

**PENGARUH KARAKTERISTIK, KOMPLEKSITAS, DAN TEMUAN AUDIT
TERHADAP TINGKAT PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN
PEMERINTAH DAERAH DENGAN SISTEM PENGENDALIAN
INTERN SEBAGAI VARIABEL MODERATING PADA LKPD
KABUPATEN/KOTA DI SULAWESI SELATAN**

Ayu Rahayu

rahayu.a41@yahoo.com

Ana Mardiana

Dosen Akuntansi UIN Alauddin Makassar

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan mengetahui pengaruh karakteristik, kompleksitas dan Temuan audit terhadap Tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten/Kota di Sulawesi Selatan tahun 2013-2015. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Adapun metode penelitian yang digunakan yaitu menggunakan metode dokumentasi, yaitu dengan mengumpulkan data sekunder berupa laporan keuangan dan data non keuangan. Alat analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah regresi linier berganda. Berdasarkan hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa variabel ukuran pemda dan ukuran legislatif berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD, variabel temuan audit memiliki pengaruh negatif signifikan sedangkan tingkat kemandirian daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan. Hasil regresi moderasi dengan pengujian nilai selisih mutlak dengan Sistem Pengendalian Intern sebagai variabel moderating mampu memoderasi hubungan antara ukuran pemda terhadap tingkat pengungkapan dan sistem pengendalian intern mampu memoderasi hubungan antara ukuran legislatif terhadap tingkat pengungkapan, sementara hubungan antara tingkat kemandirian daerah terhadap tingkat pengungkapan dan hubungan antara temuan audit terhadap tingkat pengungkapan tidak dapat dimoderasi oleh sistem pengendalian intern.

Kata Kunci: Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, Pengungkapan, Standar Akuntansi Pemerintah, Karakteristik pemda, Kompleksitas, Temuan Audit, Sistem Pengendalian Intern

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of characteristics, complexity and audit findings to the level of Local Government Finance Report (LKPD) disclosure in South Sulawesi 2013-2015. Data used in this study is a secondary data. The method used in this study is documentation method by collecting secondary data such as financial

statements and non-financial data. The analytical tool used in this research is multiple linear regression. Based on the result of this study, we concluded that the size of government variable and the legislative variable have a positive and significant effect on the level of LKPD disclosure, audit findings variable have a negative and significant effect, while the level of local autonomy does not affect the level of disclosure. Regression moderation results by testing an absolute deviation value with Internal Control System as moderating variable is able to moderate the relationship between the size of local government on the level of disclosure and internal control system is able to moderate the relationship between the size of the legislature on the level of disclosure, while the relationship between the level of local autonomy and audit findings on the level of disclosure can not be moderated by the internal control system.

Keywords: *Local Government Finance Report, Disclosure, Government Accounting Standards, Characteristics of local governments, Complexity, Audit Findings, Internal Control System*

A. LATAR BELAKANG

Tata kelola pemerintahan yang baik atau *good government governance* merupakan hal yang paling mengemuka dalam pengelolaan dan akuntabilitas administrasi publik dewasa ini. Menurut Maulana (2015) tata kelola pemerintahan yang baik merupakan seperangkat prosedur atau proses yang diberlakukan dalam instansi pemerintahan untuk menciptakan harmoni pada pengelolaan dan akuntabilitas operasionalnya. Tata kelola pemerintah yang baik erat kaitannya dengan bagaimana pemerintah mampu melaksanakan otonomi di daerahnya. Hilmi (2011) mengemukakan urusan pemerintah sebagian dialihkan dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah. Urusan pemerintah yang pada saat sebelum reformasi sebagian besar ditangani oleh pemerintah pusat, maka setelah reformasi sebagian besar urusan pemerintah tersebut dilimpahkan ke daerah. Syafitri (2012) menyatakan bahwa salah satu upaya konkrit pemerintah daerah untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangannya adalah melalui penyajian laporan keuangan pemerintah daerah yang memenuhi prinsip tepat waktu dan disusun dengan mengikuti standar akuntansi pemerintahan yang telah diterima secara umum.

Standar akuntansi pemerintahan diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 sebagai pengganti dari Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. Pada awal tahun 2005 diterbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005 tentang standar akuntansi pemerintah (SAP) kas menuju akrual. Kemudian pada

tahun 2010 diterbitkan PP No.71 tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintah berbasis full akrual. Maulana (2015) menyatakan bahwa dengan di terbitkannya PP No 71 tahun 2010 tentunya akan membantu pemerintah untuk mewujudkan tercapainya proses akuntabilitas dan transparansi di pemerintah, sehingga tercipta *good governance*. Perbedaan mendasar antara PP Nomor 71 Tahun 2010 dengan PP Nomor 24 Tahun 2005 ialah pada basis transaksi yang dilakukan. PP Nomor 71 Tahun 2010 berbasis full akrual. Selain itu, hal lain yang membedakan ialah pada PP Nomor 71 Tahun 2010 terdapat dua lampiran.

Lampiran I merupakan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual yang akan dilaksanakan selambat-lambatnya mulai tahun 2014 yaitu berlaku sejak tanggal ditetapkan dan dapat segera diterapkan oleh setiap entitas (strategi penahapan pemberlakuan akan ditetapkan lebih lanjut oleh menteri keuangan dan menteri dalam negeri). Lampiran II merupakan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis kas menuju akrual hanya berlaku hingga tahun 2014. Lampiran II yang berlaku selama masa transisi bagi entitas yang belum siap untuk menerapkan SAP berbasis akrual. Keberadaan dua lampiran ini sebagai akibat masih terdapat opini tidak wajar yang diperoleh pemerintah pada tahun 2010. Padahal batas pelaksanaan PP Nomor 24 Tahun 2005 pada masa transisi hanyalah sampai tahun 2008. Berdasarkan hal tersebut, maka pemerintah berkonsultasi dengan Pimpinan DPR dan sepakat bahwa basis akrual akan dilaksanakan secara penuh mulai tahun 2014. Hal ini kemudian mengakibatkan terbitnya PP Nomor 71 Tahun 2010 dengan dua lampiran.

Upaya untuk mewujudkan *good governance* serta meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah, maka baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah, wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban yang berupa laporan keuangan. Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah menyatakan bahwa masing-masing pemerintah, baik pemerintah provinsi, kabupaten, dan kota, wajib membuat laporan keuangannya sendiri. Keuangan Negara wajib dikelola oleh aparatur negara yang kompeten secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan dan bertanggungjawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatuhan sebagai satu prasyarat untuk mendukung keberhasilan penyelenggaraan pemerintahan Negara. Untuk mencapai hal tersebut maka suatu instansi juga membutuhkan suatu sistem pengendalian intern yang kuat serta pengawas keuangan dalam hal ini anggota legislatif sebagai salah satu perannya dalam fungsi pengawasan untuk mencapai tujuan suatu organisasi (Wakhyudi, 2005). Dengan

dukungan sistem pengendalian intern yang kuat tentunya akan meningkatkan kualitas pengungkapan laporan keuangan. Sistem pengendalian intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan (PP Nomor 60 Tahun 2008 Tentang SPI).

Tingkat pengungkapan wajib LKPD terhadap SAP di Indonesia masih rendah. Dapat dilihat dari hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Liestiani (2008) dengan hasil yang menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan Pemerintah Daerah sebesar 35,45%, Lesmana (2010) sebesar 22% dan Syafitri (2012) dengan hasil sebesar 52,09%. Hal ini menunjukkan bahwa Pemerintah Daerah belum sepenuhnya mengungkapkan item pengungkapan wajib dalam laporan keuangannya. Sesuai dengan agensi teori, pengelolaan pemerintah daerah harus diawasi untuk memastikan bahwa pengelolaan dilakukan dengan penuh kepatuhan kepada berbagai peraturan dan ketentuan yang berlaku, kasus tentang tingkat kepatuhan LKPD terhadap ketentuan perundang-undangan masih banyak terjadi di instansi pemerintah di Indonesia.

Berdasarkan latar belakang tersebut, maka dapat dirumuskan beberapa pertanyaan penelitian sebagai berikut: 1) Apakah ukuran pemerintah daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah?, 2) Apakah tingkat kemandirian daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah?, 3) Apakah ukuran legislatif berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah? 4) Apakah temuan audit berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah? 5) Apakah sistem pengendalian intern memoderasi hubungan ukuran pemda, tingkat kemandirian daerah, ukuran legislatif dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah?

Berdasarkan rumusan masalah tersebut, maka dapat mengambil hipotesis atau dugaan sementara sebagai berikut:

1. Hubungan Antara Ukuran Pemerintah Daerah dengan Tingkat Pengungkapan.

Pada sektor pemerintahan, pemerintah daerah yang memiliki ukuran besar dituntut untuk melakukan transparansi atas pengelolaan keuangannya sebagai bentuk akuntabilitas publik melalui pengungkapan informasi yang lebih banyak dalam laporan keuangan. Menurut Nasser (2009) ukuran pemda adalah suatu nominal yang

dapat mendiskripsikan sesuatu. Girsang (2015) menjelaskan bahwa daerah yang memiliki ukuran total aset yang lebih besar akan memiliki tuntutan yang lebih besar untuk mengungkapkan lebih banyak dalam LKPD. Berdasarkan teori agensi, pihak *principal* mendelegasikan suatu pekerjaan kepada pihak *agent* yang melaksanakan pekerjaan tersebut. Berdasarkan konteks organisasi pemerintahan, rakyat memberikan mandat kepada pemerintah sebagai *agent* untuk menjalankan tugas pemerintahan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat. Semakin besar ukuran pemerintah maka semakin besar pula tuntutan rakyat untuk menyajikan laporan keuangannya secara lengkap sebagai upaya peningkatan transparansi dan mengurangi asimetri informasi. Berdasarkan penjelasan di atas maka hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

H1: ukuran pemerintah daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

2. Hubungan Antara Tingkat Kemandirian Daerah dengan Tingkat Pengungkapan.

Menurut Halim (2007) Kemandirian keuangan daerah menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah, tingginya tingkat kemandirian keuangan sangat dipengaruhi oleh jumlah PAD daerah tersebut. Pendapatan Asli Daerah (PAD) memiliki peranan penting dalam pembiayaan daerah, semakin besar PAD yang dimiliki suatu daerah maka semakin besar pula kemampuan daerah tersebut untuk mencapai tujuan otonomi daerah yakni dalam hal peningkatan pelayanan dan kesejahteraan masyarakat yang semakin baik, pengembangan kehidupan demokrasi keadilan dan pemerataan. Menurut Khasanah (2014) semakin besar kekayaan daerah, maka semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Semakin besar kekayaan daerah, maka semakin besar sumber daya yang dimiliki untuk melakukan pengungkapan sehingga kekayaan daerah yang meningkat dapat meningkatkan tingkat pengungkapan dalam laporan keuangannya.

H2: Tingkat kemandirian daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan.

3. Hubungan Antara Ukuran Legislatif dengan Tingkat Pengungkapan.

DPRD sebagai wakil masyarakat memiliki fungsi pengawasan, yaitu mengontrol jalannya pemerintahan agar selalu sesuai dengan aspirasi masyarakat dan mengawasi pelaksanaan dan pelaporan informasi keuangan pemerintah daerah agar tercipta suasana

pemerintahan daerah yang transparan dan akuntabel. Menurut Winarna dan Murni (2007) dalam Sumarjo (2010). Peranan DPRD sebagai pengawas keuangan berjalan dengan baik sehingga dapat mengontrol kebijakan keuangan daerah secara ekonomis, efisien, efektif, transparan, dan akuntabel. Semakin besar jumlah anggota legislatif maka diharapkan akan semakin besar tingkat pengawasan yang dilakukan oleh anggota legislatif sehingga dapat mendorong pemerintah daerah untuk melakukan pengungkapan yang lebih besar. Berdasarkan penjelasan di atas maka hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

H3: Ukuran legislatif berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan.

4. Hubungan Antara Jumlah Temuan Audit dengan Tingkat Pengungkapan.

Menurut Sarah (2014) temuan audit merupakan bukti adanya penyimpangan *fraud* di laporan keuangan. Sedangkan Maulana (2015) menjelaskan bahwa temuan audit merupakan penyimpangan, pelanggaran atau ketidakwajaran yang ditemukan oleh auditor berdasarkan hasil pemeriksaan yang telah dilakukan oleh auditor. Temuan audit BPK merupakan kasus-kasus yang ditemukan BPK terhadap laporan keuangan pemerintah daerah atas pelanggaran yang dilakukan suatu daerah terhadap ketentuan pengendalian intern maupun tingkat kepatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Liestiani (2008) menemukan bahwa jumlah temuan audit BPK berkorelasi positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah kabupaten/kota. Dengan adanya temuan ini, maka BPK akan meminta melakukan koreksi dan meningkatkan pengungkapannya. Sehingga, semakin besar jumlah temuan maka semakin besar jumlah tambahan pengungkapan yang akan diminta oleh BPK dalam laporan keuangan. Berdasarkan penjelasan di atas maka hipotesis yang dirumuskan adalah:

H4: Jumlah temuan audit berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan.

5. Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Hubungan Antara Ukuran Pemerintah Daerah Terhadap Pengungkapan.

Menurut Fikri *et al.* (2015) sistem pengendalian intern merupakan prasyarat hipotesis yang dirumuskan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H5: Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Hubungan Ukuran Pemda Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan.

6. Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Hubungan Antara Tingkat Kemandirian Daerah Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan.

Menurut Afryansyah (2015) kekayaan daerah berbanding lurus dengan tingkat kepedulian masyarakat kepada kinerja pemerintah daerahnya. Semakin besar kekayaan suatu daerah, maka masyarakat akan semakin tertarik untuk menilai bagaimana kekayaan tersebut dikelola oleh pemerintah daerah. Selanjutnya Christiaensens (1999) menyatakan PAD menunjukkan kinerja daerah untuk menghasilkan pendapatannya secara mandiri. Pemda yang memiliki PAD tinggi akan menunjukkan kepada para stakeholdersnya bahwa pemda telah menghasilkan kinerja yang tinggi. Kinerja yang tinggi merupakan sinyal dari manajemen publik yang baik. Menurut Fikri *et al.* (2015) sistem pengendalian intern merupakan prasyarat bagi penyelenggaraan pemerintahan dan pengelolaan keuangan negara yang amanah. Karena dengan SPI yang baik maka suatu organisasi akan dapat berjalan dengan baik. Pemda yang berkinerja baik akan mengungkapkan informasi lebih banyak dan menggunakan teknik pengungkapan yang lebih baik. Berdasarkan penjelasan diatas maka hipotesis yang dirumuskan:

H5a: Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Hubungan Tingkat Kemandirian Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan.

7. Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Hubungan Antara Ukuran Legislatif Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan.

Syafitri (2012) menyatakan DPRD sebagai badan legislatif mempunyai fungsi pengawasan terhadap keuangan daerah agar pemerintah daerah dapat mengelola anggaran yang ada untuk dapat di dayagunakan dengan baik. Banyaknya anggota DPRD diharapkan dapat meningkatkan pengawasan terhadap pemerintah daerah sehingga berdampak dengan adanya peningkatan pada pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Sumarjo (2010) juga menggunakan proksi jumlah anggota DPRD untuk mengukur ukuran legislatif. Pengawasan terhadap pengelolaan keuangan yang dilakukan oleh DPRD akan lebih maksimal jika sistem pengendalian intern juga dilaksanakan dengan baik. Dari penjelasan di atas maka dirumuskan hipotesis:

H5b: Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Hubungan Jumlah Legislatif Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan.

8. Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Hubungan Antara Jumlah Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan.

Maulana (2015) menjelaskan bahwa temuan audit merupakan penyimpangan, pelanggaran atau ketidakwajaran yang ditemukan oleh auditor berdasarkan hasil pemeriksaan yang telah dilakukan. Jumlah temuan audit erat kaitannya dengan sistem pengendalian intern. Hal ini sesuai dengan penjelasan Suwanda (2013: 94), bahwa pemeriksaan BPK dilaksanakan sesuai dengan Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan keuangan Negara dengan tujuan memberikan pendapat/opini atas ketidakwajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah daerah dengan berdasar pada: a)Efektivitas sistem pengendalian intern, b)Ketaatan terhadap perundang-undangan, c)kecukupan pengungkapan, d)kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan.

H5c: Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Hubungan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

B. TINJAUAN TEORETIS

1. Teori keagenan (Agency Theory)

Menurut DeGeorge (1992) dalam Asmara (2010) teori keagenan menjelaskan hubungan prinsipal dan agen berakar pada teori ekonomi, teori keputusan, sosiologi, dan teori organisasi. Masalah keagenan terjadi pada semua organisasi, baik organisasi publik maupun privat. Agency theory membahas tentang hubungan keagenan dimana suatu pihak tertentu (*principal*) mendelegasikan pekerjaan kepada pihak lain (*agent*) yang melakukan pekerjaan. Salah satu pihak (*principal*) membuat suatu kontrak, baik secara implisit maupun eksplisit, dengan pihak lain (*agent*) dengan harapan bahwa agen akan bertindak/melakukan pekerjaan seperti yang diinginkan oleh principal.

Zimmerman (1977) menyatakan bahwa pada sektor pemerintahan, *agency problem* terjadi antara pejabat pemerintah yang terpilih dan diangkat sebagai *principal* dan para pemilih (masyarakat) sebagai *agent*. Lebih lanjut Von Hagen (2003) dalam Syafitri (2012) berpendapat bahwa hubungan principal-agen yang terjadi antara pemilih (voters) dan legislatif pada dasarnya menunjukkan bagaimana voters memilih politisi untuk membuat keputusan-keputusan tentang belanja publik untuk mereka dan mereka memberikan dana dengan membayar pajak. Ketika pejabat kemudian terlibat dalam pembuatan keputusan atas pengalokasian belanja dalam anggaran, maka diharapkan dapat mewakili kepentingan atau preferensi principal atau pemilihnya.

2. Standar Akuntansi Pemerintah

Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang keuangan Negara menyebutkan dengan jelas bahwa laporan pertanggungjawaban pemerintah pusat dan pemerintah daerah harus disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Selanjutnya Undang-Undang No. 1 tahun 2004 juga menyebutkan arti penting standar akuntansi pemerintahan. Undang-undang otonomi yang terbaru, yaitu Undang-Undang No. 32 Tahun 2004 tentang pemerintah daerah juga menyebutkan penyajian laporan keuangan pemerintah daerah sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa standar akuntansi pemerintahan sangat dibutuhkan sebagai pedoman pelaporan keuangan dalam pemerintahan. Dengan demikian pada tanggal 13 Juni 2005 pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang standar akuntansi pemerintahan. Kemudian pada tahun 2010 diterbitkan PP No.71 tahun 2010 tentang Standar akuntansi pemerintah berbasis full akrual sebagai pengganti dari PP No. 24 Tahun 2005.

3. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Menurut Standar Akuntansi Keuangan yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), laporan keuangan adalah laporan keuangan bagian dari proses pelaporan keuangan. Laporan keuangan yang lengkap biasanya meliputi neraca, laporan laba-rugi, laporan perubahan posisi keuangan yang disajikan dalam berbagai cara (seperti misalnya sebagai laporan arus kas atau arus dana), catatan dan laporan lain serta materi penjelasan yang merupakan bagian integral dari laporan keuangan. Disamping itu juga termasuk skedul dan informasi tambahan yang berkaitan dengan laporan tersebut misalnya informasi keuangan segmen industri dan geografis serta pengungkapan pengaruh perubahan harga

4. Kompleksitas

Kata “kompleksitas” berasal dari bahasa latin *complexice* yang artinya totalitas atau keseluruhan, sebuah ilmu yang mengkaji totalitas sistem dinamik secara keseluruhan. Menurut Khasanah (2014), kompleksitas adalah kondisi dan beragamnya faktor-faktor yang ada di lingkungan internal dan eksternal yang mempengaruhi organisasi. Kompleksitas dalam pemerintahan dapat diartikan sebagai kondisi dimana terdapat beragam faktor dengan karakteristik berbeda-beda yang mempengaruhi pemerintahan baik secara langsung maupun tidak langsung. Hilmi (2011), menyatakan semakin kompleks suatu pemerintahan dalam menjalankan kegiatan akan menyebabkan semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan. Semakin kompleks pemerintahan dibutuhkan pengungkapan yang lebih besar

untuk membantu pembaca laporan keuangan memahami kompleksitas kegiatan yang dilakukan pemerintah.

5. Pengungkapan LKPD Dalam Calk

Kata Pengungkapan (*disclosure*) memiliki arti tidak menutupi atau tidak menyembunyikan. Menurut (Suhardjanto dan Lesmana, 2010) Laporan keuangan sebagai bentuk akuntabilitas public menggambarkan kondisi yang komperehenship tentang kegiatan operasional, posisi keuangan, arus kas, dan penjelasan atas pos-pos yang ada di dalam laporan keuangan tersebut. Penyediaan informasi tersebut untuk kepentingan transparansi, yaitu memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya kepada peraturan perundang-undangan.

6. Karakteristik Pemerintah Daerah

Karakteristik adalah ciri-ciri khusus; mempunyai sifat khas (kekhususan) sesuai dengan perwatakan tertentu yang membedakan sesuatu dengan sesuatu yang lain. Menurut Choiriyah (2010) menyatakan bahwa karakteristik perusahaan dapat menjelaskan variasi luas pengungkapan sukarela dalam laporan tahunan. Karakteristik perusahaan merupakan predictor kualitas pengungkapan.

7. Temuan Audit

Kawedar (2010), menyampaikan Untuk meningkatkan kualitas transparansi dan akuntabilitas laporan keuangan pemerintah maka laporan keuangan perlu diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan Kualitas audit merupakan faktor utama dalam praktek audit. Kebutuhan audit pemerintahan didasari oleh adanya tuntutan akuntabilitas publik terhadap entitas pemerintah oleh masyarakat. Sedangkan Zimmerman (1997), menyatakan tidak seperti pada sektor swasta di mana para investor atau pemilik perusahaan, kreditur, dan pemerintah sangat menuntut akan adanya audit, audit pemerintahan timbul karena tuntutan hukum dan peraturan kelompok masyarakat yang ber-kepentingan.

8. Sistem Pengendalian Intern

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 mendefenisikan Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Sedangkan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah menurut

Yosefrinaldi (2013), adalah Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

C. METODE PENELITIAN

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini yaitu jenis penelitian kuantitatif. Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan deskriptif. Pendekatan deskriptif merupakan penelitian terhadap masalah-masalah yang berupa fakta-fakta saat ini dari suatu populasi dengan tujuan untuk menjawab hipotesis yang berkaitan dengan *current* status dari subjek yang diteliti. Lehmann (1979) menyatakan penelitian deskriptif kuantitatif adalah salah-satu jenis penelitian yang bertujuan mendeskripsikan secara sistematis, factual, dan akurat mengenai fakta dan sifat populasi tertentu, atau mencoba menggambarkan fenomena secara detail.

Lokasi penelitian yaitu Kantor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan yang berada di Jl. Andi Pangeran Pettarani, Kec. Makassar, Kota Makassar Sulawesi Selatan. Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah laporan keuangan Pemerintah Daerah di Sulawesi Selatan yang telah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang bersumber dari BPK RI. Pemilihan sampel dalam penelitian ini dipilih dengan menggunakan teknik *purposive sampling*, yaitu penentuan sampel yang dilakukan berdasarkan kriteria-kriteria yang dibuat oleh peneliti (Sekaran, 2010 dalam Maulana, 2015).

bagi penyelenggaraan pemerintahan dan pengelolaan keuangan negara yang amanah. Karena dengan SPI yang baik maka suatu organisasi akan dapat berjalan dengan baik. Ukuran pemda yang besar akan lebih baik jika didukung oleh sistem pengendalian intern yang baik akan mampu melindungi aset-aset pemerintah daerah, maka akan menghasilkan pengungkapan laporan keuangan yang baik pula. sistem pengendalian intern sebagai variabel independen terhadap kualitas informasi laporan keuangan telah dilakukan oleh Sukmaningrum (2012), Nugraha dan Susanti (2010), yang hasilnya menunjukkan adanya pengaruh.

D. HASIL DAN PEMBAHASAN

Uji normalitas dilakukan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual mempunyai distribusi normal (Ghozali, 2011). Model regresi yang baik adalah yang memiliki distribusi data normal atau mendekati normal. Untuk menguji normalitas data dalam penelitian ini menggunakan uji *Kolmogorov-Smirnov* (K-S). Data dikatakan berdistribusi normal yaitu nilai K-S memiliki nilai probabilitasnya di atas $\alpha = 5\%$. Dari hasil pengujian

dapat dilihat bahwa dengan menggunakan uji statistik dihasilkan nilai Kolmogorov-Smirnov (KS) sebesar 0,782 dan signifikan pada 0,574. Karena nilai signifikansi lebih besar dari 0,05 atau $\alpha > 0,05$ maka variabel terdistribusi secara normal.

a. Pengujian dengan *Kolmogorov-Smirnov* (K-S).

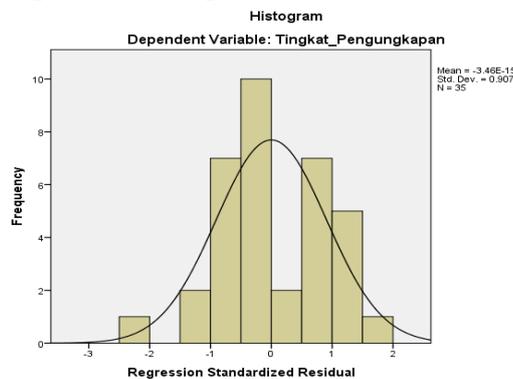
One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		35
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	0E-7
	Std. Deviation	2.77809513
Most Extreme Differences	Absolute	.132
	Positive	.132
	Negative	-.112
Kolmogorov-Smirnov Z		.782
Asymp. Sig. (2-tailed)		.574

Sumber: Data Sekunder diolah, 2016

b. Pengujian dengan grafik histogram

Bentuk grafik histogram berikut juga menunjukkan bahwa data terdistribusi normal karena bentuk grafik normal dan tidak melenceng ke kanan atau ke kiri. Grafik normal plot juga mendukung hasil pengujian dengan grafik histogram.



Berdasarkan hasil uji koefisien determinasi diatas, nilai R^2 (Adjusted R^2 square) dari model regresi digunakan untuk mengetahui seberapa besar kemampuan variabel bebas (independen) dalam menerangkan variabel terikat (dependen). Hasil analisis regresi berganda dapat diketahui koefisien determinasi nya (*R Square*) sebesar 0,313. Hal ini berarti 31,3% variabel tingkat pengungkapan pemerintah daerah dapat dijelaskan oleh keempat variabel independen yaitu ukuran pemerintah daerah, tingkat kemandirian daerah, ukuran legislatif dan temuan audit, dan sisanya sebesar 68,7% dijelaskan oleh faktor lain.

Hasil Uji Hipotesis Secara Parsial

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-20.885	23.860		-.875	.388
Ln_Ukuran_Pemda	1.747	.848	.540	2.060	.048
Tingkat_Kemandirian	-11.371	7.648	-.409	-1.487	.147
Ukuran_Legislatif	.092	.044	.347	2.067	.047
Temuan_Audit	-.390	.152	-.392	-2.574	.015
M1	.015	.005	.392	2.773	.010
M2	-3.778	1.586	-1.283	-2.382	.025
M3	.022	.008	.883	2.908	.008
M4	.054	.021	.594	2.589	.016

Sumber: data sekunder diolah, 2016

- Berdasarkan tabel diatas dapat dilihat bahwa variabel ukuran pemerintah daerah menghasilkan t hitung sebesar 2,060 dengan signifikansi sebesar 0,048. Nilai signifikansi untuk variabel ukuran pemerintah daerah menunjukkan nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) dan nilai t-hitung 2,060 > t-tabel sebesar 1,697 yang artinya bahwa H1 diterima sehingga ukuran pemerintah daerah berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan.
- Hasil uji t untuk variabel tingkat kemandirian daerah diperoleh hasil t hitung sebesar -1,487 dengan signifikansi sebesar 0,147 menunjukkan nilai di atas tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) dan nilai t-hitung -1,487 < t-tabel sebesar 1,697 yang artinya bahwa H2 ditolak sehingga tingkat kemandirian daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan.
- Hasil uji t untuk variabel ukuran legislatif diperoleh hasil t hitung sebesar 2.067 dengan signifikansi sebesar 0,047 menunjukkan nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) dan nilai t hitung 2,067 > t-tabel sebesar 1,697 yang artinya bahwa H3 diterima sehingga ukuran legislatif berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan.
- Hasil uji t untuk variabel temuan audit diperoleh hasil t hitung sebesar -2,574 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,015 menunjukkan nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha =$

- 0,05) dan nilai t hitung $-2,574 < t$ -tabel sebesar 1,697 artinya variabel temuan audit memiliki pengaruh negatif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan, dengan demikian H4 ditolak.
- e. Dari tabel diatas dapat dilihat nilai signifikan dari variabel Ukuran pemda (Moderat1) sebesar 0,010 menunjukkan nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) dan koefisien regresinya bernilai positif sebesar 0,015, dilihat juga dari t -hitung $2,773 > t$ -tabel 1,697 yang artinya bahwa H5 diterima sehingga sistem pengendalian intern mampu menguatkan hubungan antara ukuran pemda terhadap tingkat pengungkapan.
 - f. Dari tabel diatas dapat dilihat nilai signifikan dari variabel tingkat kemandirian (Moderat2) sebesar 0,025 menunjukkan nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) dan koefisien regresinya bernilai negatif -3.778, dilihat juga dari t -hitung $-2.382 < t$ -tabel 1,697 yang artinya bahwa H5a ditolak, sehingga sistem pengendalian intern tidak mampu menguatkan hubungan antara tingkat kemandirian daerah terhadap tingkat pengungkapan.
 - g. Dari tabel diatas dapat dilihat nilai signifikan dari variabel ukuran legislatif (Moderat3) sebesar 0,008 menunjukkan nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) dan koefisien regresinya bernilai positif 0,022, dilihat juga dari t -hitung $2.908 > t$ -tabel 1,697 yang artinya bahwa H5b diterima, sehingga sistem pengendalian intern mampu menguatkan hubungan antara ukuran legislatif terhadap tingkat pengungkapan.
 - h. Dari tabel diatas dapat dilihat nilai signifikan dari variabel temuan audit (Moderat4) sebesar 0,016 menunjukkan nilai dibawah tingkat signifikan sebesar 5% ($\alpha = 0,05$) dan koefisien regresinya bernilai positif 0,021 dilihat juga dari t -hitung $2.589 > t$ -tabel 1,697 yang artinya bahwa H5c diterima, sehingga sistem pengendalian intern mampu menguatkan hubungan antara ukuran legislatif terhadap tingkat pengungkapan.

1. Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan

Berdasarkan hasil pengujian regresi dapat dilihat bahwa variabel ukuran pemerintah daerah memiliki hubungan yang signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah Kabupaten/Kota di Sulawesi Selatan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Kusumawardani (2012) dan Sumarjo (2010) yang menyatakan bahwa semakin besar ukuran pemerintah daerah maka semakin baik kinerja keuangan pemerintah daerah. Akan tetapi, hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Mandasari (2009), Lesmana (2010), Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) yang menyatakan bahwa ukuran pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Hasil analisis ini menunjukkan bahwa nilai ukuran pemerintah daerah sangat menentukan pelaporan keuangan pemerintah daerah. Ukuran pemerintah daerah yang besar akan mendorong pemerintah daerah tersebut untuk mengungkapkan laporan keuangannya. Pemerintah Daerah yang berukuran besar berarti bahwa Pemerintah daerah tersebut memiliki aset daerah yang lebih besar. Besarnya aset daerah tersebut berarti pula bahwa Pemerintah daerah memiliki item-item penyusun aset seperti aset tetap maupun aset lancar yang lebih banyak. Kondisi demikian memungkinkan pemerintah daerah akan mengungkapkan LKPD yang lebih luas (Putri, 2015).

2. Pengaruh Tingkat Kemandirian Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan

Berdasarkan hasil pengujian regresi dapat dilihat bahwa variabel tingkat kemandirian daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan atau H₂ ditolak. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Henriyani dan Tahar (2015) yang menemukan bahwa pemerintah yang memiliki PAD yang tinggi tidak secara otomatis melakukan pengungkapan dengan konten informasi yang tinggi. Artinya tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah tidak bergantung pada besarnya tingkat kemandirian suatu daerah. Adanya hubungan yang tidak signifikan ini juga disebabkan karena semakin tinggi rasio kemandirian keuangan Pemerintah Daerah menunjukkan semakin mandiri Pemerintah Daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan dan pelayanan kepada masyarakat sehingga tingkat ketergantungan kepada pihak eksternal menjadi rendah. Hal inilah yang membuat Pemerintah Daerah tidak termotivasi untuk mengungkapkan laporan keuangannya karena rendahnya tuntutan transparansi dan akuntabilitas LKPD dari pihak eksternal.

Hasil penelitian ini juga sejalan dengan penelitian Syafitri (2012), yang menemukan bahwa tidak terdapat pengaruh signifikan antara rasio kemandirian daerah terhadap tingkat pengungkapan, juga penelitian Sinaga dan Prabowo (2011), yang menunjukkan bahwa kekayaan pemerintah daerah tidak berpengaruh secara signifikan terhadap pelaporan keuangan secara sukarela di internet oleh pemerintah daerah. Akan tetapi hasil penelitian ini bertentangan dengan hasil penelitian Lesmana (2010), dan Pratama *et al.* (2015) yang menyatakan bahwa ukuran pemerintah daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap pelaporan keuangan pemerintah daerah.

3. Pengaruh Ukuran Legislatif Terhadap Tingkat Pengungkapan

Berdasarkan hasil pengujian regresi dapat dilihat bahwa variabel ukuran legislatif berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan atau H3 diterima. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Yulianingtyas (2010), Kusumawardani (2012) dan Syafitri (2012) yang menyatakan bahwa ukuran legislatif memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan LKPD. Darmastuti (2011) yang menemukan bahwa ukuran legislatif memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan rincian belanja bantuan sosial. Akan tetapi hasil penelitian ini bertentangan dengan hasil penelitian Sumarjo (2010) yang menyatakan bahwa tidak terdapat pengaruh antara jumlah anggota DPRD terhadap kinerja keuangan daerah di Indonesia.

Adanya hubungan positif yang signifikan antara ukuran legislatif dengan tingkat pengungkapan LKPD, disebabkan karena DPRD sebagai wakil masyarakat memiliki fungsi pengawasan, yaitu mengontrol jalannya pemerintahan agar selalu sesuai dengan aspirasi masyarakat dan mengawasi pelaksanaan dan pelaporan informasi keuangan Pemerintah Daerah agar tercipta suasana pemerintahan yang transparan dan akuntabilitas. Pengawasan merupakan salah satu fungsi utama yang melekat pada Dewan Perwakilan Rakyat (DPRD) selain fungsi legislasi dan anggaran. Fungsi pengawasan ini diharapkan bisa berjalan efektif sesuai harapan masyarakat, peraturan dan perundang-undangan yang berlaku (Muhi, 2012). Hal ini juga didukung dalam Undang-undang No.32 Tahun 2004 pasal 184 perihal pertanggungjawaban pelaksanaan APBD ayat 1 yang menyatakan bahwa Kepala Daerah menyampaikan Perda tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD kepada DPRD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksaan Keuangan paling lambat 6 (bulan) setelah tahun anggaran berlangsung. Dengan demikian semakin banyaknya anggota DPRD akan memberikan tekanan yang lebih besar pada pemerintah daerah untuk melakukan pengungkapan secara lengkap.

4. Pengaruh Temuan Audit Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan

Berdasarkan hasil pengujian regresi dapat dilihat bahwa variabel temuan audit memiliki pengaruh negatif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan atau H4 ditolak. Hal ini menunjukkan bahwa nilai temuan audit memiliki hubungan negatif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan. Terjadinya hubungan negatif ini berarti jika nilai temuan pemeriksaan yang didapat oleh BPK banyak belum tentu terjadi peningkatan pengungkapan yang diberikan oleh pemerintah daerah terhadap peningkatan pada laporan keuangannya. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Hilmi dan Martani (2011),

Arifin dan Fitriasaki (2014), dan Yusup (2014) menemukan bahwa temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan. Namun hasil penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian Lestiani (2008) dan Handayani (2010), Martani dan Lestiani (2012) mereka menjelaskan dalam penelitiannya bahwa jumlah temuan audit memiliki hubungan positif yang signifikan dengan tingkat pengungkapan.

5. Pengaruh Sistem pengendalian Intern dalam memoderasi hubungan antara ukuran pemda terhadap tingkat pengungkapan

Hasil analisis regresi moderasi dengan menggunakan pendekatan selisih mutlak menunjukkan bahwa pengendalian intern dapat memoderasi ukuran pemda terhadap tingkat pengungkapan, hal ini berarti Hipotesis 5 diterima sehingga sistem pengendalian intern mampu menguatkan hubungan antara ukuran pemda terhadap tingkat pengungkapan. Hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Yosefrinaldi (2013). Namun hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian Fikri (2015) dan Martiningsih dan inapty (2016) yang menemukan bahwa sistem pengendalian internal tidak dapat memoderasi penerapan standar akuntansi pemerintah (PSAP) kompetensi aparatur, dan peran pengendalian internal.

Pengendalian internal mencakup rencana organisasi dan seluruh metode koordinasi dan ukuran yang diadopsi dalam suatu usaha atau bisnis untuk melindungi aset-aset, memeriksa akurasi dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi kegiatan dan kepatuhan pada kebijakan manajerial yang telah ditetapkan (Indra Bastian, 2007). Salah satu fungsi dari pengendalian internal yaitu melindungi aset-aset, dalam penelitian ini ukuran pemda di ukur dengan total aset pemerintah daerah. Artinya bahwa pengendalian internal yang baik maka akan mampu melindungi aset-aset pemerintah daerah dan mengungkapkannya dalam laporan keuangannya.

6. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern dalam Memoderasi Hubungan Antara Tingkat Kemandirian Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan

Hasil analisis regresi moderasi dengan menggunakan pendekatan selisih mutlak menunjukkan bahwa pengendalian intern tidak dapat memoderasi tingkat kemandirian daerah terhadap tingkat, sehingga sistem pengendalian intern tidak mampu menguatkan hubungan antara tingkat kemandirian daerah terhadap tingkat pengungkapan. Hasil Penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan Fikri *at al.* (2015) dan Martiningsih dan inapty (2016) bahwa sistem pengendalian internal tidak dapat memoderasi penerapan standar akuntansi pemerintah (PSAP) kompetensi aparatur, dan peran pengendalian internal.

Menurut Halim (2007) Kemandirian keuangan daerah menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah, Tingginya tingkat kemandirian keuangan sangat dipengaruhi oleh jumlah PAD daerah tersebut. Namun Henriyani dan Tahar (2015) menyatakan bahwa pemerintah yang memiliki PAD yang tinggi tidak secara otomatis melakukan pengungkapan dengan konten informasi yang tinggi. Artinya tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah tidak bergantung pada besarnya tingkat kemandirian suatu daerah. Meskipun suatu daerah memiliki tingkat kemandirian daerah yang tinggi serta didukung oleh sistem pengendalian yang memadai akan tetapi tidak menjamin hal tersebut akan mendukung tingginya tingkat pengungkapan laporan keuangan dalam suatu daerah. Hasil penggunaan variabel moderasi yang menunjukkan tidak adanya pengaruh juga memberikan simpulan masih kurang efektifnya sistem pengendalian internal pada pemerintah.

7. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern dalam Memoderasi Ukuran Legislatif Terhadap Tingkat Pengungkapan

Hasil analisis regresi moderasi dengan menggunakan pendekatan selisih mutlak menunjukkan bahwa pengendalian intern dapat memoderasi ukuran legislatif terhadap tingkat pengungkapan. Menurut Syafitri (2012) bahwa DPRD sebagai badan legislatif mempunyai fungsi pengawasan terhadap keuangan daerah agar pemerintah daerah dapat mengelola anggaran yang ada untuk dapat di dayagunakan dengan baik. Banyaknya anggota DPRD dapat meningkatkan pengawasan terhadap pemerintah daerah sehingga berdampak dengan adanya peningkatan pada pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Suatu daerah yang memiliki Jumlah anggota DPRD yang relatif banyak dan didukung oleh sistem pengendalian Intern yang memadai maka akan berpengaruh terhadap peningkatan pengungkapan laporan keuangannya.

8. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern dalam Memoderasi Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan

Hasil analisis regresi moderasi dengan menggunakan pendekatan selisih mutlak menunjukkan bahwa pengendalian intern dapat memoderasi tingkat kemandirian daerah terhadap tingkat pengungkapan, sehingga sistem pengendalian intern mampu menguatkan hubungan antara temuan audit terhadap tingkat pengungkapan. Jumlah temuan audit erat kaitannya dengan sistem pengendalian intern. Hal ini sesuai dengan penjelasan Suwanda (2013: 94), bahwa pemeriksaan BPK dilaksanakan sesuai dengan Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun

2007 tentang Standar Pemeriksaan keuangan Negara dengan tujuan memberikan pendapat/opini atas ketidakwajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah daerah dengan berdasar pada:

- a) Efektivitas sistem pengendalian intern,
- b) Ketaatan terhadap perundang-undangan,
- c) kecukupan pengungkapan,
- d) kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan.

E. KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan yang telah dijelaskan pada bab terdahulu, maka kesimpulan dari penelitian ini ialah

- a. Berdasarkan hasil hipotesis diketahui bahwa Ukuran Pemerintah daerah yang diukur dengan jumlah total asset Pemerintah Daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan.
- b. Berdasarkan hasil hipotesis diketahui bahwa variabel Tingkat Kemandirian Daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan.
- c. Berdasarkan hasil hipotesis diketahui bahwa variabel Ukuran Legislatif yang diukur dengan jumlah anggota DPRD berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan.
- d. Berdasarkan hasil hipotesis diketahui bahwa variabel Temuan Audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan
- e. Berdasarkan uji regresi moderasi menggunakan pengujian nilai selisih mutlak bahwa variabel Sistem Pengendalian Intern mampu menguatkan hubungan antara ukuran pemerintah daerah, ukuran legislatif dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

DAFTAR PUSTAKA

- Afryansyah, R Dian. "Faktor-Faktor yang memepengaruhi pengungkapan informasi akuntansi di internet oleh pemerintah daerah". *Skripsi*. Semarang: FEB UNDIP, 2013.
- Arfianti, Dita. "Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi nilai informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah". *Skripsi*. Semarang: FEB UNDIP. Semarang, 2011.
- Arifin, Iman dan Fitriasaki, Debby. "Pengungkapan Laporan Keuangan Kementrian/ Lembaga, Karakteristik Organisasi dan Hasil Audit BPK" *SNA 17 Mataram*: Universitas Mataram, Lombok, 2014.

- Asmara, Jhon Andra. "Analisis Perubahan Alokasi Belanja Dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBA) Provinsi Nanggroe Aceh Darussalam". *Jurnal Telaah & Riset Akuntansi*. Vol. 3. No. 2 Juli 2010. Hal 155-172, 2010.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2014*. <http://www.bpk.go.id>. Diakses pada tanggal 15 April 2016.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2010*. <http://www.bpk.go.id>.
- Choiriyah, Umi. "Informatiaon GAP Pengungkapan Lingkungan Hidup di Indonesia". *Skripsi*. Surakarta: Fakultas Ekonomi Uiversitas Surakarta, 2010.
- Christiaens, J. Financial accounting reform in Flemish municipalities: Anempiricalinvestigation. *Financial Accountability and Management* 15 (1), 21–40, 1999.
- Craven, B., Marston, C. Financial reporting on the internet by leading UK companies. *The European Accounting Review* 8(2), 321-333. 1999.
- Gigilan, Thomas W., Matsusaka, John G. "Fiscal Policy, Legislature Size, and Political Parties: Evidence from State and Local Governments in the First Half of the 20th Century". *National Tax Journal*. Vol 54. No. 1 . 2001
- Girsang, Heri Atapson V. "Analisa Faktor-Faktor yang Mempenngauhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada LKPD Kabupaten/Kota Provinsi Jawa Tengah Periode 2010-2012)". *Skripsi*. Semarang: FEB UNDIP, 2015.
- Halim, Abdul, dan Abdullah, Syukriy. "Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintah Daeah (Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi)". *Jurnal Akuntansi Pemerintahan* Vol. 2 No. 1 pp 53-64. 2007.
- Handayani, Sri. "Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tahun 2006 Kabupaten/Kota di Indonesia". *Jurnal Ilmu Administrasi* Vol VII. Hal : 153– 154, 2010.
- Hartono, Rudi., Mahmud, Amir., dan Utamminingsih, N Sri. "Faktor-faktor yang mempengaruhi kelemahan pengendalian Intern Pemerintah Daerah". *SNA 17 Mataram*. Lombok: Universitas Mataram, 2014.
- Hendriyani, Ririn dan Tahar, Afrizal. "Analisis Faktor-Faktor yang Memengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemeritah Provinsi". *Jurnal Bisnis dan Ekonomi (JBE)* Vol. 22, No. 1. Universitas Muhammadiyah Yogyakarta. 2015.
- Heriningsih, Sucahyo. "Faktor- Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah". *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*. Volume 13. Nomor 02, 2013.

- Hilmi, Amirudin Zul dan Martani, Dwi. "Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi 2006-2009". *Skripsi*. Depok: Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2011.
- Inapty, M. Ali Fikri Biana Adha dan Martiningsih, RR.Sri Pancawati. "Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah, Kompetensi Aparatur dan Peran Audit Internal Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan dengan SPI sebagai Variabel Moderating" *Jurnal Ilmu Akuntansi*, Volume 9 (1), April. Universitas Mataram NTB, 2016.
- Kawedar, Warsito. "Opini Audit dan Sistem Pengendalian Intern". *Skripsi*. Semarang: Fakultas Ekonomi Bisnis Universitas Diponegoro, 2010.
- Kementerian Agama Republik Indonesia. *Al-Quran dan Terjemahnya*, Jakarta: PT Sinergi Indonesia, 2012.
- Khasanah, Nur L. "Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas, dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah". *Skripsi*. Semarang: Fakultas Ekonomi Bisnis Universitas Diponegoro, 2014.
- Kusumawardani, Media. "Pengaruh Size, Kemakmuran, Ukuran Legislatif, Leverage, Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia". *Skripsi*. Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang, 2012.
- Lesmana, S. I. "Pengaruh Karakteristik Pemda Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib di Indonesia". *Thesis*. Surakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret, 2010.
- Liestiani, A. "Pengungkapan Laporan Keuangan Pemda Kabupaten/Kota di Indonesia Untuk Tahun Anggaran 2006". *Skripsi*. Depok FEUI, 2008.
- Mandasari, Putriesti. "Practices of Mandatory Disclosure Compliance in Indonesian Local Government". *Tesis Master*. Universitas Sebelas Maret. 2009.
- Martani dan Zaelani. "Pengaruh Ukuran, Pertumbuhan, dan Kompleksitas terhadap Pengendalian Intern Pemerintah Daerah Studi Kasus di Indonesia". *Simposium Nasional Akuntansi XIV Aceh*, 2011.
- Martani dan Lestiani. "Disclosure in Local Government Financial Statements: the Case of Indonesia". *Global Review of Accounting and Finance* Vol. 3. No. 1. 67 – 84, (2012).
- Maulana, Candra. "Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas, dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten/ Kota yang terdapat di Pulau Jawa tahun

- 2013)". *Skripsi*. Semarang: Fakultas Ekonomi Universitas Semarang, 2015.
- Muhi, Ali Hanapiah. "Optimalisasi Fungsi Pengawasan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Dalam Penyelenggaraan Pemerintahan" *Jurnal Akuntansi Pemerintahan*, 2012.
- Mustikarini Widia A dan Fitriasaki Debby. *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia Tahun Anggaran 2007*. (2012).
- Nasser, Abdul Hasibuan. 2009. *Pengaruh Karakteristik Perusahaan dan Ekonomi Makro Terhadap Return Saham LQ-45 di Bursa Efek Indonesia*. Tesis Fakultas Ekonomi Universitas Sumatra Utara.
- Nugraha D.S.dan Susanti. A, (2010). " *The Influence of Internal Control System to The Reliability of Local Government Financial Statement (Case Study at Pemerintah Provinsi Jawa Barat)*. *Jurnal Ekonomi, Keuangan, Perbankan dan Akuntansi*. Vol.2 No.2.
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang *Standar Akuntansi Pemerintahan*.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang *Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah Yang Diperbarui Dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007*.
- Putri, Rizky Arinda. "Faktor Karakteristik dan Tingkat Akuntabilitas Pemerintah Dalam Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Provinsi Jawa Tengah Tahun 2012-2013", 2015.
- Robbins, WA Dan Austin, KR. "kualitas Pengungkapan dalam laporan keuangan pemerintah: penilaian terhadap kesesuaian ukuran senyawa". *Jurnal Riset Akuntansi*. Vol. 24 No 2, 1986.
- Syafitri, Febriyani. "Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan". *Skripsi*. Depok: Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2012.
- Setyaningrum, Dyah. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Audit BPK-RI. *Jurnal Simposium Nasional Akuntansi XV*, 2012.
- Setyaningrum dan Syafitri. *Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan*. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Desember, Vol. 9, No. 2, 2012.

- Sinaga, Yurisca F. & Prabowo, Tri Jatmiko W. "Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi pelaporan keuangan di internet secara sukarela oleh pemerintah daerah". *Jurnal Universitas Diponegoro*. 2011.
- Sugiyono. 2013. *Metode Penelitian Kuantitatif dan Kualitatif R&D*. Badung.
- Suhardjanto, Djoko dan Lesmana, S Indra. "Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib di Indonesia". *ISSN Jurnal*. Vol.6 No. 2, 2010.
- Suhardjanto dan Yulianingtyas, R. "*Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*". Universitas Sebelas Maret, 2011.
- Sukmaningrum T, (2012). "*Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah* (Studi Empiris Pada pemerintah Kabupaten dan Kota Semarang). Skripsi dipublikasi.
- Sumarjo, H. *Pengaruh karakteristik Pemda terhadap kinerja keuangan Pemda*. Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret, Surakarta, 2010.
- Susbiyani dan Purnomosidhi. "The Compliance with Mandatory Disclosure of Financial Statement. A Study from Local Government in Indonesia". *Journal of Finance and Accounting*, Desember, Vol. 5, No. 10, 2014.
- Suwanda, Dadang. *Optimalisasi Pengelolaan Aset Pemda*. Jakarta: PPM Manajemen. 2013.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang *Keuangan Negara*.
- Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang *Pemerintah Daerah*
- Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang *Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah*.
- Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004 tentang *Pemeriksaan Pengelolaan Dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*
- Wakhyudi, (2005). "*Pemberdayaan Peran Audit Internal Dalam Mewujudkan Good Governance Pada Sektor Publik*".
- Yulianingtyas, Rena R. *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris Pada Kabupaten/Kota di Indonesia)*. Skripsi. Surakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret, 2010.
- Yosefrinaldi. Pengaruh kapasitas sumber daya manusia dan pemanfaatan teknologi *informasi terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan variabel intervening sistem pengendalian intern pemerintah (studi empiris pada dinas*

- pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah Se-Sumatera Barat). Skripsi. Padang: Universitas Negeri Padang, 2013.*
- Yani, Ahmad S.H., M.M., Ak. *Hubungan Keuangan antara pemerintah pusat dan daerah di Indonesia.* Jakarta: Rajawali pers. 2002.
- Yusup, Junaedy. “Determinan Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Luas Cakupan Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Barat”. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan* ISSN : 2356 – 2706 Vol. 1, No. 1, September 2014 Hal. 56– 69, 2014.
- Zamzani, Faiz., Mukhlis, dan Pramesti, Annisa Eka. *Audit Keuangan Sektor Publik Untuk Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah.* Yogyakarta: Gadjia Mada University Press, 2014.
- Zimmerman, J. L. “The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives”. *Journal of Accounting Research.* 1977.