatif dalam memberikan penilaian terhadap aspek pengungkapan tertentu yang dapat tercermin dalam opini audit.

Semakin tinggi opini yang diperoleh pemerintah daerah, maka pengungkapan yang ditampilkan pada laporan keuangan akan lebih baik dan sesuai dengan SAP. Opini audit dapat mengalami penurunan apabila tidak terdapat konsistensi dalam pengungkapan sesuai SAP (Putri dan Hardiningsih, 2023)

Kesimpulan

Hasil pengujian pengaruh tingkat ketergantungan dan rasio kemandirian daerah terhadap pengungkapan LKPD tahun anggaran 2020-2022 menunjukkan bahwa tingkat ketergantungan tidak berpengaruh terhadap pengungkapan LKPD. Sedangkan rasio kemandirian berpengaruh positif terhadap pengungkapan LKPD tahun anggaran 2020-2022. Hasil penelitian juga menyimpulkan bahwa opini audit tidak memperlemah pengaruh negatif tingkat ketergantungan serta memperlemah pengaruh positif rasio kemandirian terhadap pengungkapan wajib LKPD tahun anggaran 2020-2022, hal ini karena opini audit lebih berfokus pada transaksi laporan keuangan daripada dampak tingkat ketergantungan dan kemandirian daerah pada pengungkapan di LKPD.

Keterbatasan dalam penelitian ini yaitu data LKPD yang diperoleh peneliti hanya meliputi LKPD kabupaten/kota pada lima provinsi di Indonesia yaitu Provinsi Banten, Provinsi Jawa Barat, Provinsi Jawa Tengah, Provinsi D.I. Yogyakarta, dan Provinsi Jawa Timur pada tahun anggaran 2020-2022, sehingga sampel penelitian yang digunakan terbatas untuk lima provinsi diatas sehingga hasil penelitian tidak dapat digeneralisasi pada seluruh pemerintah daerah di Indonesia. Selain itu pemberian skor atas pengungkapan wajib LKPD dilakukan secara subjektif tanpa melalui konfirmasi kepada pemerintah daerah terkait atau kepada BPK selaku pemeriksa LKPD sehingga belum bisa mencerminkan kondisi pengungkapan yang sebenarnya.

Saran yang bisa diberikan untuk pengembangan penelitian lebih lanjut mengenai pengungkapan wajib dalam LKPD, antara lain (1) Menggunakan data LKPD yang meliputi seluruh Provinsi di Indonesia dengan periode tahun anggaran sejak diterbitkannya Standar Akuntansi Pemerintahan berdasarkan PP Nomor 24 Tahun 2005 atau sejak diterbitkannya Standar Akuntansi Pemerintahan yang baru yaitu PP Nomor 71 Tahun 2010, sehingga hasil penelitian lebih menggambarkan pengaruh yang sebenarnya atas pengungkapan wajib dalam LKPD dan juga dapat menggambarkan trend yang terjadi atas pengungkapan wajib dalam LKPD; (2) Membandingkan pengungkapan wajib pada LKPD yang menggunakan PP Nomor 24 Tahun 2005 dan PP Nomor 71 Tahun 2010

sehingga dapat dijadikan perbandingan kepatuhan pengungkapan wajib dalam LKPD oleh pemerintah daerah; dan (3) Menambahkan variabel penelitian lainnya yang diduga mempunyai pengaruh terhadap pengungkapan wajib dalam LKPD, misalnya kualitas SDM penyusun laporan keuangan pemerintah daerah baik pada tingkat SKPD, SKPKD, dan Inspektorat; tingkat pemahaman atas Standar Akuntansi Pemerintahan pada bagian-bagian pemerintah daerah yang terlibat dalam penyusunan LKPD; ketepatan waktu penyampaian LKPD dari SKPD ke SKPKD dan juga dari Pemerintah daerah ke BPK RI pada saat proses audit LKPD.

Penelitian ini menyarankan kepada Kementerian Dalam Negeri untuk lebih aktif dalam melakukan pengawasan atas pertanggungjawaban pengelolaan keuangan pemerintah daerah terutama dalam meningkatkan kecukupan informasi keuangan pada LKPD. Selain itu inspektorat pemerintah daerah juga perlu meningkatkan perannya dalam mengawasi dan mereviu LKPD agar sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan baik dalam penyajian maupun pengungkapannya.

Referensi

- Agustianti, S., & Verawaty, V. (2020). *Analisis Determinan Voluntary Graphics Disclosure pada Pemerintah Daerah Provinsi di Indonesia*. *Jurnal Akuntabilitas*, 14(1), 57-86. <https://doi.org/10.29259/ja.v14i1.10588>
- Anggara, E., & Cheisviyanny, C. (2020). *Pengaruh Pendapatan Asli Daerah, Ukuran Pemerintah Daerah, Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan keuangan Pemerintah Daerah*. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 2(1), 2162-2184. <https://doi.org/10.24036/jea.v2i1.205>
- Budiarto, D. S., & Indarti, L. (2019). *Apakah Karakteristik Pemerintah Daerah Berpengaruh Pada Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah? Riset Pada Kabupaten di Jawa Tengah*. *Jurnal Akuntansi Bisnis*, 12(1), 19-31. <https://doi.org/10.30813/jab.v12i1.1549>
- Ghozali, I., & Ratmono, D. 2018. *Analisis Multivariat dan Ekonometrika: Teori Konsep dan Aplikasi dengan EvIEWS 10*. Semarang: Badan Penerbit Undip.
- Haryanto, H., Novika, O. D., Kawedar, W., & Rahardjo, S. N. (2023). *Characteristics and Disclosure of Local Government Financial Statements*. *Jurnal Akuntansi Aktual*, 10(1), 10-23. <https://doi.org/10.17977/um004v10i12023p010>
- Hiola, Y., & Harun, E. (2021). *Pengaruh Karakteristik Pemerintah, Kompleksitas dan Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Provinsi Gorontalo*. *Journal Syariah and Accounting Public*, 4(2), 89-101. <https://doi.org/10.31314/jsap.4.2.89-101.2021>
- Kementerian Keuangan. 2021. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 160/PMK/07/2021 tentang Pengelolaan Dana Insentif Daerah*.
- Khoirunnisa, M., & Sofilda, E. (2023). *Determinasi Kemandirian Daerah di Sumatera Utara*. *Jurnal Ekonomi Trisakti*, 3(2), 3823-3832. <https://doi.org/10.25105/jet.v3i2.18177>
- Kogoya, S., Salle, A., & Wijaya, A. H. C. (2019). *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan LKPD di Pemerintah Kabupaten-Kota di Provinsi Papua*. *Jurnal Akuntansi & Keuangan Daerah*, 14(2), 98-111. <https://doi.org/10.52062/jakd.v14i2.1457>

- Najah, U., & Purwati, A. S. (2019). *Analisis Pengaruh Karakteristik Pemda, Indeks Pembangunan Manusia, dan Kualitas Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD*. KEUDA: Jurnal Kajian Ekonomi & Keuangan Daerah, 4(2), 70-88. <https://doi.org/10.52062/keuda.v4i2.884>
- Nur, B., & Murwaningsari, E. (2020). *Dampak Ukuran dan Ketergantungan Pemerintah Daerah Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Substansi: Sumber Artikel Akuntansi Auditing dan Keuangan Vokasi, 4(2), 139-156. <https://doi.org/10.35837/subs.v4i2.1093>
- Pramesti, S. P., Misran, A. (2021). *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD Kabupaten/Kota di Kalimantan Selatan*. Jurnal Eksplorasi Akuntansi, 3(3), 611-623. <https://doi.org/10.24036/jea.v3i3.449>
- Putri, W. M., & Arza, F. I. (2019). *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Wajib laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Kabupaten/Kota Se-Sumatera Barat tahun 2015-2017)*. Jurnal Eksplorasi Akuntansi, 1(3), 1111-1130. <https://doi.org/10.24036/jea.v1i3.131>
- Putri, A. N., & Hardiningsih, P. (2023) *Kesesuaian Karakteristik Pemerintah Daerah dan Opini Audit dengan Pengungkapan Laporan Keuangan*. Equilibrium, 12(1), 62-71. <https://doi.org/10.35906/equili.v12i1.1396>
- Rankin, M., Stanton, P., McGowan, S., & Ferlauto, K. 2022. *Contemporary Issues in Accounting*. West Sussex: John Wiley & Sons Ltd. Australia
- Republik Indonesia. 2010. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang *Standar Akuntansi Pemerintahan*.
- _____.2003. Undang-undang Nomor 17 tahun 2003 tentang *Keuangan Negara*.
- _____.2004. Undang-undang Nomor 15 tahun 2004 tentang *Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*.
- Ridwan, M., & Yahya, M. R. (2020). *Pengaruh Tingkat Ketergantungan Daerah, temuan Audit BPK, Jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah, dan Ukuran Legislatif Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. JIMEKA: Jurnal Ilmiah Mahasiswa Ekonomi Akuntansi, 5(3), 429-437. <https://doi.org/10.24815/jimeka.v5i3.16055>
- Salfadhilah, A., Sumardjo, M., & Wijaya, S.Y. (2021). *Pengaruh Karakteristik Daerah dan Opini Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Jurnal Akunida, 7(1), 1-11. <https://doi.org/10.30997/jakd.v7i1.4513>
- Sasmita, R. P. H. (2021). *Pengaruh karakteristik Pemerintah Daerah dan Opini Audit BPK terhadap Understandability dalam Kualitas Laporan Keuangan*. MODUS, 33(1), 98-119. <https://doi.org/10.24002/modus.v33i1.4171>
- Sekaran, U. & Bougie, R. 2016. *Research Methods for Business, 6e*. West Sussex: John Wiley & Sons Ltd. Australia.
- Setiawan, R. S. P., & Maryono. (2022). *Faktor-Faktor yang Berpengaruh Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah Periode 2018-2020*. Fair Value: Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Keuangan, 5(2), 927-940. <https://doi.org/10.32670/fairvalue.v5i2.2023>
-

Suwardjono, S. 2013. *Teori Akuntansi Perencanaan Pelaporan Keuangan*. Yogyakarta: BPF.

Teriyani, T., Respati, N. W., & Fatimah. (2022). *Determinan Pengungkapan Laporan Keuangan Pada Kementerian/Lembaga*. *Global Financial Accounting Journal*, 6(1), 108-120. <https://doi.org/10.37253/gfa.v6i1.6534>

Utami, S. R., & Sulardi. (2019). *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah, Opini Audit, dan Rasio Kemandirian terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 19(2), 253-263. <https://doi.org/10.20961/jab.v19i2.436>

Verawaty, V., Jaya, A. K., & Alsri, A. P. (2019). *Kepatuhan Pengungkapan Wajib dalam LKPD Provinsi di Indonesia*. *SEMHAVOK: Seminar Hasil Penelitian Vokasi*, 1(1), 46-53. <https://conference.binadarma.ac.id/index.php/semhavok/article/view/973>