Jurnal Akuntansi dan Bisnis
Vol. 19 No. 2, Agustus 2019: 253-263
www.jab.fe.uns.ac.id

PENGARUH KARAKTERISTIK PEMERINTAH DAERAH, OPINI AUDIT, DAN RASIO KEMANDIRIAN TERHADAP PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH

SHAFIRA RAMADHIA UTAMI (shafirarutami@gmail.com)
SULARDI

Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Sebelas Maret, Indonesia

A B S T R A C T

This study aims to provide evidence of the effect of local government characteristics which consist of population, Human Development Index, audit opinion, and independence ratio on the mandatory disclosure of financial statements of local governments. The sample was local governments in Indonesia in 2017 that meets the criteria. The results of the analysis of 458 local governments in Indonesia showed the average of local governments financial statements disclosure is 60.42%. Furthermore, the results also show that the population and Human Development Index variables affect positively on the disclosure of local government financial statements. Meanwhile, the disclosure of local government financial statements is not affected by audit opinion and independence ratio.
Keywords: *disclosure of local government financial statements, population, human development index, audit opinion, independence ratio*

Penelitian ini bertujuan memberikan bukti pengaruh karakteristik pemda yang terdiri dari populasi, indeks pembangunan manusia (IPM), opini audit, dan rasio kemandirian pada pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemda. Sampel penelitian yaitu pemerintah kabupaten/ kota di Indonesia pada tahun 2017 yang memenuhi kriteria. Hasil analisis pada 458 pemda menunjukkan rerata pengungkapan pada laporan keuangan pemda sebesar 60,42%. Lebih lanjut, hasil analisis juga menunjukkan variabel populasi dan IPM berpengaruh positif pada pengungkapan laporan keuangan pemda, sedangkan variabel opini audit dan rasio kemandirian daerah tidak memengaruhi pengungkapan laporan keuangan pemda.
Kata kunci: pengungkapan laporan keuangan pemda, populasi, indeks pembangunan manusia, opini audit, rasio kemandirian daerah

PENDAHULUAN

Laporan keuangan entitas sektor publik adalah salah satu bagian penting dalam rangka mewujudkan transparansi dan akuntabilitas sektor publik. Informasi akuntansi dalam format laporan keuangan merupakan salah satu implikasi terhadap meningkatnya perminataan publik terhadap pelaksanaan akuntabilitas entitas sektor publik (Mardiasmo, 2009). Pengungkapan dalam laporan keuangan oleh pemerintah daerah (selanjutnya disingkat pemda) harus dilakukan sebagai wujud pertanggungjawaban atas tata kelola sumber daya dan pertanggungjawaban pemda. Hal tersebut penting karena pengungkapan merupakan salah satu bagian atau komponen yang harus disajikan dalam pelaporan keuangan. Namun pada kenyataannya, praktik pengungkapan pada laporan keuangan pemda di Indonesia dapat dikatakan masih relatif rendah. Beberapa hasil riset menunjukkan rerata pengungkapan pada laporan keuangan pemda sebesar 30,85% (Suhardjanto dan Yulianingtyas, 2011), 52,09% (Setyaningrum dan Safitri, 2012), dan 64,51% (Putri, 2015). Hasil riset tersebut membuktikan bahwa pemda belum melakukan pengungkapan penuh pada laporan keuangannya.

Pelaporan keuangan pemda di Indonesia diatur melalui Undang-Undang nomor 17 Tahun 2003. Undang-undang tersebut mewajibkan pemda untuk melaporkan pertanggungjawaban atas penggunaan dan pelaksanaan anggaran dengan menyampaikan laporan keuangan auditan yang dilakukan oleh lembaga independen negara,

yaitu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Laporan keuangan tersebut setidaknya mencakup Neraca, Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Arus Kas (LAK), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Selain itu, pelaporan keuangan pemda juga diatur di dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) nomor 01. Standar tersebut menyatakan laporan keuangan pemda dibuat dalam rangka untuk menyampaikan informasi yang berguna bagi *stakeholder* dalam mengambil sebuah keputusan. Selain itu, pelaporan keuangan pemda juga bertujuan untuk menunjukkan akuntabilitas kepada para pengguna. Para pengguna tersebut meliputi komunitas, lembaga legislatif, pengawas, pemerintah pusat, kreditor, investor, serta para pihak yang terlibat dalam pemberian donasi.

Riset tentang determinan pengungkapan informasi dalam laporan keuangan pemda telah dilakukan berulang kali. Sebagai contoh, riset Setyaningrum dan Syafitri (2012) membuktikan praktik pengungkapan dalam laporan keuangan pemda tidak dipengaruhi variabel rasio kemandirian keuangan daerah. Penelitian Suparno dan Nanda (2016) menemukan rerata tingkat pengungkapan yang bersifat wajib pada pemerintah kabupaten atau kota di provinsi Aceh adalah 48,65%, sedangkan faktor yang memengaruhinya adalah variabel rasio kemandirian keuangan daerah. Naopal, Rahayu & Yudowati (2017) menemukan bahwa opini yang diberikan oleh auditor terbukti memiliki pengaruh yang signifikan pada pengungkapan laporan keuangan pemda di Jawa Barat, namun riset tersebut belum memberikan bukti adanya pengaruh variabel populasi terhadap pengungkapan. Lebih lanjut, riset Setyowati (2016) menemukan faktor lain yang berpengaruh secara positif pada tingkat pengungkapan, yaitu Indeks Pembangunan Manusia (IPM). Berdasarkan pada hasil-hasil penelitian terdahulu yang masih beragam dan perkembangan kondisi demografi dan tata kelola pada pemda di Indonesia, maka peneliti tertarik untuk menganalisis dan menguji ulang pengaruh karakteristik pemda yang terdiri dari populasi dan IPM, opini audit, serta rasio kemandirian pemda terhadap pengungkapan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemda kabupaten/ kota di seluruh Indonesia. Maka dari itu, penelitian ini dilakukan untuk memberikan bukti empiris tentang konsistensi persentase pengungkapan dalam laporan keuangan pemda dibandingkan penelitian sebelumnya serta untuk membuktikan konsistensi pengaruh variabel independen (dalam hal ini populasi, IPM, opini audit, dan rasio kemandirian) terhadap praktik pengungkapan dalam laporan keuangan pemda. Bagian berikutnya pada artikel ini mendiskusikan tentang teori dan pengembangan hipotesis penelitian. Metode penelitian, anlisis dan pembahasan hasil dijelaskan pada bagian selanjutnya. Pada bagian akhir artikel menjelaskan simpulan, keterbatasan penelitian dan saran.

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Teori *Stewardship*

Menurut Khasanah dan Rahardjo (2014), teori *stewardship* menggambarkan situasi dan kondisi yang menunjukkan bahwa manajemen puncak (*top management*) tidak termotivasi pada tujuan individu, tetapi pada tujuan untuk kepentingan organisasi. Pemda yang telah diberi kepercayaan oleh masyarakat memiliki kesadaran untuk memberikan informasi kepada masyarakat dan bertanggung jawab melalui pengungkapan yang memadai dalam pelaporan keuangan pemda. Hal tersebut bertujuan untuk menjaga kepercayaan masyarakat dan menunjukkan bahwa pemda berkinerja baik serta taat dan patuh pada peraturan yang berlaku.

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

Di Indonesia, SAP diatur dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 tahun 2010. Berdasarkan pada PP tersebut, SAP dituangkan dalam sebuah standar yang disebut Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP). SAP dilengkapi dengan pengantar SAP dan merujuk pada Rerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan. PP Nomor 71 tahun 2010 terdiri dari SAP Berbasis Akrual, SAP Berbasis Kas menuju Akrual, serta Proses Penyusunan SAP Berbasis Akrual sebagai tiga lampiran utama. Menurut PP

tersebut, pemda diwajibkan menyusun seperangkat laporan keuangan berikut ini :

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA) yang memberikan informasi tentang garis besar sumber pendanaan dan alokasi dana yang dikelola oleh pemda, yang mewakili perbandingan antara yang direncanakan dengan yang direalisasi pada periode pelaporan.
2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL) yang menunjukkan informasi bertambah atau berkurangnya saldo anggaran lebih pada periode pelaporan dibandingkan periode sebelumnya.
3. Neraca atau laporan posisi keuangan yang menunjukkan posisi keuangan entitas, meliputi: aset, liabilitas, dan ekuitas pada tanggal dan periode tertentu.
4. Laporan Operasional (LO) yang menunjukkan ikhtisar penambahan ekuitas dan penggunaan sumber dana yang dikelola pemda pada suatu periode pelaporan.
5. Laporan Arus Kas (LAK) yang menunjukkan informasi kas yang berkaitan dengan tiga aktivitas entitas, yaitu: aktivitas operasi, investasi, dan pendanaan. Selain itu, LAK juga menunjukkan transitoris yang memberikan informasi saldo awal, saldo akhir, penerimaan dan pengeluaran kas pemda untuk periode tertentu.
6. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE) yang memberikan informasi tentang peningkatan atau penurunan ekuitas pada periode pelaporan dibandingkan periode pelaporan sebelumnya.
7. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) yang mencakup penyampaian informasi yang bersifat naratif atau berupa penjabaran dari angka-angka yang tercantum pada LRA, LPSAL, Neraca, LO, LPE, dan LAK. Selain itu, CaLK juga memberikan penjelasan yang berkaitan dengan kebijakan akuntansi serta informasi penting lainnya yang diwajibkan mauupun direkomendasikan untuk diungkapkan.

Pengungkapan Wajib

Dalam pelaporan keuangan, terdapat dua jenis pengungkapan, yaitu pengungkapan yang bersifat wajib dan sukarela. Pengungkapan wajib yaitu pengungkapan informasi yang diwajibkan atau dimandatkan oleh peraturan yang berlaku (Anis dan Ghozali, 2003). Pada pemerintah daerah di Indonesia, pengungkapan diatur melalui PP. No. 71 tahun 2010 tentang SAP. Standar tersebut mengatur informasi yang wajib untuk dicantumkan dalam laporan keuangan, cara menyajikan, mengukur, menilai, dan juga cara untuk melaporkannya (Lesmana, 2010).

Karakteristik Pemerintah Daerah

Karakteristik pemda adalah karakteristik khusus atau spesifik yang melekat pada pemda, untuk menandai suatu daerah (kabupaten atau kota), dan untuk membedakan dengan pemda satu dengan pemda yang lain (Suhardjanto dan Yulianingtyas, 2011). Karakteristik pemda diharapkan mampu menjadi salah variabel yang dapat memengaruhi tingkat ketaatan atau kepatuhan pemda dalam konteks pengungkapan wajib. Oleh karena itu, karakteristik pemda dapat digunakan dalam memprediksi tingkat ketaatan atau kepatuhan pemda terkait pengungkapan informasi yang sifatnya wajib disampaikan pada laporan keuangan. Pada penelitian ini, karakteristik pemda diproksikan dengan populasi dan IPM.

Pengaruh Populasi Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemda

Populasi atau jumlah penduduk di Indonesia ditentukan melalui sensus penduduk yang selama ini dilakukan oleh BPS (Badan Pusat Statistik) setiap sepuluh tahun. Populasi merupakan proksi kompleksitas pemda, di mana semakin tinggi populasi atau semakin kompleks sebuah pemda, maka semakin tinggi pula pengungkapan yang semestinya disampaikan pada laporan keuangan (Putri, 2015). Jumlah penduduk atau populasi yang besar juga dapat mendorong pemda untuk melakukan pengungkapan penuh (*full disclosure*) sebagai bentuk transparansi dan akuntabilitas. Hasil riset Naopal *et al.* (2017) dan Putri (2015) memberikan bukti bahwa populasi bukan merupakan determinan pengungkapan dalam laporan keuangan pemda, akan tetapi dalam penelitian Hilmi dan Martani (2012)

populasi telah dibuktikan memiliki pengaruh positif pada tingkat pengungkapan laporan keuangan pemda. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka hipotesis pertama pada penelitian ini dinyatakan sebagai berikut:

H1: Populasi berpengaruh positif terhadap pengungkapan laporan keuangan pemda.

Pengaruh Indeks Pembangunan Manusia (IPM) Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemda

Putra (2018) mengatakan bahwa IPM disusun dengan menggunakan tiga dimensi, yaitu: 1) angka harapan hidup, 2) angka harapan lama sekolah, dan 3) standar hidup layak. IPM adalah tolok ukur yang biasa digunakan untuk menilai keberhasilan pembangunan kualitas hidup masyarakat. Tata kelola pemerintah yang baik atau *Good government* membutuhkan eksistensi komunitas pada tingkat perkembangan yang baik (Setyowati, 2016). Hasil penelitian Setyowati (2016) dan Wiguna (2016) memberikan bukti bahwa IPM memengaruhi pengungkapan dalam laporan keuangan pemda secara positif dan signifikan. Berdasarkan hasil-hasil riset tersebut, maka hipotesis kedua dalam penelitian ini dinyatakan sebagai berikut:

H2: IPM berpengaruh positif terhadap pengungkapan laporan keuangan pemda.

Pengaruh Opini Audit Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemda

Opini merupakan pernyataan profesional sebagai simpulan pemeriksa tentang kewajaran suatu asersi atau informasi yang dinyatakan pada laporan keuangan (Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004). Lebih lanjut pada pasal 16 dijelaskan bahwa terdapat 4 (empat) kriteria yang dijadikan dasar oleh auditor dalam memberikan sebuah opini, yaitu: 1) kesesuaian laporan keuangan dengan SAP, 2) kepatuhan tata kelola keuangan terhadap hukum dan peraturan, 3) kecukupan pengungkapan, dan 4) efektivitas sistem pengendalian internal. Hal tersebut mengindikasi bahwa semakin tinggi atau semakin baik tingkat opini yang auditor berikan, maka pengungkapan yang dilakukan juga semakin memadai (Naopal *et al*., 2017). Prihardjanto dan Wardani (2017) dan Naopal *et al*. (2017) menunjukkan bukti bahwa opini atau pendapat audit merupakan determinan pengungkapan laporan keuangan pemda. Akan tetapi penelitian Heriningsih dan Rusherlistyani (2013) menunjukkan bukti yang berbeda. Riset tersebut menyatakan opini audit terbukti tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan pemda. Berdasarkan pada penjelasan tersebut, maka hipotesis ketiga pada penelitian ini dinyatakan sebagai berikut:

H3: Opini audit berpengaruh positif terhadap pengungkapan laporan keuangan pemda.

Pengaruh Rasio Kemandirian terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemda

Rasio kemandirian menunjukkan ketergantungan suatu daerah pada pendanaan eksternal dan tingkat keterlibatan dari masyarakat dalam pembangunan daerah (Suryantini, Darmayanti & Candraninggrat, 2017). Artinya, semakin tinggi rasio tersebut, semakin rendah pula tingkat ketergantungan suatu daerah pada sumber pendanaan eksternal dan semakin tinggi tingkat keterlibatan masyarakat dalam pembangunan daerah. Maka dari itu, dapat ditarik simpulan bahwa semakin tinggi rasio kemandirian, maka pemda akan meningkatkan atau memperluas pengungkapan pada laporan keuangannya. Hasil riset Girsang dan Yuyetta (2015) serta Setyaningrum dan Safitri (2012) menunjukkan rasio kemandirian tidak memengaruhi secara signifikan tingkat pengungkapan pada laporan keuangan pemda. Akan tetapi hasil riset Suparno dan Nanda (2016) serta Lesmana (2010) menunjukkan hasil yang berbeda. Hasil riset tersebut membuktikan adanya pengaruh positif signifikan dari variabel rasio kemandirian terhadap variabel tingkat pengungkapan dalam laporan keuangan pemda. Berdasarkan pada penjelasan dan hasil-hasil riset tersebut, maka dapat dikembangkan hipotesis yang dinyatakan sebagai berikut.

H4: Rasio kemandirian berpengaruh positif terhadap pengungkapan laporan keuangan pemda.

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Objek riset ini adalah laporan keuangan auditan seluruh pemda, laporan audit BPK, data populasi dan IPM. Populasi penelitian ini adalah seluruh laporan keuangan auditan pemda pada tahun 2017. Teknik sampling menggunakan metode *purposive sampling*. Jumlah populasi pada riset ini sebanyak 542 pemda di Indonesia. Namun, karena penelitian ini mengobservasi pemerintah kabupaten/kota, maka 34 pemerintah provinsi dieliminasi. Oleh karena itu, jumlah populasi penelitian ini adalah 508 pemda di Indonesia. Keriteria sampel pada penelitian ini meliputi:

1. Pemda yang telah menyusun laporan keuangan pada tahun 2017 serta sudah diaudit oleh BPK.
2. Pemda yang menyediakan data penelitian lengkap untuk semua variabel penelitian.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel dependen

Variabel dependen pada riset ini menggunakan pengungkapan laporan keuangan pemda yang disajikan dalam CaLK (Catatan atas Laporan Keuangan) berdasarkan SAP. Pengungkapan wajib adalah penyampaian informasi yang mandatkan atau diwajibkan oleh ketentuan regulasi. Dalam rerangka konseptual SAP, diperlukan pengungkapan penuh supaya laporan keuangan dapat memberikan informasi yang transparan dan akuntabel serta bermanfaat bagi *user,* baik pada isi laporan keuangan maupun pada CaLK. Pada penelitian ini variabel dependen diukur dengan menggunakan sistem penilaian yang dibuat dengan *checklist* pengungkapan yang diwajibkan atau dimandatkan dalam SAP. Rumus yang digunakan dapat dilihat pada tabel 1. Berikut ini disajikan mekanisme yang penulis gunakan untuk mengukur pengungkapan laporan keuangan pemda.

1. Buat *checklist* pengungkapan berdasarkan SAP.
2. Berikan nilai 1 untuk item yang diungkapkan.
3. Tambahkan nilai yang diperoleh untuk setiap laporan keuangan.
4. Hitung tingkat pengungkapan laporan keuangan pemda dengan membagi nilai yang didapatkan dengan nilai yang harus diperoleh apabila *full disclosure* (pengungkapan penuh) dilakukan (65 poin). Nilai ini didasarkan pada daftar yang wajib untuk diungkapkan dalam laporan keuangan.

Variabel independen

Populasi

Populasi menurut Badan Pusat Statistik (BPS) didefinisikan semua orang yang tinggal di wilayah geografi Indonesia selama 6 bulan atau lebih dan/ atau semua orang yang hidup kurang dari 6 bulan, tetapi memiliki tujuan untuk bertempat tinggal atau menetap di Indonesia. Populasi merupakan pengukuran untuk kompleksitas pemda. Artinya, semakin tinggi kompleksitas suatu pemda, maka akan semakin tinggi pula tingkat pengungkapan informasi yang harus disampaikan dalam laporan keuangan (Feriyanti, Hermanto & Suransi, 2015).

Indeks Pembangunan Manusia (IPM)

Berdasarkan penjelasan United Nations De-

Tabel 1.
Definisi Operasional Variabel

Variabel	Pengukuran
Tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah	$DISC = \frac{\text{Jumlah item yang diungkapkan}}{\text{Jumlah item yang seharusnya diungkapkan}}$
Populasi	Jumlah populasi kabupaten/ kota
Indeks Pembangunan Manusia	Skor IPM
Opini audit	Skor opini audit
Rasio kemandirian	$RK = \frac{\text{Pendapatan Asli Daerah}}{\text{Pendapatan Transfer + Penerimaan Pembiyaan}}$

velopment Programme (UNDP), IPM merupakan indeks yang dipergunakan untuk mengukur tingkat pencapaian pembangunan manusia berdasarkan pada beberapa komponen dasar atau komponen pokok kualitas hidup. Komponen-komponen tersebut meliputi umur panjang dan sehat, berpengetahuan luas, dan memiliki kehidupan yang layak. Dalam penelitian ini, IPM diukur menggunakan data dari Badan Pusat Statistik dengan rumus yang dapat dilihat pada tabel 1. IPM diklasifikasikan menjadi empat kategori, yaitu kategori rendah (IPM < 60), kategori sedang (60 ≤ IPM ≤ 70), kategori tinggi (70 ≤ IPM ≤ 90), dan kategori sangat tinggi (IPM ≥ 80) (Liqoana, 2016).

Opini Audit

Dalam konteks audit laporan keuangan, Opini adalah pernyataan profesional auditor atau pemeriksa laporan keuangan tentang kewajaran asersi atau informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan. Sesuai dengan regulasi yang berlaku, auditor BPK dapat memberikan 4 (empat) jenis opini, yaitu: 1) opini wajar tanpa pengecualian (WTP), 2) opini wajar dengan pengecualian (WDP), 3) opini tidak wajar, dan 4) tidak memberikan opini (*disclaimer*). Pada riset ini, setiap opini audit akan diberi nilai dari 4 (opini WTP) hingga 1 (*disclaimer*).

Rasio Kemandirian

Rasio kemandirian merepresentasikan kemampuan pemda untuk mendanai kegiatan atau aktivitas, pembangunan, dan pemberian layanan pemerintah dengan pendapatan dari daerah itu sendiri dibandingkan dengan pendapatan dari sumber yang lain, seperti transfer dari pusat dan pendanaan yang bersumber dari pinjaman (Girsang dan Yuyetta, 2015). Pengukuran rasio kemandirian pada riset ini adalah dengan membandingkan Pendapatan Asli Daerah (PAD) dengan besaran atau jumlah dana transfer serta penerimaan pembiayaan (Setyaningrum dan Safitri, 2012).

Metode Analisis Data

Alat analisis data atau software yang dipakai dalam riset ini adalah program SPSS. Statistik deskriptif dan analisis regresi berganda dipergunakan untuk menganalisis serta menguji hipotesis secara statistik. Sebagai prasyarat dalam analisis regresi, perlu dilakukan pengujian asumsi klasik. Pengujian asumsi tersebut terdiri dari uji asumsi normalitas, multikolinieritas, dan heteroskedastisitas. Adapun persamaan regresi yang dirumuskan pada penelitian ini adalah sebagai berikut ini:

$$DISC = \alpha + \beta1POP + \beta2HDI + \beta3OP + \beta4RK + e$$

Keterangan:

DISC : Tingkat pengungkapan laporan keuangan pemda
POP : Populasi
HDI : Indeks Pembangunan Manusia
OP : Opini audit
RK : Rasio kemandirian,
α : Konstan,
β1 - β5 : Koefisien regresi, dan
E : Kesalahan.

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Sampel

Penelitian ini memakai data sekunder yang diambil dari LHP (Laporan Hasil Pemeriksaan) BPK untuk laporan keuangan pemda pada tahun 2017. Sampel yang memenuhi kriteria *purposive sampling* adalah 458 laporan keuangan sebagaimana tersaji pada Tabel 2.

Rata-rata populasi kabupaten/ kota

Tabel 2.
Hasil Pengambilan Sampel

Kriteria Sampel	Total
Pemda di Indonesia	542
Pemda provinsi di Indonesia	(34)
Pemda kabupaten/kota yang tidak menyediakan data penelitian lengkap untuk semua variabel penelitian	(50)
Total sampel	**458**

di Indonesia adalah 467.287 dengan populasi terbesar 4.760.380 dari Kabupaten Gianyar dan paling sedikit adalah 6.393 dari Kabupaten Tambraw. IPM tertinggi berasal dari Kabupaten Bali dengan skor 86,24 dan terendah dari Kabupaten Jayawijaya dengan skor 55,99. IPM rata-rata untuk kabupaten/ kota di Indonesia adalah 68,91. Dalam opini audit, ada empat jenis opini, yaitu opini WTP dengan skor 4, opini WDP dengan skor 3, opini tidak wajar dengan skor 2, dan *disclaimer* dengan skor 1. Dalam penelitian ini, 351 kabupaten/ kota menerima opini WTP, 91 kabupaten/ kota menerima opini WDP, dan 16 lainnya menerima tidak memberikan opini (*disclaimer*).

Rasio kemandirian menggambarkan ketergantungan daerah pada pembiayaan kegiatan mereka sendiri dan tingkat keterlibatan masyarakat dalam pembangunan daerah. Berdasarkan tabel 3 dapat dilihat bahwa rata-rata rasio kemandirian adalah 15,58% dengan rasio kemandirian tertinggi dari Kabupaten Badung dengan persentase 227% dan terendah adalah Kabupaten Deiyai dengan persentase 0,2%. Tingkat pengungkapan memiliki rata-rata 60,42% dengan pengungkapan tertinggi 72% dan terendah adalah 48%. Ini berarti bahwa pemerintah kabupaten/ kota di Indonesia belum sepenuhnya mengungkapkan laporan keuangan.

Tabel 3.
Statistik Deskriptif

Variabel	Min.	Max.	Mean
Populasi	6,393	4,760,380	467,287
IPM	55.99	86.24	68.91
Opini audit	1	4	3.69
Rasio kemandirian	0.002	2.27	0.1558
Pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah	0.48	0.72	0.6042

Uji Asumsi Klasik

Tabel 4 menunjukkan hasil uji *Kolmologorov Smirnov One-Sample* dengan nilai 0,715 dan nilai signifikansi 0,686. Maka berdasarkan hasil pengujian tersebut dapat ditarik simpulan bahwa residual berdistribusi normal. Variabel independen dikatakan tidak berkorelasi dengan variabel independen yang lain apabila nilai *Tolerance* > 0,1 dan *Variance Inflation Factor* (VIF) < 10. Berdasarkan hasil analisis pada Tabel 5, nilai *Tolerance* untuk semua variabel adalah > 0,1 dan nilai VIF memiliki nilai < 10 artinya pada model penelitian tidak terdapat multikolinieritas antar variabel bebas atau independen.

Hasil uji heteroskedastisitas ditunjukkan pada tabel 6. Uji ini bertujuan untuk mendeteksi apakah terdapat perbe-

Tabel 4.
Hasil Uji Normalitas

	Unstand. Res
N	458
Kolmogorov-Smirnov Z	.715
Asymp. Sig. (2-tailed)	.686

Tabel 5.
Hasil Uji Multikolinearitas

Model	Collinearity Stat.	
	Tolerance	VIF
Populasi	.707	1.414
IPM	.645	1.550
Opini Audit	.882	1.133
Rasio Kemandirian	.528	1.894

Tabel 6.
Hasil Uji Heteroskedastisitas

Model	Unstand. Coeff.		Stand. Coeff.	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	,008	,020		,410	,682
Populasi	-2,030E-009	,000	-,039	-,707	,480
IPM	,000	,000	,092	1,584	,114
Opini Audit	-,001	,002	-,015	-,291	,771
Rasio Kemandirian	-,011	,011	-,069	-1,069	,286

daan varian residu antar pengamatan dalam suatu model. Uji heteroskedastisitas yang digunakan adalah Uji Glejser. Kriteria yang digunakan yaitu, jika koefisien parameter beta > 0,05, maka heteroskedastisitas tidak terjadi. Nilai signifikansi yang menunjukkan angka > 0,05, artinya tidak terindikasi adanya permasalahan heteroskedastisitas pada model penelitian.

Analisis Regresi Berganda

Uji Koefisien Determinasi

Berdasarkan Tabel 7, nilai *Adjusted R Square* adalah 0,34 atau 34%. Artinya variasi variabel dependen (dalah hal ini adalah pengungkapan laporan keuangan pemda) yang mampu dijelaskan oleh variabel independen adalah 34%, sedangkan 66% lainnya merupakan faktor lain yang belum dimasukkan kedalam model penelitian. Variabel independen tersebut adalah populasi, opini audit, IPM, dan rasio kemandirian.

Uji Simultan (Uji F)

Berdasarkan tabel 8, tingkat signifikansi pada Uji F adalah sebesar 0,001 dengan nilai F 5,061. Tingkat signifikansi yang menunjukkan kurang dari 0,05, artinya pengungkapan laporan keuangan pemda dipengaruhi oleh populasi, IPM, opini audit, dan rasio kemandirian secara bersamaan.

Uji Parsial (Uji t)

Berdasarkan tabel 9, variabel populasi memiliki koefisien regresi 1,219E-008 dan t hitung sebesar 2,581. Nilai signifikansi variabel populasi adalah 0,01 (< 0,05), sehingga dapat ditarik simpulan bahwa populasi berpengaruh positif dan signifikan pada pengungkapan laporan keuangan pemda. Lebih lanjut, variabel IPM memiliki koefisien regresi 0,001 dengan nilai t hitung 2,653 dan nilai signifikansi < 0,05, yaitu 0,008 sehingga IPM berpengaruh positif terhadap pengungkapan laporan keuangan pemda. Lain halnya pada variabel opini audit, nilai koefisien regresi adalah 0,006 dengan nilai t hitung sebesar 1,580 dan nilai signifikansi > 0,05, yaitu 0,115. Hal ini dapat dimaknai bahwa pengungkapan laporan keuangan pemda tidak dipengaruhi opini audit. Pada variabel rasio kemandirian, nilai koefisien regresi adalah -0,033 dengan nilai t hitung sebesar -1,889 dan nilai signifikansi > dari 0,05 yaitu 0,059. Hal ini berarti pengungkapan laporan keuangan pemda tidak dipengaruhi secara signifikan oleh rasio kemandirian.

Pengaruh Populasi terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemda

Hasil uji hipotesis pada variabel populasi menunjukkan adanya pengaruh positif dan

Tabel 7.
Hasil Uji Koefisien Determinasi

Model	R	R Square	Adj. R Square
1	.207[a]	.043	0.34

Tabel 8.
Hasil Uji Simultan (Uji F)

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	.046	4	.011	5.061	.001[b]
Residual	1.026	453	.002		
Total	1.072	457			

Tabel 9.
Hasil Uji Parsial (Uji t)

Model	Unstand. Coeff.		Stand. Coeff.	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	.488	.033		14.596	.000
Populasi	1.219E-008	.000	.141	2.581	.010
IPM	.001	.001	.152	2.653	.008
Opini audit	.006	.004	.077	1.580	.115
Rasio kemandirian	-.033	.017	-.120	-1.893	.059

signifikan dari variabel populasi terhadap variabel pengungkapan laporan keuangan pemda. Oleh karena itu, hipotesis pertama (H1) diterima. Hasil tersebut memberikan dukungan terhadap riset Hilmi dan Martani (2012). Akan tetapi, hasil pengujian penelitian ini terbukti tidak mendukung riset Naopal *et al.* (2017) dan Putri (2015). Hasil ini mengindikasikan bahwa semakin banyak populasi maka semakin besar kompleksitas pemerintahan. Artinya semakin banyak jumlah penduduk pada sebuah daerah, maka tingkat layanan publik dan fasilitas publik yang disediakan atau diberikan oleh pemda juga semakin tinggi. Oleh karena itu, pemda semakin didorong untuk memperluas tingkat pengungkapan untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas.

Pengaruh IPM terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemda

Hasil uji hipotesis pada variabel IPM menunjukkan bahwa IPM memengaruhi pengungkapan laporan keuangan pemda secara positif, sehingga H2 diterima. Hasil riset ini memberikan dukungan pada riset Setyowati (2016) dan Wiguna (2016). Hasil ini bersesuaian dengan kajian teori dan dan juga hasil riset sebelumnya yang menyatakan bahwa IPM yang tinggi merupakan salah satu indikator keberhasilan pemda dalam mengingkatkan kualitas hidup warganya. Oleh karena itu, pemda termotivasi untuk memperluas pengungkapan informasi pada laporan keuangan untuk menunjukkan akuntabilitas kinerjanya.

Pengaruh Opini Audit terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemda

Hasil uji hipotesis opini audit menunjukkan bahwa pengungkapan pada laporan keuangan pemda tidak dipengaruhi oleh opini audit. Oleh karena itu hipotesis ketiga (H3) ditolak. Opini audit diberikan oleh pemeriksa berdasarkan beberapa kriteria, salah satunya adalah kecukupan pengungkapan. Hal tersebut mengindikasi bahwa tidak serta merta tingkat pengungkapan yang tinggi akan memperoleh opini baik begitu pula sebaliknya. Hasil penelitian ini memberikan dukungan pada riset Herinising dan Rusherlistyani (2013) dan Sarah (2014).

Pengaruh Rasio Kemandirian terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemda

Hasil uji hipotesis rasio kemandirian menunjukkan variabel rasio kemandirian tidak memengaruhi pengungkapan pada laporan keuangan pemda, sehingga H4 ditolak. Hasil ini mendukung Setyaningrum dan Safitri (2012) dan Suparno dan Nanda (2016). Rasio kemandirian pemda merupakan indikator kemampuan suatu daerah dalam menggali potensi pendapatan di daerahnya. Apabila pemda mampu menghasilkan atau memperoleh pendapatan asli daerah (PAD) yang besar maka, tingkat ketergantungan pemda pada pemerintah pusat akan menurun. Namun demikian, data penelitian ini menunjukkan rerata rasio kemandirian pemda masih relatif rendah, hanya berkisar 15%. Artinya lebih dari 80% pendanaan pemda masih bergantung dari selain PAD, yaitu dari dana transfer pemerintah pusat dan pembiayaan. Masih rendahnya tingkat kemandirian pemda tersebut kemungkinan dapat menyebabkan pemda tidak begitu antusias untuk melakukan pengungkapan penuh dalam laporan keuangan.

SIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk membuktikan pengaruh populasi, IPM, opini audit, dan rasio kemandirian terhadap praktik pengungkapan pada laporan keuangan pemda. Regulasi dan literatur menunjukkan bahwa pengungkapan laporan keuangan pemda harus dilakukan sebagai wujud pertanggungjawaban atas sumber daya yang dikelola oleh pemda.

Hasil penelitian ini menujukkan praktik pengungkapan pada laporan keuangan pemda di Indonesia relatif rendah dengan rata-rata 60,42%. Populasi dan IPM merupakan faktor penting yang memengaruhi pengungkapan laporan keuangan pemda, sedangkan opini audit dan rasio kemandirian tidak memengaruhi pengungkapan laporan keuangan pemda.

KETERBATASAN DAN SARAN

Keterbatasan penelitian ini adalah variabel populasi hanya diperoleh dari hasil sensus

penduduk tahun 2010 karena sensus oleh Biro Pusat Statistik dilakukan hanya sekali dalam sepuluh tahun. Dari hasil penelitian, perlu dilakukan penelitian lanjutan dengan menggunakan variabel atau faktor lain yang belum diuji dalam penelitian sebelumnya untuk mengidentifikasi faktor atau indikator yang memiliki kemungkinan memengaruhi pengungkapan laporan keuangan pemda. Penelitian selanjutnya juga perlu menggunakan data deret waktu sehingga dapat digunakan untuk membandingkan hasil penelitian antar periode.

REFERENSI

Alhajjriana, G.I., Nor, W., & Wihaya, R. (2017). Faktor-faktor yang mempengaruhi internet financial reporting pemerintah daerah dan implikasinya terhadap akuntabilitas laporan keuangan daerah. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 100-109.

Anis, C., & Ghozali, I. (2003). *Teori akuntansi.* Semarang: Badan Penerbit Universitas Dipoegoro.

Feriyanti, M., Hermanto, & Suransi, N.K. (2015). Determinan kepatuhan pada ketentuan pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah (Studi pada kabupaten/ kota di Provinsi Nusa Tenggara Barat. *Jurnal InFestasi*, 171-185.

Ghozali, I. (2011). *Aplikasi analisis multivariate dengan program IBM SPSS 19.* Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.

Girsang, H.A., & Yuyetta, E.N. (2015). Analisa faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah (Studi pada LKPD kabupaten/ kota Provinsi Jawa Tengah 2010-2012). *Diponegoro Journal of Accounting*, 1-11.

Heriningsih, S., & Rusherlistyani. (2013). Faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, 11-19.

Hilmi, A.Z., & Martani, D. (2012). Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Paper dipresentasikan pada acara *Simposium Nasional Akuntansi XV*, Banjarmasin.

Khasanah, N.L., & Rahardjo, S.N. (2014). Pengaruh karakteristik, kompleksitas, dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. *Diponegoro Journal of Accounting*, 1-11.

Lesmana, S.I. (2010). Pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib di Indonesia (Tesis*).* Universitas Sebelas Maret, Program Pasca Sarjana, Surakarta.

Liqoana, M. (2016). Pengaruh karakteristik daerah terhadap pengungkapan sukarela dalam website pemda di Indonesia (Skripsi*).* Universitas Sebelas Maret, Program Sarjana, Surakarta.

Mardiasmo. (2009). *Akuntansi sektor publik.* Yogyakarta: Andi.

Naopal, F., Rahayo, S., & Yudowati, S.P. (2017). Pengaruh karakteristik daerah, jumlah penduduk, temuan audit, dan opini audit terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. *Assets*, 56-68.

Priharjanto, A., & Wardani, Y.Y. (2017). Pengaruh temuan, tingkat penyimpangan, opini audit, dan karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah provinsi di Indonesia. *Info Artha*, 97-110.

Putra, D.A. (2018, April 16). *BPS: Indeks Pembangunan Manusia RI Capai 70,81 pada 2017*. Diakses dari https://www.liputan6.com/

Putri, Q.N. (2015). Pengaruh karakteristik pemerintah daerah serta hasil audit terhadap tingkat pengungkapan wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Indonesia 2011-2013 (Skripsi*).* Universitas Indonesia, Program Sarjana, Depok.

Republik Indonesia. (2003). Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara.

_____. (2004). Undang Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

_____. (2004). Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

_____. (2010). Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

Sarah, R. A. (2014). Opini Audit dan Pengungkapan Atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Serta

Kaitannya Dengan Korupsi di Indonesia. Jurnal Etikonomi, 13(1): 1-20.

Setyaningrum, D., & Syafitri, F. (2012). Analisis pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 154-170.

Setyowati, L. (2016). Determinan yang mempengaruhi pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. *Jurnal Bisnis dan Manajemen*, 45 -62.

Suhardjanto, D., & Yulianingtyas, R.R. (2011). Pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap kepatuhan pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah (Studi empiris pada kabupaten/kota di Indonesia). *Jurnal Akuntansi dan Auditing*, 1-94.

Suparno, & Nanda, R. (2016). Pengaruh kemandirian keuangan daerah, diferensiasi fungsional, dan spesialisasi fungsional terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah. *Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis*, 105-118.

Suryantini, N.S., Darmayanti, N.A., & Candraninggrat, I.R. (2017). Analisis kinerja keuangan kabupaten/kota di Provinsi Bali. *Prosiding Seminar Nasional AIMI*, 7-9.

Wiguna, M. (2016). Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah (Skripsi*)*. Universitas Sebelas Maret**,** Program Sarjana, Surakarta.