

PENGARUH OPINI AUDIT TERHADAP PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN KEMENTERIAN/LEMBAGA PEMERINTAH DI INDONESIA

Effect Audit Opinion on Financial Report Disclosure in Indonesia

Martha Carolina

Pusat Kajian Anggaran, Badan Keahlian Dewan Perwakilan Rakyat Indonesia

Email: martha.carolina@dpr.go.id

Abstract

Disclosure is the most important aspect in financial statement. Full disclosure provides an easy understanding about the contents for user in order to make precise decision. This research examines full disclosure of Ministries/Insitutions in Indonesia based on Governmental Accounting Standard (SAP). The study was conducted to analyze the effect of audit opinions on the level disclosures of Ministries/Insitutions. The model using the lag effect, which examines the influence of audit opinions 2016 on the disclosures of financial statement in 2017. The result showed opinion has a positive and significant impact on disclosure.

Keywords: *Disclosure level of financial statement, audit opinion*

1. Pendahuluan

1.1. Latar Belakang

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menyebutkan bahwa pimpinan unit organisasi Kementerian/Lembaga (K/L) bertanggung jawab menyusun laporan keuangan. Laporan Keuangan disusun berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sesuai dengan Lampiran I Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Laporan keuangan dalam SAP terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, tujuan umum laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, arus kas, dan kinerja

keuangan suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya. Secara khusus tujuan pelaporan keuangan adalah menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya.

Laporan keuangan juga menjadi mekanisme utama dalam menciptakan akuntabilitas publik (Rutherford, 2000). Akuntabilitas menurut Akbar dan Nurbaya dalam Halim dan Kusufi (2012) memiliki arti pertanggungjawaban dan merupakan salah satu ciri pengelolaan pemerintahan yang baik (*good governance*). Hal tersebut diperoleh dari pemikiran bahwa pengelolaan administrasi publik adalah isu utama pencapaian pemerintah yang bersih (*clean government*). Laporan keuangan untuk memenuhi tujuan akuntabilitas harus menyajikan secara lengkap (*full disclosure*) informasi yang dibutuhkan oleh pengguna baik pada halaman muka (*on the face*) maupun dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Menurut Kartadjudena (2010) terdapat dua macam pengungkapan pada laporan keuangan yaitu pengungkapan wajib (*mandatory*) dan pengungkapan sukarela (*voluntary*). Pengungkapan wajib adalah pengungkapan yang harus dilakukan oleh suatu entitas karena ketentuan. Pengungkapan wajib, menurut Kartadjudena (2010), adalah informasi yang harus diungkapkan oleh emiten yang diatur oleh peraturan pasar modal suatu negara. Sedangkan pengungkapan sukarela merupakan salah satu cara meningkatkan kredibilitas pelaporan keuangan perusahaan dan untuk membantu investor dalam memahami strategi bisnis perusahaan (Healy, Palepu, 1993 dalam Sotomo, 2004). Dalam konteks pengungkapan sukarela manajemen perusahaan bebas memilih untuk memberikan informasi akuntansi lainnya yang dianggap relevan dalam mendukung pengambilan keputusan oleh pemakai laporan tahunan (Meek, Gary K, Clare B. Robert dan Sidney J. Gray, 1995 dalam Sutomo, 2004).

Kualitas laporan keuangan yang baik tercermin dari semakin tingginya tingkat pengungkapan laporan keuangan. Jika tingkat pengungkapan tinggi maka probabilitas opini audit yang diperoleh K/L menjadi semakin baik. Hal ini sesuai dengan Pasal 16 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Pemberian opini didasarkan pada kriteria yaitu kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan pengungkapan (*adequate disclosure*), kepatuhan

terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian internal.

Tingginya tingkat pengungkapan wajib berdampak pada opini audit atas laporan keuangan yang diberikan oleh BPK. Berdasarkan tabel 1, Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) K/L dan Bendahara Umum Negara (BUN) yang memperoleh opini WTP mengalami tren meningkat pada tahun 2012-2016. Pada tahun 2012 K/L dan BUN yang memperoleh opini WTP sebesar 71,26 persen, tahun 2013 sebesar 74,71 persen, tahun 2014 sebesar 71,26 persen, tahun 2015 sebesar 65,11 persen, tahun 2016 sebesar 84 persen, dan tahun 2017 sebesar 90,90 persen

Tabel 1. Opini LKKL dan LKBUN

Opini	Tahun					
	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)	62	65	62	56	74	80
Wajar Dengan Pengecualian (WDP)	22	19	18	26	8	6
Tidak Memberikan Pendapat (TMP)	3	3	7	4	6	2
Tidak Wajar (TW)	-	-	-	-	-	-
Jumlah Entitas Pelaporan	87	87	87	86	88	88

Sumber: Kemenkeu

Penelitian tentang opini laporan keuangan memengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan telah dilakukan oleh peneliti terdahulu. Hasil penelitian Priharjanto (2017) menemukan opini audit berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Hal ini sejalan dengan penelitian Andriani (2012) yang menemukan hasil yang sama yaitu terdapat hubungan positif dan signifikan. Arah hubungan positif menunjukkan bahwa semakin tinggi opini yang diraih berarti tingkat pengungkapan laporan keuangan yang dihasilkan lebih baik, hal ini mengindikasikan kualitas laporan keuangan yang bagus. Hasil penelitian Adhariani (2014) menemukan hasil berbeda dengan penelitian sebelumnya bahwa opini laporan keuangan yang diberikan BPK RI tidak memengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerahnya. Dengan adanya perbedaan hasil penelitian terdahulu tersebut, maka penelitian ini ditujukan untuk menganalisis pengaruh opini audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pada K/L.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan perbedaan hasil penelitian pada latar belakang permasalahan di atas, maka dalam penelitian ini dirumuskan permasalahan: Apakah opini audit

tahun 2016 berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan Kementerian/Lembaga tahun 2017?

1.3. Tujuan Penelitian

Tujuan utama penelitian ini adalah untuk menganalisis pengaruh opini audit tahun 2016 terhadap pengungkapan laporan keuangan Kementerian/Lembaga tahun 2017.

2. Tinjauan Pustaka

Djalil (2014) mengemukakan bahwa penyusunan laporan keuangan merupakan bentuk kebutuhan transparansi yang menjadi syarat agar pengelolaan keuangan dapat dikatakan akuntabel. Kualitas laporan keuangan dapat dilihat dari sinyal informasi yang diungkapkan oleh pemerintah. Selain itu, kinerja pemerintahan yang baik perlu diinformasikan kepada rakyat baik sebagai bentuk pertanggungjawaban maupun sebagai bentuk promosi untuk tujuan politik (Hilmi dan Martani, 2012).

Kualitas laporan keuangan yang baik tercermin dari semakin tingginya tingkat pengungkapan laporan keuangan. Sari, *et all* (2014) menyatakan bahwa kualitas laporan keuangan yang baik tercermin dari semakin tingginya tingkat pengungkapan laporan keuangan. Semakin tinggi tingkat pengungkapan laporan keuangan akan berpengaruh terhadap peluang opini audit yang diperoleh menjadi semakin baik.

Berdasarkan Standar Akuntansi Berbasis Kas Menuju Akrua menyatakan pengungkapan laporan keuangan bervariasi untuk setiap pos, misalnya: (a) piutang dirinci menurut jumlah piutang pajak, retribusi, penjualan, pihak terkait, uang muka, dan jumlah lainnya. Piutang transfer dirinci menurut sumbernya. (b) Persediaan dirinci lebih lanjut sesuai dengan standar yang mengatur akuntansi untuk persediaan, aset tetap diklasifikasikan berdasarkan kelompok sesuai dengan standar yang mengatur tentang aset tetap, utang transfer dianalisis menurut entitas penerimaannya, dana cadangan diklasifikasikan sesuai dengan peruntukannya, dan pengungkapan kepentingan pemerintah dalam perusahaan negara/daerah/lainnya adalah jumlah penyertaan yang diberikan, tingkat pengendalian dan metode penilaian.

Di Indonesia terdapat beberapa penelitian yang meneliti tentang pengungkapan laporan keuangan. Rahardian dan Wijayanti (2009) melakukan

investigasi empiris tentang tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah yang mengacu pada penerapan SAP. Hasil riset tersebut menunjukkan tingkat pengungkapan untuk neraca, laporan arus kas, dan laporan realisasi anggaran cenderung tinggi. Namun, untuk tingkat pengungkapan pada catatan atas laporan keuangan masih rendah.

Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) melakukan penelitian tentang analisis pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap kepatuhan pengungkapan wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Tujuan penelitian ini adalah meneliti faktor-faktor yang memengaruhi kepatuhan pengungkapan wajib pemerintah daerah di Indonesia terhadap SAP. Peneliti menggunakan sampel LKPD (*audited*) Tahun 2008 atas 51 pemma dari populasi sebesar 333 kabupaten/kota yang memperoleh opini WTP dan WDP dari BPK. Pengukuran kepatuhan pengungkapan wajib LKPD dilakukan dengan pendekatan *disclosure scoring* berdasarkan 34 item kriteria pengungkapan wajib SAP. Hasil statistik deskriptif menunjukkan bahwa nilai rata-rata pengungkapan wajib dalam neraca pemerintah daerah adalah 10,49 atau sebesar 30,85%.

Martani dan Liestiani (2012) melakukan penelitian tentang pengungkapan laporan keuangan pada pemerintah daerah di Indonesia. Penelitian ini bertujuan menguji pengaruh insentif pemerintah, temuan audit, dan tipe pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Sampel terdiri dari 92 LKPD Tahun 2006 (*audited*) yang mewakili 33 provinsi. Pengujian tingkat pengungkapan LKPD dilakukan dengan membandingkan *checklist* pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) berdasarkan SAP. Hasil pengujian statistik deskriptif menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib di Indonesia adalah sebesar 35,45%. Pengukuran tingkat pengungkapan dalam penelitian ini memiliki keterbatasan, yaitu data sampel yang digunakan hanya periode pelaporan tahun 2006.

Hilmi dan Martani (2012) melakukan penelitian tentang faktor-faktor yang memengaruhi pengungkapan LKPD provinsi di Indonesia. Penelitian tersebut bertujuan untuk menguji dan menganalisis faktor-faktor yang memengaruhi pengungkapan pemerintah. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah LKPD provinsi di Indonesia yang berjumlah 29 provinsi untuk tahun anggaran 2006 hingga 2009. Hasil pengukuran tingkat pengungkapan LKPD menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan dalam CaLK selama tahun 2006 hingga tahun 2009 adalah 44,56%. Keterbatasan penelitian ini yaitu sampel LKPD yang diteliti hanya LKPD provinsi.

Setyaningrum dan Syafitri (2012) melakukan penelitian tentang pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan LKPD Tahun 2008-2009. Tujuan penelitian ini adalah menganalisis pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan LKPD Tahun 2008-2009 berdasarkan SAP dan Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 13 Tahun 2006. Pengukuran pengungkapan LKPD dilakukan dengan menggunakan sistem *scoring* dengan memperhitungkan rasio relatif, yakni dengan cara memasukkan skor "*not available*" atas pengungkapan yang tidak dibutuhkan oleh pemerintah daerah. Hasil pengukuran pengungkapan LKPD menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan LKPD tahun 2008 dan 2009 adalah sebesar 52,09%. Keterbatasan penelitian ini adalah penggunaan periode yang pendek, yaitu tahun 2008 dan 2009.

Lesmana (2014) meneliti tentang pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib di Indonesia. Tujuan penelitian ini adalah memperoleh bukti empiris tentang pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib yang dituangkan dalam SAP. Lesmana (2014) menggunakan metode *scoring* untuk mengukur pengungkapan wajib LKPD berdasarkan kriteria pengungkapan wajib SAP yang berjumlah 46 item. Hasil pengukuran pengungkapan wajib LKPD mengindikasikan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib LKPD Tahun 2007 adalah sebesar 22% dengan kriteria pengungkapan wajib berjumlah 46 butir. Akan tetapi, penelitian ini memiliki keterbatasan, yaitu hanya menggunakan data laporan keuangan pemerintah daerah tahun 2007.

Khasanah dan Rahardjo (2014) melakukan penelitian tentang pengaruh karakteristik, kompleksitas pemerintah daerah, dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh karakteristik pemerintah, kompleksitas pemerintah, dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan LKPD di Provinsi Jawa Tengah tahun 2010-2012. Penelitian ini menggunakan sistem *scoring* untuk mengukur pengungkapan LKPD berdasarkan 264 item pengungkapan wajib. Hasil pengujian statistik deskriptif menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib sesuai SAP pada LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012 ialah sebesar 158,38 dari 264 item pengungkapan wajib atau sebesar 59,99%.

Arifin (2014) melakukan studi tentang pengaruh tekanan *isomorfis* terhadap tingkat pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah di

Indonesia. Penelitian ini bertujuan untuk menguji tingkat pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia, serta menganalisis faktor-faktor yang memengaruhi tingkat pengungkapan tersebut. Pengujian tingkat pengungkapan LKPD dilakukan dengan menggunakan GCI yang terdiri dari 57 item pengungkapan wajib yang didasarkan pada SAP. Peneliti menggunakan 200 LKPD tahun 2010 sebagai sampel data riset, meliputi 100 LKPD yang berada di wilayah Jawa dan 100 LKPD yang berada di luar Jawa. Hasil pengujian GCI menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib LKPD di Indonesia adalah sebesar 69,6%.

Berdasarkan penjelasan Pasal 16 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara disebutkan bahwa kewajaran informasi dalam laporan keuangan yang dinyatakan melalui opini auditor, didasarkan atas 4 kriteria yaitu: (1) kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, (2) kecukupan pengungkapan (*adequate disclosure*), (3) kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan (4) efektivitas sistem pengendalian internal. Kecukupan pengungkapan merupakan salah satu bagian yang menentukan opini auditor, karena informasi-informasi penting yang terkait dengan pengelolaan keuangan pemerintah daerah harus diungkapkan mencakup pengungkapan minimal yang harus dilakukan agar laporan keuangan tidak menyesatkan masyarakat.

Berdasarkan Pasal 1 ayat (11) Undang- Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara Opini audit adalah pernyataan profesional pemeriksa atas tingkat kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah. Akbar (2015) menjelaskan bahwa ada beberapa opini yang diberikan oleh auditor yaitu Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) (*Unqualified Opinion*), Opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) (*Qualified Opinion*), Opini Tidak Wajar (*Adverse Opinion*) dan Pernyataan menolak memberikan opini (*Disclaimer Opinion*).

Berdasarkan hasil audit BPK dalam kurun waktu tahun 2013-2017 menunjukkan opini yang paling banyak diberikan atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat adalah opini wajar tanpa pengecualian (WTP) (*Unqualified Opinion*), diikuti dengan opini wajar dengan pengecualian (WDP) (*Qualified Opinion*), dan opini tidak menyatakan memberikan opini (*Disclaimer Opinion*). Kenaikan proporsi opini WTP dan WDP dari tahun ke tahun menunjukkan adanya perbaikan sistem pengelolaan dan tanggung jawab keuangan K/L dalam

menyajikan laporan keuangan pemerintah. Selain itu, terdapat perbaikan dan peningkatan (dalam hal jumlah entitas) yang dicapai oleh K/L tersebut dalam menyajikan suatu laporan keuangan yang wajar. Selanjutnya, penyajian suatu laporan keuangan yang wajar merupakan hasil gambaran dan hasil pengelolaan keuangan yang lebih baik.

Pemberian opini tidak menyatakan memberikan opini (*Disclaimer Opinion*) menunjukkan efektivitas Sistem Pengendalian Internal (SPI) K/L masih ada yang belum optimal dan memerlukan perbaikan pengendalian internal. Kelemahan pengendalian internal K/L sebagian besar karena belum memenuhi unsur lingkungan pengendalian dan kegiatan pengendalian.

Lingkungan pengendalian yang diciptakan seharusnya menimbulkan pengaruh perilaku positif dan kondusif untuk menerapkan SPI. Namun, masih terdapat kelemahan dalam lingkungan pengendalian terlihat dari kurangnya pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat juga belum tepatnya penyusunan dan penerapan kebijakan tentang SDM. Kelemahan lingkungan pengendalian juga terlihat pula dari perwujudan peran aparat pengawasan internal pemerintah masih kurang efektif dan rendahnya komitmen terhadap kompetensi. Kelemahan atas kegiatan pengendalian tercermin dari belum memadainya pengendalian fisik atas aset, pencatatan yang belum akurat dan tepat atas transaksi, dan lemahnya pengendalian atas pengelolaan sistem informasi.

3. Metodologi Penelitian

3.1. Jenis dan Sumber Data

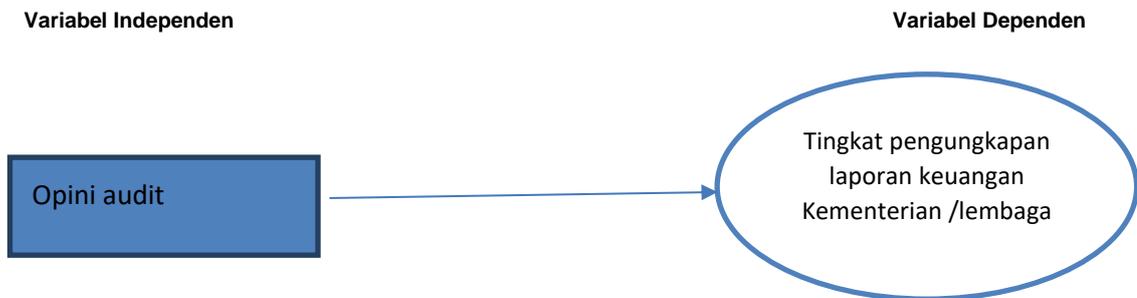
Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah seluruh K/L di Indonesia. Sedangkan sampel yang digunakan adalah 58 K/L dari 91 K/L. Teknik pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling* yaitu populasi yang akan dijadikan sampel penelitian ini harus memenuhi kriteria berdasarkan pertimbangan sesuai dengan tujuan penelitian. Kriteria pemilihan sampel yang akan diteliti adalah K/L menyajikan laporan keuangan yang telah diaudit oleh BPK secara berturut-turut tahun 2016-2017 dan memiliki opini audit tahun 2016-2017.

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder yang didapat dari berbagai sumber. Data sekunder merupakan sumber data penelitian yang diperoleh peneliti secara tidak langsung melalui media perantara. Opini audit menggunakan LKPP. Pengungkapan Laporan Keuangan diperoleh dari Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) audit BPK RI atas laporan keuangan yang diperoleh dari

Pusat Informasi dan Komunikasi (PIK) BPK RI. Periode penelitian dilakukan selama 2 tahun yaitu tahun 2016-2017. Model penelitian yang digunakan sebagai berikut:

$$DISC = \alpha + \beta Opini + \varepsilon$$

Gambar 1. Model Penelitian



Sumber: diolah

3.2. Operasionalisasi Variabel

3.2.1. Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Kementerian/ Lembaga

Tingkat pengungkapan laporan keuangan (*Disc*) K/L merupakan variabel dependen. Sama halnya seperti penelitian sebelumnya, yang dilakukan oleh Liestiani (2008) Pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota di Indonesia untuk Tahun Anggaran 2006. Variabel ini diperoleh dari laporan hasil pemeriksaan K/L dengan mengukur berapa banyak butir pengungkapan laporan keuangan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan yang diungkap oleh K/L. Pengungkapan wajib dalam laporan keuangan K/L adalah butir-butir yang tercantum dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, yaitu tertuang dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 5 sampai dengan PSAP Nomor 9. Kepatuhan pengungkapan wajib dapat dinyatakan dalam bentuk indeks yang pengukurannya mengadopsi pengukuran pada sektor privat yang dilakukan oleh Liestiani (2008) berikut ini:

- a. Memberi skor untuk setiap *item* pengungkapan secara dikotomi, dimana jika suatu *item* diungkapkan diberi nilai satu pada kolom Ya, Jika seharusnya diungkapkan namun tidak diungkapkan diberi nilai satu untuk dikolom tidak, sedangkan jika memang tidak perlu diungkapkakan maka diberi kolom satu pada kolom N/A (*Not Applicable*)
- b. Skor pada kolom Ya yang diperoleh setiap K/L dijumlahkan untuk mendapatkan skor total

- c. Menghitung indeks kelengkapan pengungkapan wajib dengan cara membagi total skor Ya yang diperoleh dengan total skor yang diharapkan dapat diperoleh oleh K/L.

3.2.2. Opini audit

Opini audit merupakan variabel independen. Opini audit diukur dengan menggunakan skala ordinal dengan mengurutkan peringkat dari opini yang tertinggi sampai peringkat terendah karena peringkat yang tertinggi dianggap opini yang paling baik. Opini audit yang diurut sesuai dengan peringkat terdiri dari: 4 untuk opini WTP, 3 untuk opini WDP, 2 untuk opini TW, dan 1 untuk opini TMP. Pengukuran opini audit ini mengacu pada penelitian Setyaningrum (2012).

3.2.3. Pengaruh Opini Audit Tahun Lalu terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tahun Ini

Kualitas hasil pemeriksaan yang baik terlihat dari keyakinan yang diberikan oleh auditor yang dinyatakan dalam opini hasil audit. Semakin tinggi opini audit menunjukkan kualitas audit yang semakin baik. Sedangkan tingkat opini yang rendah menunjukkan kualitas audit yang buruk. Kualitas audit yang buruk juga mengindikasikan kualitas pengungkapan laporan keuangan yang rendah. Oleh karena itu, pemberian opini audit yang rendah terhadap kualitas laporan keuangan suatu pemerintah daerah pada periode lalu, diharapkan memacu pemerintah daerah tersebut untuk meningkatkan kualitas laporan keuangannya melalui peningkatan kualitas pengungkapan pada laporan keuangannya pada periode selanjutnya. Pemberian opini yang buruk mengindikasikan bahwa rendahnya kualitas pengungkapan suatu laporan keuangan pemerintah daerah pada tahun tersebut. Begitu pula sebaliknya, jika opini yang diberikan baik maka mengindikasikan pengungkapan laporan keuangan yang baik pada tahun tersebut.

Berdasarkan uraian diatas, maka hipotesis untuk penelitian ini adalah:

H1 = Opini Audit tahun lalu memiliki pengaruh positif terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah/Lembaga tahun ini.

3.3. Metode Analisis Data

Penelitian ini bersifat kuantitatif dalam melakukan analisis data, sehingga diperlukan pengujian variabel-variabel dengan menguji hubungan antara variabel

bebas (*independent variable*) dan variabel terikat (*dependent variabel*). Dalam penelitian ini penulis menggunakan data panel dan model penelitian di regresi ini dengan menggunakan *Ordinary Least Square* (OLS). Penulis melakukan analisis data dengan menggunakan analisis deskriptif untuk menentukan batas minimum dan batas maksimum data. Penulis melakukan pengujian asumsi dasar pada model regresi, pengujian hipotesis pada hasil regresi dengan menggunakan t-statistik.

4. Hasil dan Pembahasan

4.1. Analisa Deskriptif Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah

Berdasarkan hasil pengolahan data deskriptif pengungkapan laporan keuangan pemerintah yang dilakukan oleh K/L berdasarkan SAP pada tabel 1 terlihat bahwa rata-rata pengungkapan laporan keuangan K/L tahun 2017 dengan menggunakan sampel sebanyak 58 K/L sampel rata-rata baik dengan nilai rata-rata adalah 0,7295 dengan standar eror sebesar 0,01387. Tingkat pengungkapan laporan minimum sebesar 0,44 pada Kementerian Pertahanan dan skor maksimum sebesar 1 yaitu untuk Bendahara Umum Negara.

Tabel 2. Deskriptif Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah

Descriptive Statistics								
	N	Range	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance	
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic	Statistic
→ pengungkapan	58	,56	,44	1,00	,7295	,01387	,10562	,011
Valid N (listwise)	58							

Sumber: Diolah (2019)

4.2. Analisa Opini Laporan Keuangan Pemerintah

Kualitas opini audit atas laporan keuangan K/L untuk tahun 2016 dikatakan baik. Hal ini ditunjukkan pada tabel 3. Berdasarkan hasil pengolahan data sampel dapat diperoleh rata-rata K/L mendapatkan opini WTP dari BPK. K/L yang memperoleh opini WDP sebanyak 8,6 persen. Sedangkan 8,6 persen K/L BPK menyatakan tidak menyatakan pendapat atas laporannya.

Tabel 3. Deskriptif Opini Laporan Keuangan Pemerintah

		opini			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	tdk menyatakan pendapat	5	8,6	8,6	8,6
	wajar dengan pengecualian	5	8,6	8,6	17,2
	wajar tanpa pengecualian	48	82,8	82,8	100,0
	Total	58	100,0	100,0	

Sumber: Diolah (2019)

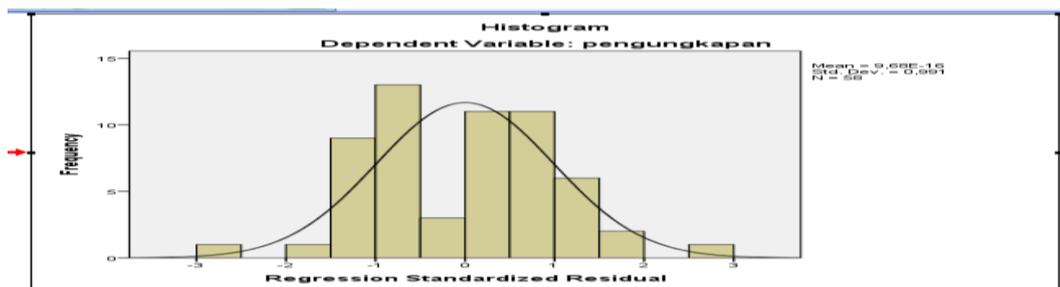
4.3. Uji Asumsi Klasik

Pengujian asumsi klasik dilakukan untuk mengetahui apakah model yang diperoleh memenuhi persyaratan uji atau tidak. Terdapat tiga pengujian yang harus dilakukan yaitu: uji normalitas, uji autokorelasi, dan homoskedasitas. Hasil pengujian asumsi yang diperoleh sebagai berikut:

4.3.1. Uji Normalitas

Gambar histogram menunjukkan pola distribusi normal karena grafik tidak miring ke kiri maupun miring ke kanan. Dalam penelitian ini jumlah sampel yang digunakan cukup besar ($n > 30$) menyebabkan distribusi *sampling error term* mendekati normal (*normality asymptotic*)

Gambar 2. Uji Normalitas Histogram



Sumber: Diolah (2019)

4.3.2. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan untuk menguji dalam model regresi linear ada atau tidak korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pengganggu pada periode $t-1$ atau periode sebelumnya. Uji autokorelasi pada penelitian ini menggunakan uji Durbin Watson. Berikut hasil uji autokorelasi:

Tabel 4. Uji Autokorelasi

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,059	1	,059	5,697	,020 ^b
	Residual	,577	56	,010		
	Total	,636	57			

a. Dependent Variable: pengungkapan
b. Predictors: (Constant), opini

Sumber: Diolah (2019)

Berdasarkan tabel 4 di atas nilai Durbin Watson sebesar 1,998, pembandingan menggunakan nilai signifikansi 5%, jumlah sampel 58 (n), dan jumlah variabel independen 1 (k=1), maka di tabel Durbin Watson akan didapat nilai du sebesar 1,610. Karena nilai DW sebesar 1,998 lebih besar dari batas atas (du) 1,610 atau $1,610 < 1,998$, maka dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat autokorelasi.

4.3.3. Uji Homoskedastisitas

Uji homoskedastisitas digunakan dalam menguji *error* atau galat dalam model statistik untuk melihat apakah *varians* atau keragaman dari error terpengaruh oleh faktor lain atau tidak. Pengujian homoskedastisitas dapat dilakukan dengan menggunakan Uji Glejser. Jika nilai signifikansi lebih besar dari 0,05 maka kesimpulannya adalah tidak terjadi gejala homoskedastisitas dalam model regresi. Sebaliknya jika nilai signifikansi (sig) lebih kecil dari 0,05 maka kesimpulannya adalah terjadi gejala homoskedastisitas dalam model regresi. Hasil uji homoskedastisitas dapat dilihat pada tabel 5. Berdasarkan hasil uji nilai signifikansi homoskedastisitas sebesar 0,837 lebih besar dari 0,05 maka tidak terjadi homoskedastisitas.

Tabel 5 Tabel Hasil Uji Homoskedastisitas

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	,073	,035		2,082	,042		
	opini	,002	,009	,028	,207	,837	1,000	1,000

a. Dependent Variable: abs_res

Sumber: Diolah (2019)

4.4. Uji Hipotesis

4.4.1 Uji Signifikansi t test (Uji t)

Pengujian ini digunakan untuk melihat apakah secara individual variabel bebas mempengaruhi variabel terikat. Dalam uji –t digunakan hipotesis sebagai berikut:

H0: Variabel independen tidak memiliki pengaruh yang signifikan secara parsial terhadap variabel dependen

H1: Variabel independen memiliki pengaruh yang signifikan secara parsial terhadap variabel dependen.

Dengan kriteria, tolak Ho jika probabilitas t-statistik $< \alpha = 0,05 = 5\%$

Tabel 5. Tabel Hasil Uji Signifikansi T- test

Coefficients ^a								
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	,595	,058		10,239	,000		
	opini	,037	,015	,304	2,387	,020	1,000	1,000

a. Dependent Variable: pengungkapan

Sumber: Diolah (2019)

Berdasarkan Tabel 5 dapat dilihat hasil uji t yang signifikan dimana p value yang diperoleh sebesar $0,020 < 0,05$ dengan β bernilai positif sebesar 0,037. Dengan demikian dapat disimpulkan terdapat pengaruh yang signifikan dan positif antara Opini laporan keuangan (X1) terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan.

4.4.2. Uji Signifikansi Lag Effect

Untuk model ini menggunakan metode *lag effect* dimana opini yang digunakan merupakan opini dari hasil audit tahun 2016 kemudian untuk tingkat pengungkapan laporan keuangan menggunakan tahun 2017. Hasil pengujian pada tabel 5 menyatakan opini laporan keuangan memiliki pengaruh positif dengan nilai probabilitas t-statistik sebesar 0,020 pada $< \alpha = 0,05 = 5\%$, sehingga pada tingkat keyakinan 95% dapat dinyatakan bahwa opini laporan keuangan mempunyai pengaruh positif terhadap pengungkapan (H_1 diterima). Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Priharjanto (2017) dan Andriani (2012)

yang menyatakan opini audit berpengaruh positif terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah.

Hasil pengujian opini laporan keuangan mempunyai pengaruh positif dan signifikan dengan tingkat pengungkapan laporan keuangan disebabkan oleh K/L telah melakukan tindak lanjut atas hasil rekomendasi temuan BPK. Temuan pemeriksaan meliputi temuan sistem pengendalian internal dan temuan terkait tingkat kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dimana keduanya merupakan bagian dan kriteria yang memengaruhi opini.

Berdasarkan Pasal 20 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 tentang Pemeriksaan, Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dijelaskan bahwa Pejabat wajib menindaklanjuti rekomendasi dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP). Lalu pada ayat (2) undang-undang tersebut dijelaskan bahwa Pejabat wajib memberikan jawaban atas penjelasan kepada BPK tentang tindak lanjut atas rekomendasi dalam LHP. Kemudian pada ayat (3) disebutkan bahwa jawaban atas penjelasan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) disampaikan kepada BPK selambat-lambatnya 60 hari setelah LHP diterima.

Berdasarkan tabel 8 Hasil Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan 2015-30 Juni 2018 hanya 14,10 persen. Jika temuan yang belum ditindaklanjuti berkurang maka temuan SPI dan kepatuhan peraturan perundang-undangan di tahun berikutnya terjadi perubahan signifikan yang berdampak pada pengungkapan laporan keuangan yang dibuat oleh Kementerian/ Lembaga menjadi lebih baik.

Tabel 6. Hasil Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan 2015-30 Juni 2018

	Jumlah rekomendasi	Status Pemantauan Tindak Lanjut			
		Sesuai Rekomendasi	Belum sesuai rekomendasi	Belum ditindaklanjuti	tidak dapat ditindaklanjuti
Jumlah	148515	79283	47751	21108	373
Nilai	Rp122,91 triliun	Rp33,99 triliun	Rp60,72 triliun	Rp21,44 triliun	Rp752,69 miliar
%	100	53,40%	32,20%	14,10%	0,30%

Sumber: IHPS semester 1 tahun 2018

5. Penutup

5.1. Kesimpulan

Tingkat pengungkapan laporan keuangan K/L Pemerintah Pusat berdasarkan SAP di Indonesia tahun 2017 rata-rata baik dengan nilai rata-rata adalah 0,7295. Tingkat pengungkapan laporan minimum sebesar 0,44 pada Kementerian Pertahan dan skor maksimum sebesar 1 yaitu untuk Bendahara Umum Negara. Hal ini menunjukkan bahwa rata-rata Kementerian/Lembaga telah menyajikan

semua informasi yang seharusnya diungkapkan dalam laporan keuangan berdasarkan standar akuntansi pemerintahan.

Hasil penelitian pengaruh opini audit terhadap pengungkapan laporan keuangan dengan menggunakan metode *lag effect* menunjukkan bahwa bahwa opini laporan keuangan tahun 2016 mempunyai pengaruh positif terhadap pengungkapan laporan keuangan tahun 2017. Artinya, Jika opini laporan keuangan tahun sebelumnya tidak bagus terjadi peningkatan pengungkapan laporan keuangan di tahun berikutnya. Peningkatan pengungkapan laporan keuangan K/L di tahun berikutnya disebabkan oleh K/L telah melakukan tindak lanjut atas hasil rekomendasi temuan BPK.

5.2. Rekomendasi

Peningkatan pengungkapan laporan keuangan K/L di tahun 2017 disebabkan oleh K/L terkait telah melakukan perbaikan opini audit tahun sebelumnya dengan melakukan tindak lanjut atas hasil rekomendasi temuan BPK. Oleh karena itu, K/L harus menindaklanjuti temuan yang belum ditindaklanjuti maupun temuan yang belum sesuai rekomendasi.

Peningkatan pengungkapan laporan keuangan K/L dapat ditingkatkan dengan meningkatkan kualitas kegiatan evaluasi audit dengan menyertakan prosedur evaluasi terhadap kertas kerja audit terkait pengujian atas pengungkapan Kementerian/Lembaga dalam kaitannya dengan perumusan opini BPK.

Daftar Pustaka

- Abdul Muhid. (2010). *Analisis Statistik SPSS for Windows: Cara Praktis Melakukan Analisis Statistik*. CV Duta Aksara.Surabaya.
- Andriani, Evanti. (2012). Pengaruh opini audit dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan pada laporan keuangan pemerintah daerah. Skripsi. Universitas Indonesia.
- Adhariani Sarah, Rini. (April 2014). Opini Audit dan Pengungkapan Atas laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Serta Kaitannya dengan Korupsi. *Jurnal Etikonomi Vol 13, No.1*. UIN Syarif Hidayatullah. Jakarta.
- BPK RI. (2016). Laporan Hasil Pemeriksaan BPK atas LKPP Tahun 2016. BPK RI. Jakarta.
- BPK RI. (2017). Laporan Hasil Pemeriksaan BPK atas LKPP Tahun 2017. BPK RI. Jakarta.
- BPK RI. (2018). Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Sementara (IHPS) BPK RI Semester I Tahun. Jakarta.

- Djalil, Rizal. (2014). Akuntabilitas Keuangan Daerah, Implementasi Pasca Reformasi. Edisi 1. Semester Rakyat Merdeka. Jakarta.
- Halim, Abdul dan Kusufi. (2012). Akuntansi Keuangan Daerah. Edisi Keempat. Salemba Empat. Jakarta.
- Hilmi, Zul, Amiruddin dan Martani, Dwi. (2012). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi. Forum: SNA XV. (<http://www.sna.akuntansi.unikal.ac.id>, diakses pada 21 April 2019).
- Kartadjumena, Eriana. (2010). Pengaruh Voluntary Disclosure of Financial Information dan CSR Disclosure terhadap Earning Response Coefficient (Survey pada Perusahaan Manufaktur di BEI 2008-2009). The 4th PPM National Conference on Management Research. Jakarta.
- Liestiani, Annisa. (2008). Pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota di Indonesia untuk Tahun Anggaran 2006. Skripsi. FE UI. Depok.
- Muqorrobin, M. (2013). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Pengungkapan Laporan Keuangan Pemda di Indonesia Berdasarkan Peraturan Pemerintah RI Nomor 24 Tahun 2005 Tentang SAP. (Tesis Tidak Dipublikasikan). Universitas Sebelas Maret. Surakarta.
- Peraturan pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005, tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- _____, 2010. Peraturan pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010, tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Priharjanto. (2017). Pengaruh Temuan, Tingkat Penyimpangan, Opini Audit, dan Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi di Indonesia. Jurnal BPKP. Jakarta.
- Rahardian, Yan dan Wijayanti, Nanda Ayu. (2009). Evaluasi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Penelitian RUUI (Evaluation of Pengungkapan of Local Government Financial Reporting). Working Paper. Universitas Indonesia. Jakarta.
- Rutherford. BA. (2000). The Construction and Presentation of Performance Indicators in Executive Agency External Reports. Financial Accountability & Management, Vol 16 No.3, pp 225-49.
- Sari, Maeka., MYNP., I Made Pradana Adiputra, Edy Sujana. (2014). Pengaruh Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus Pada Dinas-Dinas di Pemerintah Kabupaten Jembrana). E.-Journal S1 Akuntansi Pendidikan Ganesha Vol 2. No.1.
- Setyaningrum, D., dan Syafitri, F. (2012). Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia Vol. 9 No. 2. Jakarta
- Sutomo, Ibnu. (2004). Pengaruh Rasio Likuiditas, Solvabilitas, Karakteristik Perusahaan terhadap Luas Pengungkapan Sukarela pada Laporan Tahunan

Perusahaan (Studi Empiris pada Perusahaan Go Publik di BEJ). Tesis Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

_____, 2004. Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Lampiran 1. Tabel Check List Opini dan Pengungkapan laporan keuangan Pemerintah

Kementerian/Lembaga	Opini 2016	Pengungkapan 2017
Majelis Permusyawaratan Rakyat	4	0,6875
Dewan Perwakilan Rakyat	4	0,75
Badan Pemeriksa Keuangan	4	0,9375
Mahkamah Agung	4	0,8125
Kejaksaan RI	4	0,75
Sekretariat Negara	4	0,8125
Kementerian Dalam Negeri	4	0,6875
Kementerian Luar Negeri	4	0,6875
Kementerian Pertahanan	3	0,4375
Kementerian Hukum dan HAM	4	0,6875
Kementerian Keuangan	4	0,9375
Kementerian Pertanian	4	0,6875
Kementerian Perindustrian	4	0,625
Kementerian ESDM	4	0,625
Kementerian Perhubungan	4	0,6875
Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan	4	0,6875
Kementerian Kesehatan	4	0,875
Kementerian Agama	4	0,625
Kementerian Ketenagakerjaan	4	0,5625
Kementerian Sosial	4	0,8125
Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan	3	0,75
Kementerian Kelautan dan Perikanan	1	0,5625
Kementerian Pekerjaan Umum dan Perumahan Rakyat	4	0,875
Kementerian Koordinator Bidang Politik Hukum dan Keamanan	4	0,625
Kementerian Koordinator Bidang Perekonomian	4	0,75
Kementerian Koordinator bidang Pembangunan Manusia dan Kebudayaan	4	0,625
Kementerian Pariwisata	4	0,75
Kementerian BUMN	4	0,8125
Kementerian Riset, Teknologi dan Pendidikan Tinggi	4	0,875
Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi	4	0,75
Badan Intelijen Negara	4	0,8125
Badan Pusat Statistik	4	0,8125

Kementerian/Lembaga	Opini 2016	Pengungkapan 2017
Kementerian Perencanaan Pembangunan Nasional/Badan Perencanaan Pembangunan Nasional	4	0,75
Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional	4	0,8125
Perpustakaan Nasional RI	4	0,625
Kementerian Komunikasi dan Informatika	4	0,75
Polri	4	0,8125
Badan Pengawasan Obat dan Makanan	4	62,5
Dewan Ketahanan Nasional	4	0,6875
Badan Koordinasi Penanaman Modal	4	0,6875
Badan Narkotika Nasional	4	0,75
Kementerian Desa, Pembangunan Daerah Tertinggal dan Transmigrasi	4	0,6875
Badan Kependudukan dan Keluarga Berencana Nasional	3	0,687
Komisi Nasional Hak Asasi Manusia	1	0,75
Badan Meteorologi, Klimatologi dan Geofisika	4	0,75
Komisi Pemilihan Umum	3	0,625
Badan Pengusahaan Kawasan Perdagangan Bebas dan Pelabuhan Bebas Batam	4	0,8125
Badan Nasional Penanggulangan Terorisme	4	0,75
Sekretariat Kabinet	4	0,625
Badan Pengawas Pemilihan Umum	4	0,6875
Lembaga Penyiaran Publik Radio Republik Indonesia	4	0,8125
Lembaga Penyiaran Publik Televisi Republik Indonesia	1	0,75
Badan Pengusahaan Kawasan Perdagangan Bebas dan Pelabuhan Bebas Sabang	4	0,8125
Badan Keamanan Laut	3	0,5625
Kementerian Koordinator bidang Kemaritiman	4	0,875
Badan Ekonomi Kreatif	1	0,625
Bendahara Umum Negara	4	1
Kementerian Pemuda dan Olahraga	1	0,625

Sumber: Diolah (2019)