

DETERMINAN PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PADA KEMENTERIAN/LEMBAGA

Teriyani ^{1*}, Novita Weningtyas Respati ², dan Fatimah ³

^{1,2,3} Program Studi Magister Akuntansi, Universitas Lambung Mangkurat Banjarmasin,
Banjarmasin, Indonesia

* Corresponding Author: teriyani14@gmail.com

ABSTRACT

Purpose - This study aims to test and analyze whether a total asset of, the number of work, an audit opinion, audit findings and the follow-up to the results of tests has had a significant effect on the level of the disclosure of the financial report of the ministries /state institutions.

Research Method - This research uses data from ministries / institutions that have been audited by BPK during the 2016-2018 period and the 2016-2018 BPK Audit Result Summary. The population used in this study was 86 ministries / institutions throughout Indonesia with purposive sampling technique of selecting samples of 72 ministries / institutions. The analytical method used is multiple linear regression analysis.

Findings - The results show that total assets and audit opinion have a positive effect on financial statement disclosure. The number of work units and the number of audit findings have no effect on the disclosure of financial statements. Meanwhile, the follow-up on examination results has a negative effect on financial statement disclosure reference and abbreviation.

Implication - Hence, ministries / institutions are expected to improve human resources, especially financial report preparers to increase understanding in the field of accounting through the implementation of training in order to be able to prepare reliable and quality financial reports that can increase public accountability and transparency through a full disclosure of financial statements.

Keywords: Total assets; number of work units; audit opinion; number of audit findings; follow-up on examination results; Financial report disclosure.

JEL code: M41; D73

PENDAHULUAN

Terwujudnya tata kelola pemerintahan yang baik atau *good public governance* merupakan salah satu tujuan yang diharapkan dari reformasi birokrasi di Indonesia. Tata kelola pemerintahan yang baik tersebut akan menjawab tuntutan masyarakat akan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara (Suhardjanto & Yulianingtyas, 2011). Akuntabilitas publik merupakan pemberian informasi dan pengungkapan atas aktivitas dan kinerja keuangan pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan (Mardiasmo, n.d.). Bentuk transparansi dan akuntabilitas publik pemerintah dituangkan dalam laporan keuangan yang disusun oleh masing-masing kementerian/ lembaga (K/L) berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sesuai PP Nomor 71 Tahun 2010. Hal ini dipertegas dengan pernyataan dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang mengamanatkan bahwa laporan pertanggungjawaban APBN/ APBD harus disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Kerangka konseptual PP Nomor 71 tahun 2010 menyatakan bahwa Laporan Keuangan Pemerintah merupakan wujud akuntabilitas pengelolaan keuangan Negara sehingga komponen yang disajikan setidaknya mencakup jenis

laporan keuangan dan elemen informasi yang diharuskan oleh ketentuan peraturan perundang-undangan.

Salah satu komponen pokok dalam laporan keuangan pemerintah adalah CaLK, yang mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam SAP serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar. CaLK juga harus mengungkapkan informasi yang bila tidak diungkapkan akan menyesatkan bagi pembaca. Semakin meningkatnya tuntutan untuk melaksanakan akuntabilitas pemerintah dalam laporan keuangan, memberikan sinyal kepada pemerintah sektor publik agar memberikan informasi yang relevan dan andal dalam laporan keuangannya (Mardiasmo, 2009).

Tingkat pengungkapan wajib LKKL terhadap SAP di Indonesia masih relatif rendah. Arifin & Fitriasaki (2014) menyatakan bahwa tingkat pengungkapan wajib LKKL sebesar 60,10% dengan menggunakan data LKKL di Indonesia tahun anggaran 2011. Sementara Sari Adelia et al (2015) menyatakan tingkat pengungkapan wajib yang justru lebih rendah sebesar 45,39% dengan menggunakan data LKKL di Indonesia tahun anggaran 2010-2013. Marlindo (2017) menyatakan hal serupa bahwa tingkat pengungkapan wajib atas LKKL di Indonesia tahun 2011-2015 adalah sebesar 51,45%. Sementara hasil lebih tinggi diungkapkan Tresnawati & Nur Apandi (2016) yang menyatakan bahwa tingkat pengungkapan wajib LKKL tahun 2014 sebesar 66,14%. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa Kementerian/Lembaga belum secara penuh mengungkapkan item pengungkapan wajib dalam laporan keuangan sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

Dalam perspektif *agency theory*, rakyat sebagai prinsipal memberikan mandat kepada pemerintah sebagai agen, untuk menjalankan tugas pemerintahan dalam rangka meningkatkan kesejahteraan rakyat. Implikasinya, rakyat sebagai principal memerlukan informasi untuk mengevaluasi jalannya pemerintahan. Salah satu upaya pemerintah sebagai agen adalah dengan menyajikan laporan keuangan yang sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan yang telah ditetapkan. Penyajian laporan keuangan digunakan untuk membuat keputusan sehingga perlu dilengkapi dengan pengungkapan yang memadai (*disclosure*) mengenai informasi-informasi yang dapat mempengaruhi pengambilan keputusan (Mardiasmo, 2009).

Banyak faktor yang diduga mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah. Beberapa variabel yang diduga mempengaruhi adalah Total Aset, Jumlah Satuan Kerja, Opini Audit, Temuan Audit, dan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan. Aset merupakan sumber daya yang digunakan untuk melakukan kegiatan operasional suatu entitas. Organisasi pemerintah dengan total aset yang besar akan lebih kompleks dalam menjaga dan mengelola asetnya. Konsekuensinya, pemerintah perlu mengungkapkan lebih banyak tentang daftar aset yang dimiliki, pemeliharaan beserta pengelolaannya (Suhardjanto & Yulianingtyas, 2011). Penelitian Arifin & Fitriasaki (2014), Khasanah & Raharjo (2014), Marliani et al., (2018), Suryadi (2018) dan Putri & Arza (2019) menemukan pengaruh positif signifikan dari total aset terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah. Namun, penelitian Suhardjanto & Yulianingtyas (2011), Setyaningrum & Syafitri (2012;) dan Setyowati (2016) menyimpulkan bahwa total aset tidak memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah.

Satuan Kerja (Satker) adalah Kuasa Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Barang yang merupakan bagian dari suatu unit organisasi pada Kementerian Negara/Lembaga yang melaksanakan satu atau beberapa kegiatan dari suatu program (PMK Nomor 196/PMK.05/2008). Jumlah urusan pemerintahan menunjukkan kompleksitas pemerintahan. Semakin banyak jumlah satker semakin banyak informasi yang harus diungkapkan sebagai upaya mengurangi asimetri informasi dan menunjukkan kinerja pemerintah yang semakin baik. Penelitian Arifin & Fitriasaki (2014), Setyowati (2016), Priharjanto & Wardani (2016), dan Putri & Arza (2019) menyatakan bahwa jumlah SKPD tidak berpengaruh tingkat

pengungkapan laporan keuangan. Akan tetapi Lutfia et al., (2018) menemukan bahwa jumlah SKPD berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah.

Menurut Undang-Undang RI No. 15 Tahun 2004, n.d. opini adalah pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Kementerian/ Lembaga yang memiliki opini audit yang bagus berarti memiliki transparansi dan akuntabilitas yang baik dalam menyajikan laporan keuangan pemerintah. Penelitian yang dilakukan oleh Priharjanto & Wardani (2016) serta Naopal et al. (2017) menemukan bahwa opini audit berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan pemerintah daerah. Hasil tersebut berbeda dengan Marliani et al. (2018) dan Putri & Arza (2019) yang menemukan bahwa opini audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah.

Menurut Khasanah dan Raharjo (2014) temuan audit ialah kasus-kasus yang diidentifikasi oleh BPK kepada laporan keuangan pemerintah atas pelanggaran yang dilakukan terhadap ketentuan pengendalian internal ataupun perundang-undangan yang berlaku. Martani & Lestiani (2012), Sari et al. (2015), dan Soleman et al. (2019) menyatakan bahwa jumlah temuan audit berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah. Akan tetapi Suryadi (2018) menemukan bahwa temuan audit memiliki pengaruh negatif terhadap pengungkapan laporan keuangan. Hasil berbeda juga terdapat pada penelitian Priharjanto & Wardani (2016) dan Naopal et al. (2017) dimana disimpulkan bahwa temuan audit tidak berpengaruh terhadap pengungkapan wajib laporan keuangan. Dan

Berdasarkan peraturan BPK No. 2 tahun 2017 tentang Pemantauan Pelaksanaan Tindak Lanjut Rekomendasi. Hartanto (2015) menyatakan Perbaikan atau tindak lanjut hasil pemeriksaan yang selesai ditindaklanjuti oleh K/L akan diungkapkan dalam laporan tahunan. Hal ini akan menambah informasi laporan keuangan sehingga berdampak pada meningkatnya kualitas laporan keuangan. Hasil penelitian Sari et al. (2015) dan Tresnawati & Apandi (2016) menunjukkan semakin banyak rekomendasi BPK yang ditindaklanjuti sesuai saran akan meningkatkan kualitas LKKL yang direpresentasikan dari tingkat pengungkapan yang tinggi. Hasil berbeda pada penelitian Agusti (2014) yang menyatakan tindaklanjut hasil audit tidak berpengaruh terhadap kemungkinan tingginya akuntabilitas dan transparansi K/L.

Berdasarkan uraian fenomena di atas dan masih banyaknya inkonsistensi dari hasil penelitian sebelumnya, maka peneliti tertarik untuk melakukan penelitian kembali terkait faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan laporan keuangan pada K/L. Faktor-faktor yang diteliti Total Aset, Opini audit, Temuan Audit dan tindak lanjut hasil pemeriksaan terhadap pengungkapan laporan keuangan pada K/L. Tujuan dari penelitian ini untuk mengetahui pengaruh dari variabel-variabel yang diuji.

KAJIAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Teori Agency

Jensen dan Meckling (1976) mendefinisikan hubungan agensi sebagai sebuah kontrak dimana satu atau lebih prinsipal menyewa orang lain untuk melakukan beberapa jasa untuk kepentingan mereka dengan mendelegasikan beberapa wewenang pembuatan keputusan kepada agen. Hubungan keagenan mengakibatkan dua permasalahan, yaitu: (a) terjadinya asimetri informasi, dimana agen secara umum memiliki lebih banyak informasi mengenai posisi keuangan dan posisi operasi entitas yang sebenarnya, dan (b) terjadinya konflik kepentingan akibat ketidaksamaan tujuan, dimana agen tidak selalu bertindak sesuai dengan kepentingan prinsipal.

Berkaitan dengan masalah keagenan, praktik pelaporan keuangan dalam organisasi sektor publik merupakan suatu konsep yang didasari oleh teori keagenan. Dalam pelaporan

keuangan, pemerintah yang bertindak sebagai agen mempunyai kewajiban menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna informasi keuangan pemerintah yang bertindak sebagai prinsipal dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik serta baik secara langsung atau tidak langsung melalui wakil-wakilnya (Nur, 2015: 34). Melalui laporan keuangan yang merupakan tanggung jawab pemerintah, rakyat melalui legislatif dapat menilai sekaligus mengawasi kinerja pemerintah yang nantinya legislatif dapat mengetahui seberapa jauh tingkat kepatuhan pemerintah terhadap peraturan yang ada dan tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan. Tingkat kepatuhan pengungkapan laporan keuangan dilihat dari seberapa besar laporan keuangan tersebut mengacu dan sesuai pada butir - butir pengungkapan yang diwajibkan dalam SAP.

Pengaruh Total Aset Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan pada K/L

Aset merupakan jumlah sumber daya yang dimiliki suatu entitas untuk melakukan kegiatan operasional entitas tersebut. Organisasi pemerintah dengan total aset yang besar akan lebih kompleks dalam menjaga dan mengelola asetnya (Setyowati, 2016). Pengelolaan aset tersebut juga akan berdampak pada peningkatan kesejahteraan dan perbaikan pelayanan publik. Sehingga semakin besar jumlah aset yang dikelola, pemerintah perlu mengungkapkan lebih banyak tentang daftar aset yang dimiliki, pemeliharaan beserta pengelolaannya (Suhardjanto & Yulianingtyas, 2011). Transparansi aset dan pengelolaannya tersebut sebagai bentuk akuntabilitas publik melalui pengungkapan informasi yang lebih banyak dalam laporan keuangannya. Hasil penelitian yang dilakukan Arifin & Fitriyani (2014), Khasanah & Raharjo (2014), Meli Marliani et al (2018), Putri & Arza (2019) dan (P. T. Suryadi, 2018)P. Suryadi (2018) menemukan pengaruh positif antara size yang diprosikan dengan total aset terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah Oleh karena itu, hipotesis pertama yang peneliti usulkan, yaitu:

H1: Total Aset berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pada K/L.

Pengaruh Jumlah Satuan Kerja Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pada K/L

Satuan Kerja (Satker) adalah Kuasa Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Barang yang merupakan bagian dari suatu unit organisasi pada K/L yang melaksanakan satu atau beberapa kegiatan dari suatu program (PMK NOMOR 196/PMK.05/2008, n.d.). Jumlah satuan kerja dalam suatu entitas pemerintah menunjukkan jumlah urusan yang menjadi tanggung jawabnya. Arifin & Fitriyani (2014) menyatakan bahwa semakin banyak jumlah satuan kerja dalam pemerintahan berarti semakin kompleks urusan pemerintahan tersebut. Berdasarkan teori keagenan, semakin banyak jumlah satker maka semakin banyak agen yang akan menjalankan pemerintahan dan memberikan informasi pertanggungjawaban kepada prinsipal. Sehingga semakin banyak jumlah satker dalam pemerintahan akan meningkatkan pengungkapan informasi publik sebagai bentuk pertanggungjawaban. Hal tersebut juga didukung oleh penelitian yang dilakukan Khasanah dan Raharjo (2014) dan Luthfia ferina et al (2018) yang menunjukkan bahwa jumlah satuan kerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan. Dengan demikian, hipotesis selanjutnya yang diusulkan, yaitu:

H2: Jumlah Satker berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pada K/L.

Pengaruh Opini Audit Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pada K/L

Opini Audit diberikan oleh BPK sebagai lembaga independen dalam melaksanakan tugas dan fungsinya. Dijelaskan dalam Undang-Undang RI No. 15 Tahun 2004, opini tersebut merupakan kesimpulan pemeriksaan keuangan yang telah dilakukan atas laporan keuangan pemerintah. Salah satu kriteria yang menentukan opini auditor yaitu kecukupan pengungkapan, yang berarti semakin tinggi opini audit yang di terima suatu kementerian/lembaga maka tingkat pengungkapan yang disajikan juga tinggi/memadai. Hal tersebut didukung oleh hasil penelitian Priharjanto & Wardani (2016) dan Naopal Fikrinah et al (2017) yang menemukan bahwa opini audit memiliki hubungan positif dan signifikan terhadap pengungkapan. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis ketiga penelitian ini adalah:

H3: Opini audit berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pada kementerian/lembaga.

Pengaruh Temuan Audit Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pada K/L

Temuan audit adalah bentuk pelanggaran yang ditemukan BPK dalam proses pemeriksaan. Menurut Undang-Undang RI No. 15 Tahun 2004, n.d., laporan hasil pemeriksaan BPK-RI atas temuan pemeriksaan dibagi menjadi dua, yaitu temuan atas kelemahan SPI dan temuan atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Besarnya temuan audit oleh BPK akan mempengaruhi besarnya pengungkapan sebagai bentuk koreksi. Semakin besar jumlah temuan maka semakin besar jumlah tambahan pengungkapan yang akan diminta oleh BPK dalam laporan keuangan (Arifin & Fitriyani, 2014; Martani & Lestiani, 2012). Sebab melalui temuan ini, BPK akan meminta adanya koreksi dan peningkatan pengungkapannya. Martani & Lestiani (2012), Sari Adelia et al (2015) dan Soleman et al (2019) menyatakan bahwa temuan audit memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis kedua penelitian ini adalah:

H4: Temuan Audit berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pada kementerian/lembaga.

Pengaruh Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pada K/L

Berdasarkan Peraturan BPK Nomor 2 tahun 2017 tentang Pemantauan Pelaksanaan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK, hasil penelaahan diklasifikasi dalam empat status yaitu (i) tindak lanjut telah sesuai dengan rekomendasi, yaitu apabila rekomendasi BPK telah ditindaklanjuti secara memadai oleh Pejabat; (ii) tindak lanjut belum sesuai dengan rekomendasi, yaitu apabila tindak lanjut rekomendasi BPK masih dalam proses oleh Pejabat atau telah ditindaklanjuti tetapi belum sepenuhnya sesuai dengan rekomendasi; (iii) rekomendasi belum ditindaklanjuti, yaitu apabila rekomendasi BPK belum ditindaklanjuti oleh Pejabat; (iv) rekomendasi tidak dapat ditindaklanjuti, yaitu rekomendasi yang tidak dapat ditindaklanjuti secara efektif, efisien, dan ekonomis berdasarkan pertimbangan profesional BPK. Tindak lanjut sesuai rekomendasi merupakan proses upaya perbaikan pada rekomendasi yang diberikan atas audit yang dilakukan oleh BPK ditahun sebelumnya, sehingga dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan di tahun berikutnya. Perbaikan-perbaikan kelemahan dalam pengelolaan keuangan negara akan meningkatkan kualitas laporan keuangan. Hasil penelitian Setyaningrum dan Syafitri (2012), Tresnawati & Nur Apandi (2016) maupun Sari et al. (2015) menemukan bahwa semakin banyak rekomendasi BPK yang ditindaklanjuti, maka terdapat pengaruh positif signifikan dari hal tersebut terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Berdasarkan uraian di atas dapat disusun hipotesis sebagai berikut:

H5: Tindak lanjut hasil pemeriksaan berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pada kementerian/lembaga.

METODE PENELITIAN

Topik penelitian ini adalah pengungkapan wajib laporan keuangan pada K/L di Indonesia. Jenis penelitian ini adalah penelitian asosiatif kausal. Unit analisis dalam penelitian ini adalah laporan keuangan audited K/L dan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK RI atas laporan keuangan K/L tahun 2016 - 2018. Populasi penelitian ini ialah 86 K/L di Indonesia dan dipilih sampel menggunakan teknik *purposive sampling* sehingga diperoleh 72 K/L yang memenuhi kriteria;

1. Kementerian/Lembaga menyajikan laporan keuangan yang telah diaudit oleh BPK secara berturut-turut periode tahun 2016 – 2018.
2. Kementerian/Lembaga yang memiliki data Total Aset, Jumlah Satuan kerja, Opini Audit, temuan audit, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan tahun 2016 – 2018.
3. Menyediakan empat komponen Laporan Keuangan, yaitu Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan

Definisi dan Pengukuran Variabel

Variabel Dependen

Pengungkapan Laporan Keuangan

Pengungkapan yang menjadi dasar dalam penelitian ini adalah pengungkapan wajib berdasarkan SAP 2010 yang diukur dengan menggunakan sistem scoring. Pengukuran merujuk pada indeks pengungkapan oleh Mahmud dan Waliyyani (2015) atas butir-butir pengungkapan wajib yang tertuang dalam PSAP 05 sampai dengan PSAP 09 sebanyak 34 item butir-butir pengungkapan wajib.

Variabel Independen

Total Aset

Total aset ialah jumlah seluruh sumber daya yang dimiliki oleh entitas. Ukuran variabel total aset merujuk pada nilai total aset yang diungkapkan dalam laporan keuangan yang kemudian ditransformasi ke dalam bentuk logaritma natural (\ln) (P. Suryadi, 2018).

Satuan Kerja

Satuan kerja ialah Kuasa Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Barang yang merupakan bagian dari suatu unit organisasi pada Kementerian Negara/Lembaga yang melaksanakan satu atau beberapa kegiatan dari suatu program (PMK Nomor 196/PMK.05/2008). Variabel satuan kerja diukur berdasarkan jumlah satuan kerja pada masing-masing K/L (Luthfia ferina et al, 2018).

Opini Audit

Opini audit ialah opini yang diberikan BPK sebagai simpulan hasil pemeriksaan atas LKKL. Pengukuran variabel opini audit menggunakan scoring untuk tiap opini, yakni skor 4 untuk opini Wajar Tanpa Pengecualian, 3 untuk Wajar Dengan Pengecualian, 2 untuk opini Tidak Wajar, dan 1 untuk Tidak Menyatakan Pendapat (Priharjanto & Wardani, 2016).

Temuan Audit

Temuan audit ialah pelanggaran terhadap ketentuan, baik mengenai pengendalian maupun kepatuhan terhadap perundang-undangan, yang ditemukan pada saat proses pemeriksaan atau audit. Temuan audit diukur berdasarkan jumlah temuan audit tahun sebelumnya atas kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan (Meli Marliani et al, 2018).

Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan

Tindak lanjut hasil pemeriksaan (TLHP) diukur dari jumlah rekomendasi BPK yang ditindaklanjuti sesuai rekomendasi ditambah rekomendasi yang tidak dapat ditindaklanjuti, dibagi dengan total rekomendasi (Sari Adelia et al, 2015).

Analisis Regresi Linier Berganda

Teknik analisis data dalam penelitian ini menggunakan regresi linier berganda. Yang digunakan untuk bersama-sama menghitung kemudahan dan ketersediaan fitur, model persamaan linear berganda adalah sebagai berikut:

$$DISC_{it} = \alpha_0 + \beta_1 \ln TA_{it} + \beta_2 SATKER_{it} + \beta_4 \ln OPINI + \beta_2 FIND_{it} + \beta_2 TLHP_{it} + \varepsilon \dots (1)$$

Keterangan:

DISC = Tingkat pengungkapan LKKL 2016-2018

α = Konstanta

TA = Total Aset

SATKER = Jumlah satuan kerja

OPINI = Opini Audit

FIND = Jumlah temuan audit

TLHP = Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan

ε = Error

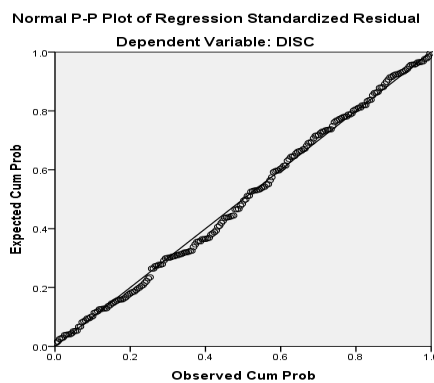
HASIL PENELITIAN

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas

Uji Normalitas berguna untuk menentukan data yang telah dikumpulkan berdistribusi normal atau diambil dari populasi normal. Untuk menguji normalitas residual digunakan normal probability plot. Jika titik-titik pada normal probability plot terkumpul di sekitar garis lurus, maka disimpulkan residual model regresi berdistribusi normal.

Gambar 1. Normal Probability Plot



Sumber: Data Penelitian diolah, 2021

Berdasarkan gambar di atas dapat disimpulkan bahwa data menyebar disekitar garis diagonal. Jadi data menunjukkan pola distribusi normal, maka model regresi ini memenuhi asumsi normalitas.

Tabel 1. Hasil Uji uji kolmogorov smirnov

Variabel	K-SZ	Signifikansi	Keterangan
Unstandardized Residual	0.655	0.785	Berdistribusi normal

Sumber: Data Penelitian diolah, 2021

Pengujian juga dilakukan dengan uji Kolmogorof-Smirnov dan hasil menunjukkan bahwa tingkat signifikansi residual sebesar 0.785 atau lebih besar dari 0.05 sehingga dapat disimpulkan bahwa model penelitian memiliki distribusi data normal

Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan menguji apakah dalam model regresi linear ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pengganggu pada periode $t-1$ (sebelumnya). Ukuran dalam menentukan ada tidaknya masalah autokorelasi dengan uji Durbin-Watson (DW), dengan ketentuan jika DW berada di antara $DU < DW < 4-DU$. Jika ketentuan sebagaimana oleh Ghozali (2011) tersebut tidak terpenuhi, maka alternatif pendapat yang dapat digunakan adalah oleh Santoso (2012) yang menyatakan bahwa model dinyatakan bebas dari gejala autokorelasi jika nilai DW antara -2 dan $+2$.

Tabel 2. Hasil Uji Autokorelasi

Koefisien D-W	du	4 - du	Keterangan
1.639	1.769	2.361	Dw < du (Tidak dapat disimpulkan)

Sumber: Data Penelitian diolah, 2021

Berdasarkan hasil uji autokorelasi Durbin-Watson dalam di atas didapat koefisien D-W sebesar 1.639. Nilai tersebut berada pada $DW < du$ yang berarti bahwa hasil tersebut menurut Ghozali (2011) menghasilkan simpulan tidak dapat memberikan kesimpulan. Namun jika merujuk pada pendapat Santoso (2012) yang menyatakan jika model memiliki koefisien D-W antara -2 dan $+2$ maka model tersebut dapat dinyatakan terbebas dari gejala autokorelasi.

Uji Multikolinearitas

Model regresi yang baik harus bebas dari gejala multikolinearitas. Jika dua atau lebih variabel independen dalam model regresi memiliki hubungan linear yang erat, maka model regresi ini tergejala oleh kondisi multikolinearitas. Deteksi model regresi ada atau tidaknya multikolinearitas dapat dilihat dari nilai tolerance dan variance inflation factor (VIF). Nilai cut off yang umum dipakai untuk menunjukkan adanya multikolinearitas adalah nilai tolerance $> 0,10$ dan nilai variance inflation factor (VIF) kurang dari 10 (Ghozali, 2011).

Tabel 3. Hasil Uji Multikolinearitas

Variabel	Tolerance	VIF	Keterangan
LN TA	0.600	1.667	Non Multikolinearitas
SATKER	0.862	1.159	Non Multikolinearitas
OPINI	0.946	1.057	Non Multikolinearitas
FIND	0.798	1.253	Non Multikolinearitas
TLHP	0.773	1.293	Non Multikolinearitas

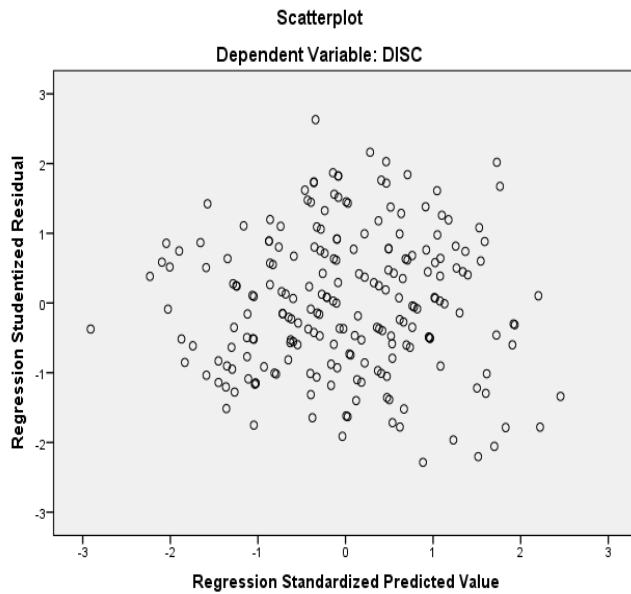
Sumber: Data Penelitian diolah, 2021

Hasil uji multikolinearitas pada variabel independen diperoleh nilai tolerance pada variabel penelitian di atas $0,1$ dan nilai VIF di bawah 10 sehingga dapat dikatakan tidak ada hubungan yang tinggi antar variabel independen.

Uji Heterokedastisitas

Heteroskedastisitas adalah kondisi dimana varian dari nilai sisa adalah tidak sama antara satu observer dengan observer lainnya. Uji ini bertujuan untuk menguji apakah pada model regresi ketidaksamaan variance dari residual dari satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Metode untuk mendeteksi Heteroskedastisitas digunakan scatter plot antara ZPRED dan SRESID. Jika titik-titik pada scatter plot tidak membentuk pola tertentu, serta menyebar di atas dan di bawah angka nol sumbu Y, maka tidak ada heteroskedastisitas dalam model regresi

Gambar 2. Scatter Plot Antara ZPRED dan SRESID



Sumber: Data Penelitian diolah, 2021

Gambar 2 menunjukkan bahwa titik-titik pada scatter plot tidak membentuk pola tertentu, serta menyebar di atas dan di bawah angka nol sumbu Y, sehingga disimpulkan tidak ada heteroskedastisitas dalam model regresi.

Tabel 5. Hasil Uji Heteroskedastisitas

Variabel	Signifikansi	Keterangan
LN TA	0.219	Non Heteroskedastisitas
SATKER	0.695	Non Heteroskedastisitas
OPINI	0.696	Non Heteroskedastisitas
FIND	0.932	Non Heteroskedastisitas
TLHP	0.288	Non Heteroskedastisitas

Sumber: Data Penelitian diolah, 2021

Pengujian juga dilakukan dengan uji uji park yaitu meregresikan variabel bebas terhadap nilai Ln residual kuadrat. Hasil pengujian dengan menggunakan transformasi Logaritma naturan (LN) pada variable Total Aset diketahui seluruh variabel independen memiliki nilai signifikansi lebih besar dari 0.05 sehingga dapat disimpulkan model yang digunakan dalam penelitian ini terbebas dari gejala heteroskedastisitas.

Pembahasan Hasil Penelitian

Hasil uji hipotesis 1 menyimpulkan bahwa total aset berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pada K/L dengan nilai koefisien regresi sebesar 2,451. Dengan demikian dapat diartikan bahwa semakin besar total aset yang dimiliki maka semakin tinggi pengungkapan informasi laporan keuangan pada kementerian/lembaga. Hasil penelitian ini mendukung teori keagenan dimana pengungkapan yang lebih besar diharapkan mampu meningkatkan transparansi dan mengurangi asimetri informasi antara pemerintah dengan rakyat dalam hal pengelolaan keuangan oleh kementerian/lembaga. Semakin besar total aset yang dimiliki K/L sehingga semakin besar tanggungjawab untuk melakukan pengungkapan atas pengelolaan aset sesuai SAP yang berlaku. Agen perlu melakukan manajemen aset yang baik agar mampu menjalankan perintah prinsipal dalam penyajian pengungkapan Hasil

penelitian ini konsisten atau sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Arifin dan Fitriasari (2014), Khasanah dan Raharjo (2014), Putri & Arza (2019) dan P. Suryadi (2018) yang menyatakan bahwa Total aset berpengaruh positif terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah.

Di sisi lain, berdasarkan hasil uji hipotesis 2 disimpulkan bahwa jumlah satuan kerja tidak berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan pada K/L. Dengan demikian, K/L yang memiliki jumlah satuan kerja yang banyak belum tentu dapat mengungkapkan laporan keuangan secara lengkap karena pemerintah kesulitan dalam mengontrol tingkat kepatuhan dalam mengungkapkan laporan keuangan pada setiap satuan kerja. Selain itu, jika jumlah satker banyak maka diperlukan koordinasi antar satuan kerja yang baik pula. Namun hal ini belum dilaksanakan secara maksimal sehingga dapat mengakibatkan rendahnya pengungkapan pada LKKL. Pernyataan yang sama dikemukakan oleh (Setyowati, 2016) yaitu semakin banyak jumlah satuan kerja maka proses kooperasi dan koordinasi antar satuan kerja akan semakin rumit. Kondisi tersebut akan membuat pemerintah kesulitan dalam mengawasi kepatuhan pengungkapan laporan keuangan oleh masing-masing satuan kerja. Hasil penelitian ini konsisten atau sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Hilmi & Martani (2012), Putri & Arza (2019) dan Setyowati (2016) menyatakan bahwa jumlah satuan kerja tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan

Opini audit juga terbukti memiliki pengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKKL. Hal ini dilihat dari nilai signifikansi sebesar 0,009 lebih kecil dari 0,05 dengan nilai koefisien regresi sebesar 3,480. Arah hubungan positif menunjukkan bahwa semakin tinggi opini yang diraih berarti menunjukkan kualitas laporan keuangan yang baik mengindikasikan tingkat pengungkapan yang tinggi pula. Jadi semakin tinggi kualitas opini audit yang dihasilkan, maka kementerian/lembaga semakin termotivasi untuk mengungkapkan laporan keuangan secara lengkap sesuai SAP. Pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga yang memiliki opini audit yang bagus akan menjadi sinyal positif bagi masyarakat terhadap kementerian/lembaga. Hasil penelitian ini konsisten atau sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Priharjanto & Wardani (2016), Naopal et al. (2017), dan Nazaruddin & Sita (2019) yang menyatakan bahwa Opini Audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi.

Pengujian hipotesis keempat menyimpulkan bahwa temuan audit tidak berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan LKKL. Hasil penelitian ini tidak menunjukkan pengaruh secara signifikan antara temuan audit terhadap pengungkapan laporan keuangan pada kementerian/lembaga. Dilihat dari sudut pandang teori agensi hasil tersebut menunjukkan belum berjalannya proses pengurangan asimetri informasi yang seharusnya antara agen dan principal. Jumlah temuan audit BPK tidak serta merta mendorong kementerian/lembaga dalam meningkatkan pengungkapan laporan keuangannya. Hal ini kemungkinan besar dikarenakan jumlah temuan tidak merepresentasikan angka sebenarnya, karena jumlah temuan yang banyak belum tentu nilainya material. Artinya jumlah temuan yang banyak belum tentu terdiri dari temuan yang membutuhkan tindak lanjut atau penyajian pengungkapan dalam CaLK begitupun sebaliknya bahwa jumlah temuan yang sedikit belum tentu terdiri dari jumlah temuan yang tidak membutuhkan tindak lanjut atau penyajian pengungkapan dalam CaLK. Hasil penelitian ini konsisten atau sejalan dengan penelitian Naopal Fikrinah et al (2017) dan Priharjanto dan Wardani (2015).

Pengujian hipotesis kelima disimpulkan diterima yang berarti Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLHP) berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan LKKL. Hasil Pemeriksaan memiliki nilai koefisien regresi sebesar -0,122 dengan nilai signifikansi sebesar 0,000 lebih kecil dari 0,05. Simpulan ini membuktikan bahwa perbaikan setelah proses audit merupakan suatu bentuk tanggung jawab K/L atas kesalahan dalam pertanggungjawaban keuangan publik. Liu & Lin (2012) menyatakan bahwa dengan adanya perbaikan maka temuan

audit dapat bermanfaat untuk menciptakan akuntabilitas dalam proses audit pemerintahan demi terciptanya akuntabilitas. Perbaikan atau tindak lanjut hasil pemeriksaan yang selesai ditindaklanjuti oleh K/L akan diungkapkan dalam laporan tahunan. Hal ini akan menambah informasi laporan keuangan sehingga berdampak pada meningkatnya kualitas laporan keuangan yang direpresentasikan pada tingkat pengungkapan. Adapun penjelasan akan arah pengaruh yang bersifat negatif, hal tersebut dapat disebabkan karena tindak lanjut yang dilakukan oleh K/L belum tentu terdiri atas tindak lanjut pemeriksaan yang memerlukan penyajian pengungkapan informasi dalam CaLK. Artinya tindak lanjut atas pemeriksaan yang telah dilakukan kemungkinan hanya berupa tindak lanjut atas temuan yang nilainya tidak material dan tidak menyebabkan kerugian negara sehingga tidak memerlukan tambahan.

KESIMPULAN DAN SARAN

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib K/L selama periode 2016-2019 hanya sebesar 38,99%. Hal ini mengindikasikan bahwa K/L belum sepenuhnya mematuhi SAP. Oleh karena itu penerapan reward dan punishment secara tegas perlu dilakukan agar taat terhadap peraturan perundangan yang telah ditetapkan dan K/L termotivasi untuk meningkatkan kualitas laporan keuangannya dalam bentuk pengungkapan laporan keuangan yang lengkap. Hal ini cukup penting mengingat peningkatan kualitas LKKL dapat meningkatkan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara.

Berdasarkan hasil analisis regresi diketahui bahwa variabel yang berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan LKKL antara lain ialah total aset, opini audit, dan tindak lanjut hasil pemeriksaan. Total aset dan opini audit memiliki pengaruh positif, dan untuk tindak lanjut hasil pemeriksaan berpengaruh negatif terhadap pengungkapan LKKL. Sedangkan variabel satuan kerja dan temuan audit tidak terbukti berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan LKKL.

Pengaruh positif dan signifikan total aset terhadap pengungkapan LKKL membuktikan bahwa total aset yang besar akan menuntut pengelolaan yang baik. Pengelolaan yang baik atas aset K/L akan berguna untuk meningkatkan kesejahteraan dan perbaikan pelayanan publik. Aset yang dimiliki harus bisa memotivasi pemerintah untuk melakukan pengungkapan lebih banyak sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada pemangku kepentingan. Sehingga semakin besar aset yang dimiliki maka semakin tinggi pengungkapan informasi laporan keuangan kementerian/lembaga

Jumlah satuan kerja tidak berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan pada kementerian/lembaga. Hasil tersebut menunjukkan bahwa jumlah satuan kerja yang banyak tidak dapat dijadikan pedoman bahwa kementerian/lembaga mampu memberikan pengungkapan informasi yang lebih banyak dalam laporan keuangannya. Jumlah satuan kerja K/L di Indonesia memiliki jumlah rata-rata yang tinggi yang memerlukan kontrol/pengawasan yang kompleks sehingga pemerintah kesulitan dalam mengawasi kepatuhan pengungkapan laporan keuangan oleh masing-masing satuan kerjanya. Jumlah satuan kerja yang terlalu banyak dapat menjadi peluang inefisiensi koordinasi.

Opini audit memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan pada K/L. Dengan demikian opini audit dapat menjadi pertimbangan K/L dalam meningkatkan informasi pada pengungkapan laporan keuangannya. Opini audit dari BPK yang diperoleh K/L bisa menjadi motivasi dan masukan untuk memperbaiki kinerja pengelolaan keuangannya sehingga K/L diharapkan dapat fokus memenuhi kriteria agar dapat memperoleh opini WTP salah satunya dengan menyajikan pengungkapan yang sesuai dengan SAP.

Hasil penelitian ini tidak menunjukkan pengaruh secara signifikan antara temuan audit terhadap pengungkapan laporan keuangan pada K/L. Besaran temuan audit yang ditemukan oleh BPK tidak dapat mempengaruhi besarnya tingkat pengungkapan laporan keuangan pada kementerian/lembaga. Hal ini dikarenakan jumlah temuan tidak merepresentasikan angka

sebenarnya, karena jumlah temuan yang banyak belum tentu nilainya material yang terdiri dari temuan yang membutuhkan tindak lanjut atau penyajian pengungkapan dalam CaLK.

Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLHP) yang juga berpengaruh negatif terhadap pengungkapan LKKL. Hal ini menunjukkan bahwa semakin banyak rekomendasi BPK yang tuntas ditindak lanjuti tidak mendorong kementerian/lembaga melakukan pengungkapan informasi yang lebih banyak di dalam catatan atas laporan keuangannya. Hal tersebut disebabkan karena tindak lanjut yang dilakukan oleh kementerian/lembaga atas rekomendasi yang diberikan oleh BPK, belum tentu terdiri atas tindak lanjut pemeriksaan yang memerlukan penyajian pengungkapan informasi dalam CaLK.

Saran untuk penelitian selanjutnya diharapkan dapat menambah atau menggunakan variabel lain untuk dapat meningkatkan penelitian seperti kualitas SDM, Sistem Informasi dan lain sebagainya. Selain itu untuk variabel jumlah satuan kerja dapat menggunakan pengukuran lain misalnya melalui logaritma natural jumlah satuan kerja untuk memperkecil skala data dan untuk menormalkan distribusi data sehingga hasil yang diperoleh memiliki nilai yang bagus.

DAFTAR PUSTAKA

- Agusti, A. F. (2014). Faktor Determinan Akuntabilitas dan Transparansi Kementerian/Lembaga. Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Arifin, I., & Fitriyani, D. (2014). Pengungkapan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga, Karakteristik Organisasi, dan Hasil Audit BPK. Simposium Nasional Akuntansi XVII.
- Hartanto, R. (2015). Analisis Penyelesaian Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan BPK RI (Perspektif Karakteristik Auditee, Karakteristik Auditor BPK, Karakteristik Eksekutif dan Karakteristik Legislatif Daerah). Universitas Sebelas Maret.
- Khasanah, N. L., & Raharjo, S. N. (2014). Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas, Dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Diponegoro Journal of Accounting*, 3(2), 864–874.
- Liu, J., & Lin, B. (2012). Government auditing and corruption control: Evidence from China's provincial panel data. *China Journal of Accounting Research*, 5(2), 163–186. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2012.01.002>
- Lutfia, F. I., Maryono, & Bagana, B. D. (2018). Determinan Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus Pada Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah Tahun Anggaran 2014-2016). *Dinamika Akuntansi Keuangan & Perbankan*, 7(1). <https://unisbank.ac.id/ojs/index.php/fe9/article/view/7448>
- Mardiasmo. (2009). Akuntansi Sektor Publik. ANDI.
- Marliani, M., Amin, M., & Mawardi, M. C. (2018). Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas, Dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Timur). *Jurnal Ilmiah Riset Akuntansi*, 7(10).
- Martani, D., & Lestiani, A. (2012). Disclosure in Local Government Financial Statements: the Case of Indonesia. *Global Review of Accounting and Finance*, 3(1), 67–84.
- Naopal, F., Rahayu, S., & Yudowati, S. P. (2017). Pengaruh Karakteristik Daerah, Jumlah Penduduk, Temuan Audit, dan Opini Audit Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Assets: Jurnal Ekonomi, Manajemen & Akuntansi*, 7(1), 56–68.
- Nazaruddin, I., & Sita, Y. Y. A. (2019). The Effects Of Government Characteristics, Complexity, Audit Findings, And Audit Opinions On The Level Of Provincial Government Financial Statement Disclosures In Indonesia. *102(Icaf)*, 85–90. <https://doi.org/10.2991/Icaf-19.2019.14>
- Priharjanto, A., & Wardani, Y. Y. (2016). Pengaruh Temuan, Tingkat Penyimpangan, Opini Audit, dan Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi di Indonesia. *Jurnal Informasi Keuangan Dan Akuntansi*,

- 1(1). <https://doi.org/10.31092/jia.v1i1.72>
- Putri, W. M., & Arza, F. I. (2019). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empris Pada Kabupaten/Kota Se-Sumatera Barat Tahun 2015-2017). *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 1(3). <https://doi.org/10.24036/jea.v1i3.131>
- Sari, A. P., Martani, D., & Setyaningrum, D. (2015). Pengaruh Temuan Audit, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap Opini Audit Melalui Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga. *Simposium Nasional Akuntansi XVIII*, September, 1–26.
- Setyaningrum, D., & Syafitri, F. (2012). ANALISIS PENGARUH KARAKTERISTIK PEMERINTAH DAERAH TERHADAP TINGKAT PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 9(2), 154–170. <https://doi.org/10.21002/jaki.2012.10>
- Setyowati, L. (2016). Determinan Yang Mempengaruhi Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Bisnis Dan Manajemen ESENSI*, 6(1).
- Soleman, M. T., Pontoh, W., & Budiarmo, N. S. (2019). Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus Di Kabupaten Kepulauan Talaud). *Jurnal Riset Akuntansi Going Concern*, 14(1), 18–21.
- Sugiyono. (2016). *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D*. Alfabeta.
- 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*, 8(1), 30–42. <https://doi.org/10.14710/jaa.8.1.30-42>
- Suryadi, P. (2018). Pengaruh Kekayaan Daerah (PAD), Total Aset, Jumlah Penduduk, Tingkat Ketergantungan, dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi LKPD pada Provinsi Jawa Tengah Periode 2014-2016). *Jurnal Ekobis Dewantara*, 1(1), 12–20.
- Tresnawati, F., & Apandi, N. N. (2016). Pengaruh Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Dengan Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Kementerian/Lembaga Republik Indonesia). *Jurnal ASET (Akuntansi Riset)*, 8(1). <https://doi.org/10.17509/jaset.v8i1.4017>