

**PENGARUH TOTAL ASET, JUMLAH SATUAN KERJA,
TINGKAT PENYIMPANGAN, DAN KELEMAHAN SISTEM
PENGENDALIAN INTERN TERHADAP PENGUNGKAPAN
LAPORAN KEUANGAN KEMENTERIAN/ LEMBAGA**

(Tesis)

**OLEH
EFAN MARLINDO**



**MAGISTER ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2017**

**PENGARUH TOTAL ASET, JUMLAH SATUAN KERJA,
TINGKAT PENYIMPANGAN, DAN KELEMAHAN SISTEM
PENGENDALIAN INTERN TERHADAP PENGUNGKAPAN
LAPORAN KEUANGAN KEMENTERIAN/ LEMBAGA**

**OLEH
EFAN MARLINDO**

Tesis

**Sebagai Salah Satu Syarat untuk Mencapai Gelar
MAGISTER SAINS AKUNTANSI**

pada

**Program Magister Ilmu Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung**



**MAGISTER ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2017**

ABSTRACT

THE INFLUENCE OF ASSETS, THE NUMBER OF OF WORK UNIT, LEVEL OF DEVIATIONS, AND INTERNAL CONTROL SYSTEM WEAKNESSES TO DISCLOSURE FINANCIAL STATEMENT MINISTRY/ INSTITUTION

By:
Efan Marlindo

The purpose of this study was to test whether the total assets, the number of work units, the level of deviations and the internal control system weaknesses affects the level of disclosure of financial statements of ministries/ institutions. The data used are the financial statements of ministries/ institutions which have been audited by BPK during the period 2011-2015 and Examination Results Summary published BPK RI 2011-2015. The population in this study was 85 Ministries / Institutions with the end of the sample was 58. Using panel data regression model chosen is the random effect model.

The results showed that the total assets and the internal control system weaknesses significant positive effect on the level of disclosure of financial statements. While the number of work units and the level of deviation did not affect to the level of disclosure of financial statements.

Keywords: Total Assets, the number of work units, the level of deviations, internal control system, financial report, mandatory disclosure

ABSTRAK

PENGARUH TOTAL ASET, JUMLAH SATUAN KERJA, TINGKAT PENYIMPANGAN, DAN KELEMAHAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN TERHADAP PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN KEMENTERIAN/ LEMBAGA

Oleh:
Efan Marlindo

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji apakah total aset, jumlah satuan kerja, tingkat penyimpangan, dan kelemahan sistem pengendalian intern berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga. Data yang digunakan yaitu Laporan keuangan kementerian/lembaga yang telah diaudit BPK selama kurun waktu 2011-2015 dan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan RI tahun 2011-2015. Populasi dalam penelitian ini adalah 85 Kementerian/ Lembaga dengan sampel akhir adalah 58. Menggunakan regresi data panel model yang dipilih adalah *random effect model*.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa total aset dan kelemahan sistem pengendalian intern berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Sedangkan jumlah satuan kerja dan tingkat penyimpangan tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan.

Kata kunci: total aset, satuan kerja, tingkat penyimpangan, sistem pengendalian intern, laporan keuangan, pengungkapan wajib

Judul Tesis : **PENGARUH TOTAL ASET, JUMLAH SATUAN KERJA, TINGKAT PENYIMPANGAN, DAN KELEMAHAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN TERHADAP PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN KEMENTERIAN/LEMBAGA**

Nama Mahasiswa : **Efan Marlindo**

No. Pokok Mahasiswa : 1421031049

Program Studi : Magister Ilmu Akuntansi

Fakultas : Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung



Dr. Agrianti Komalasari, S.E., M.Si., Akt.
NIP 19700801 199512 2 001

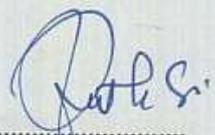
Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si.
NIP 19750620 200012 2 001

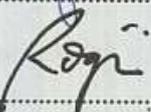
2. Ketua Program Magister Ilmu Akuntansi

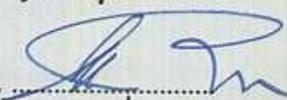
Susi Sarumpaet, S.E., MBA., Ph.D., Akt.
NIP 19691008 199512 2 001

MENGESAHKAN

1. Tim Penguji :

Ketua : Dr. Agrianti Komalasari, S.E., M.Si., Akt. 

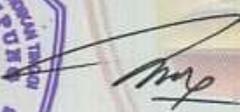
Sekretaris : Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si. 

Penguji Utama : Dr. Nurdiono, S.E., M.M., Akt., C.A., C.P.A. 

Sekretaris : Dr. Farichah, S.E., M.Si., Akt. 

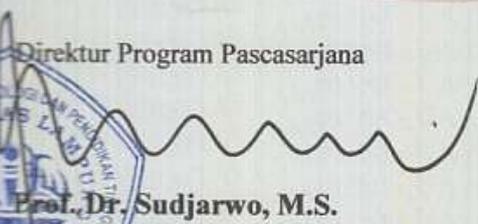


Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis


Prof. Dr. H. Satria Bangsawan, S.E., M.Si.
NIP. 19610904 198703 1 011

3. Direktur Program Pascasarjana




Prof. Dr. Sudjarwo, M.S.
NIP. 19530528 198103 1 002

4. Tanggal Lulus Ujian : 22 Februari 2017

PERNYATAAN ORISINALITAS

Saya Menyatakan dengan sebenarnya bahwa:

1. Tesis dengan judul **“Pengaruh Total Aset, Jumlah Satuan Kerja, Tingkat Penyimpangan, dan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga”** adalah karya saya sendiri dan saya tidak melakukan penjiplakan atau pengutipan atas karya penulis lain dengan cara yang tidak sesuai dengan etika ilmiah yang berlaku dalam masyarakat akademik atau yang disebut plagiarisme.
2. Hak intelektual atas karya ilmiah ini diserahkan sepenuhnya kepada Universitas Lampung.

Atas pernyataan ini, apabila dikemudian hari ternyata ditemukan adanya ketidakbenaran, maka saya bersedia menanggung akibat dan sanksi yang akan diberikan dan bersedia serta sanggup dituntut sesuai dengan hukum yang berlaku.

Bandar Lampung, 2 Maret 2017



Efan Marlindo

NPM. 1421031049

SANWACANA

Alhamdulillah Rabbil 'Alamin, puji dan syukur penulis haturkan kehadiratMU ya ALLAH SWT yang telah memberikan segala rahmat dan ridhoNYA sehingga penulis mampu menyelesaikan tesis ini. Sholawat dan salam teruntuk junjungan hamba nabi besar Muhammad SAW yang telah memberikan pedoman dalam berperilaku agar tetap di jalanNya.

Tesis dengan judul “Pengaruh Total Aset, Jumlah Satuan Kerja, Tingkat Penyimpangan, Dan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Kementrian/Lembaga”, disusun sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Sains Akuntansi pada Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

Penulis pada kesempatan ini juga menyampaikan ucapan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada:

1. Bapak Prof. Dr. H. Satria Bangsawan, S.E.,M.Si., selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung;
2. Bapak Prof. Dr. Sudjarwo, M.S., selaku Direktur Program Pascasarjana Universitas Lampung;
3. Ibu Susi Sarumpaet, S.E., MBA.,Ph.D., Akt., selaku Ketua Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung;
4. Ibu Dr. Agrianti Komalasari, S.E., M.Si., Akt., selaku Pembimbing Utama yang telah sabar dan selalu memberikan saran, masukan dan nasihat dalam menyelesaikan tesis ini;

5. Ibu Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si., selaku Pembimbing Kedua terima kasih atas waktu, saran dan masukannya yang telah diberikan dalam pembuatan tesis ini;
6. Bapak Drs. A. Zubaidi Indra, M.M., C.P.A., Akt., terima kasih atas bimbingan, waktu dan kerjasamanya selama ini;
7. Bapak Dr. Nurdiono, S.E., M.M., Akt., C.A., C.P.A., selaku penguji, terima kasih atas saran, kritik dan masukannya sehingga tesis ini dapat menjadi lebih baik;
8. Ibu Dr. Farichah, S.E., M.Si., Akt., selaku penguji, terima kasih atas saran, kritik dan masukannya sehingga tesis ini dapat menjadi lebih baik;
9. Bapak dan ibu dosen yang telah memberikan ilmu dan pengalamannya selama penulis menimba ilmu sebagai mahasiswa pada Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung;
10. Program *State Accountability Revitalization* (STAR) Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) atas beasiswa yang diberikan kepada penulis;
11. Mas Andri, Mba Leni dan Mas Nicco, serta seluruh staf Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung;
12. Ibunda Hj Elly Sukriyati Djohar, Ayahanda H Marsal Usman, beserta adik-adik (Tito Lisalto dan Reyhan Salindro) atas doa dan supportnya yang tiada henti dalam penyelesaian tesis ini.
13. Bapak Pudjadi dan Ibu Sri Supardiati yang sudah banyak membantu dengan tulus, mendoakan dalam penyelesaian tesis ini.

14. Istriku Trijati Fitrialitya dan Anakku Gwen Aqila Putri yang telah memberikan kasih sayang, waktu, perhatian dan semangat dalam penyelesaian tesis ini;
15. Rekan-Rekan seperjuangan di Batch II STAR BPKP Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Mas Warsa dan mba mira yang udah wisuda duluan, Yayan, bang Feri, Mba FitriNov, mba darma, mba heny, novita yang selalu menemani. Pak lur aan, bang haris, ardi, mba aatina, mba barokatun, mba hesti, mba nunung, mba lia harmonis, bang icol, bang sholeh, mas puji, mba narni, bang ryan, bang taufik, sugi, mba yetty, semoga silaturahmi kita tidak terputus dan terimakasih atas kebersamaan, canda tawa, dukungan dan bantuannya selama kita kuliah bersama.

Penulis menyadari bahwa tesis ini belum sempurna dan banyak terdapat kekurangan. Segala saran dan kritik yang membangun sangat diharapkan oleh penulis, agar tesis ini menjadi lebih baik. Akhir kata penulis berharap agar tesis ini dapat berguna bagi para pembaca di kemudian hari.

Bandar Lampung, 2 Maret 2017
Penulis,

Efan Marlindo

PERSEMBAHAN

Bismillahirrohmanirrohim

Sembah sujud serta syukur kepada Allah SWT. Taburan cinta dan kasih sayang-
Mu telah memberikanku kekuatan, membekaliku dengan ilmu. Atas karunia serta
kemudahan yang Engkau berikan akhirnya penulis dapat menyelesaikan studi
pada program Pascasarjana Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan
Bisnis Universitas Lampung. Sholawat dan salam selalu terlimpahkan keharibaan
Rasullah Muhammad SAW.

Kupersembahkan karya ini kepada:

- Ibuku Hj Elly Sukriyati Djohar, Ayahanda H Marsal Usman, atas doa dan dukungan yang tiada henti dalam penyelesaian tesis ini. Terima kasih
- Istriku Trijati fitrialita dan anaku Gwen Aqila Putri, sebagai tanda cinta kasih ku persembahkan tesis ini untuk kalian. Terima kasih atas kasih sayang, perhatian, dan kesabaran yang telah kalian berikan untuk selalu memberikan semangat dan inspirasi dalam menyelesaikan Tugas Akhir ini.
- Sahabat seperjuangan Magister Ilmu Akuntansi STAR BPKP Batch II. Terimakasih atas canda, kekompakan dan kebersamaan selama ini.
- Semua orang yang terlibat dalam penyelesaian tesis ini.

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL	i
ABSTRAK	ii
ABSTRACT	iii
HALAMAN PERSETUJUAN	iv
HALAMAN PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN	v
LEMBAR PERNYATAAN	vi
SANWACANA	vii
RIWAYAT HIDUP	x
PERSEMBAHAN	xi
DAFTAR ISI	xii
DAFTAR TABEL	xv
DAFTAR GAMBAR	xvi
DAFTAR LAMPIRAN	xvii
 BAB I PENDAHULUAN	
1.1. Latar Belakang Penelitian	1
1.2. Rumusan Masalah	8
1.3. Tujuan Penelitian	8
1.4. Manfaat Penelitian	8
1.4.1. Manfaat Teoritis	8
1.4.2. Manfaat Praktis	9
 BAB II TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS	
2.1. Agency Theory	10
2.2. Signalling Theory	12
2.3. Laporan Keuangan Kementerian/ Lembaga	13
2.4. Standar Akuntansi Pemerintahan	16

2.5.	Pengungkapan Laporan Keuangan dalam Catatan Atas Laporan Keuangan	16
2.6.	Total Aset	18
2.7.	Jumlah Satuan Kerja	19
2.8.	Tingkat Penyimpangan	19
2.9.	Kelemahan Sistem Pengendalian Intern	21
2.10.	Penelitian Terdahulu	21
2.11.	Pengembangan Hipotesis	25
2.11.1.	Total Aset	25
2.11.2.	Jumlah Satuan Kerja	26
2.11.3.	Tingkat Penyimpangan	27
2.11.4.	Kelemahan Sistem Pengendalian Intern	28
2.12.	Kerangka Pemikiran	29

BAB III METODE PENELITIAN

3.1.	Populasi Penelitian	30
3.2.	Data Penelitian	30
3.3.	Teknik Pengambilan Sampel	31
3.4.	Definisi Variabel Penelitian	31
3.4.1.	Variabel Dependen	31
3.4.2.	Variabel Independen	32
3.4.2.1.	Total Aset	32
3.4.2.2.	Jumlah Satuan Kerja	32
3.4.2.3.	Tingkat Penyimpangan	33
3.4.2.4.	Kelemahan Sistem Pengendalian Intern	33
3.5.	Metode Statistika/ Ekonometri	34
3.6.	Metode Analisis Data	37
3.6.1.	Uji Statistik Deskriptif	37
3.6.2.	Uji Asumsi Klasik	37
3.6.2.1.	Uji Normalitas	37
3.6.2.2.	Uji Multikolinearitas	38
3.6.2.3.	Uji Heteroskedastisitas	38
3.6.3.	Uji Hipotesis	39
3.6.3.1.	Uji Koefisien Regresi	39
3.6.3.2.	Uji Koefisien Determinasi	39

BAB IV ANALISIS DAN PEMBAHASAN

4.1	Deskripsi Sampel Penelitian	41
4.2	Statistik Deskriptif	42
4.2.1.	Variabel Dependen	42
4.2.2.	Variabel Independen	44
4.3	Uji Model	48
4.3.1.	Uji Chow	49
4.3.2.	Uji Hausman	49
4.4	Uji Asumsi Klasik	50
4.4.1.	Uji Normalitas	50

4.4.2.	Uji Multikolinearitas	51
4.4.3.	Uji Heteroskedastisitas	52
4.5	Uji Hipotesis	52
4.5.1.	Uji Koefisien Regresi	52
4.5.2.	Uji Koefisien Determinasi	54
4.6	Pembahasan	55
4.6.1.	Hipotesis 1	55
4.6.2.	Hipotesis 2	56
4.6.3.	Hipotesis 3	56
4.6.4.	Hipotesis 4	58
BAB V KESIMPULAN DAN SARAN		
5.1	Kesimpulan	59
5.2	Keterbatasan Penelitian	60
5.3	Saran	60
DAFTAR PUSTAKA	62

DAFTAR TABEL

	Halaman
1. Tabel 3.1 : Variabel Independen	34
2. Tabel 4.1 : Sampel Penelitian	40
3. Tabel 4.2 : Statistik Deskriptif Variabel Pengungkapan LKKL	42
4. Tabel 4.3 : Statistik Deskriptif Variabel Independen	44
5. Tabel 4.4 : Hasil Uji Chow	49
6. Tabel 4.5 : Hasil Uji Hausman	50
7. Tabel 4.6 : Hasil Uji Multikolinearitas	51
8. Tabel 4.7 : Hasil Uji t	52
9. Tabel 4.8 : Uji R^2	54

DAFTAR GAMBAR

	Halaman
1. Gambar 2.1 : Kerangka Pemikiran	29
2. Gambar 4.1 : Perkembangan Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan	43
3. Gambar 4.2 : Perkembangan Total Aset	45
4. Gambar 4.3 : Perkembangan Jumlah Satker	46
5. Gambar 4.4 : Perkembangan Tingkat Penyimpangan	46
6. Gambar 4.5 : Perkembangan Kelemahan SPI	47
7. Gambar 4.6 : Hasil Uji Normalitas	51

DAFTAR LAMPIRAN

1. Lampiran 1 : Kementerian Negara/ Lembaga Negara
2. Lampiran 2 : Item Pengungkapan dalam SAP
3. Lampiran 3 : Rekapitulasi Tingkat Pengungkapan LKKL
4. Lampiran 4 : Rekapitulasi Data Variabel Penelitian
5. Lampiran 5 : Statistik Deskriptif
6. Lampiran 6 : Hasil Data Panel
7. Lampiran 7 : Uji Asumsi Klasik

BAB I PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Penelitian

Hasil evaluasi kinerja Kementerian/Lembaga yang dilakukan oleh Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (PANRB) menunjukkan bahwa nilai rata-rata tahun 2015 sebesar 65,82, terjadi peningkatan dari nilai rata-rata pada tahun 2014 sebesar 64,70. Nilai tersebut menunjukkan tingkat akuntabilitas atau pertanggungjawaban atas hasil terhadap penggunaan anggaran dalam rangka terwujudnya pemerintahan yang berorientasi kepada hasil. Semakin baik hasil evaluasi yang diperoleh instansi pemerintah, menunjukkan semakin baik tingkat efektivitas dan efisiensi penggunaan anggaran dibandingkan dengan capaian kerjanya serta semakin baik kualitas pembangunan budaya kinerja birokrasi di instansi tersebut.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, pemerintah diharuskan untuk mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik, khususnya dalam hal pengelolaan keuangan negara. Pemerintah terus melakukan usaha-usaha untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara yang mencakup bidang peraturan perundang-undangan, kelembagaan sistem, dan peningkatan kualitas Sumber Daya Manusia (Suhardjanto dan Yulianingtyas, 2011). Untuk memenuhi prinsip transparansi dan akuntabilitas, laporan keuangan yang disusun harus diungkapkan secara memadai untuk memudahkan masyarakat

dan stakeholders lainnya memahami laporan keuangan (Arifin dan Fitriyani, 2014).

Peraturan mengenai pengungkapan laporan keuangan diatur dengan diterbitkannya Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan sebagai pengganti Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang hal yang sama. Didalam kerangka konseptual PP Nomor 71 tahun 2010 menyatakan bahwa Laporan Keuangan Pemerintah merupakan wujud akuntabilitas pengelolaan keuangan Negara sehingga komponen yang disajikan setidaknya mencakup jenis laporan keuangan dan elemen informasi yang diharuskan oleh ketentuan peraturan undang-undangan. Laporan keuangan yang dibuat oleh entitas pelaporan harus mengungkapkan informasi sesuai dengan peraturan yang telah ditetapkan agar pihak-pihak yang membaca laporan keuangan dapat dengan baik memahaminya dan dapat membantu dalam pengambilan keputusan.

Pengungkapan dalam laporan keuangan terdiri dari dua yaitu pengungkapan wajib dan pengungkapan sukarela. Pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh standar akuntansi yang berlaku ialah pengungkapan yang bersifat wajib (Khasanah dan Raharjo, 2014). Pengungkapan wajib merupakan pengungkapan informasi yang wajib dikemukakan sesuai dengan peraturan yang telah ditetapkan oleh badan otoriter, pengungkapan sukarela merupakan pengungkapan yang disajikan diluar item-item yang wajib diungkapkan sebagai tambahan informasi bagi pengguna laporan keuangan (Setyaningrum dan Syafitri, 2012).

Dalam rangka memenuhi transparansi dan akuntabilitas, pemerintah dituntut untuk menyajikan laporan keuangan pemerintahan sesuai dengan standar yang berlaku di Indonesia, yaitu SAP. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dijadikan acuan wajib dalam penyajian laporan keuangan entitas pemerintah, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. SAP mengatur mengenai informasi yang harus disajikan dalam laporan keuangan, bagaimana menetapkan, mengukur, dan melaporkannya (Halim dan Kusufi, 2014). Bagi pemeriksa laporan keuangan dalam hal ini BPK, SAP juga menjadi salah satu pedoman dalam melakukan pemeriksaan yang tujuannya untuk menilai kewajaran dari laporan keuangan pemerintah tersebut.

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara (UU No. 15 Tahun 2004). BPK memberikan opini atas laporan keuangan pemerintah dengan empat kriteria, yaitu: kesesuaian dengan SAP, kecukupan pengungkapan, kepatuhan terhadap perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian intern. Kecukupan pengungkapan merupakan salah satu kriteria BPK dalam memberikan opini dalam menilai kewajaran dari laporan keuangan pemerintah. Banyak faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah.

Beberapa penelitian telah dilakukan untuk melihat pengungkapan laporan keuangan pemerintah. Ingram (1984) menemukan bahwa *coalition of voters*,

administrative selection process, dan *management incentive* memiliki hubungan positif dan signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan, sedangkan faktor *alternative information source* mempunyai hubungan negatif dengan tingkat pengungkapan laporan keuangan. Selanjutnya Robbins dan Austin (1986) menggunakan tujuh variabel independen yang mewakili tiga faktor yang telah diungkapkan oleh Ingram (1984), menemukan bahwa variabel independen yang secara signifikan terkait dengan indeks sederhana dari kualitas pengungkapan juga secara signifikan terkait dengan indeks *compound*.

Di Indonesia terdapat beberapa penelitian tentang faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan laporan keuangan, antara lain Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) tentang pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap kepatuhan pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah se-Indonesia pada tahun 2008, kemudian Martani dan Annisa (2012) mengkaji pengaruh karakteristik pemerintah daerah dan temuan audit terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah se-Indonesia pada tahun 2006. Selanjutnya Heriningsih dan Ruserlistyani (2013) meneliti tentang Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah se-Indonesia pada tahun 2008 dan 2010, yang menemukan bahwa karakteristik pemerintah daerah (tingkat ketergantungan dan ukuran pemerintah daerah) dan tingkat akuntabilitas pemerintah daerah (opini auditor, lemahnya SPI, non-kepatuhan hukum) tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

Variabel yang sering digunakan untuk melihat pengaruh tingkat pengungkapan laporan keuangan adalah ukuran organisasi, yang dalam penelitian ini menggunakan total aset. Ukuran organisasi yang besar menandakan memiliki sumber daya yang besar yang dapat digunakan untuk melakukan pengungkapan yang lebih besar. Arifin dan Fitriyani (2014) serta Khasanah dan Raharjo (2014) menemukan bahwa ukuran organisasi atau ukuran pemerintah daerah berpengaruh secara positif signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan. Namun, hal berbeda ditemukan dalam penelitian Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011), Setyaningrum dan Syafitri (2012), Heriningsih dan Ruserlistyani (2013), Waliyuni dan Mahmud (2015), dimana ukuran pemerintah daerah tidak memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

Variabel satuan kerja juga sering digunakan, jumlah satuan kerja dalam suatu entitas pemerintah menunjukkan jumlah urusan yang menjadi tanggung jawabnya. Jumlah urusan pemerintahan menunjukkan kompleksitas pemerintahan. Semakin banyak jumlah satuan kerja dalam pemerintahan berarti semakin kompleks urusan pemerintahan tersebut, maka dibutuhkan pengungkapan yang lebih besar. Patrick (2007) menemukan dalam penelitiannya bahwa Pemerintah daerah dengan tingkat diferensiasi fungsional yang lebih tinggi akan cenderung untuk lebih mengadopsi GASB 34. Berbeda dengan penelitian Khasanah dan Raharjo (2014), menemukan bahwa jumlah satuan kerja perangkat daerah (SKPD) memiliki hubungan negatif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan, ini menandakan jumlah SKPD yang sedikit, urusan pemerintah menjadi lebih sedikit, dan lebih mampu dikontrol dengan baik sehingga berpengaruh terhadap kualitas informasi

yang masuk, dampaknya hasil pengungkapan menjadi lebih baik. Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011), Setyaningrum dan Syafitri (2012), Arifin dan Fitriasaki (2014), menemukan bahwa satuan kerja tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan.

Temuan audit merupakan penyimpangan, pelanggaran atau ketidakwajaran yang ditemukan oleh auditor berdasarkan hasil pemeriksaan yang telah dilakukan auditor. Handayani (2010), Martani dan Annisa (2012) menemukan bahwa tingkat penyimpangan (jumlah temuan audit dibagi total anggaran atau APBD) berhubungan negatif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Hal ini menunjukkan bahwa jika terdapat tingkat penyimpangan yang tinggi pemerintah cenderung untuk menutupinya yang mengakibatkan tingkat pengungkapan laporan keuangannya rendah. Berbeda dengan hasil yang ditemukan oleh Arifin dan Fitriasaki (2014) dimana tingkat penyimpangan tidak berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga.

Kelemahan sistem pengendalian intern juga merupakan hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK. Seperti yang diamanatkan dalam pasal 12 UU nomor 15 tahun 2004 berbunyi “Dalam rangka pemeriksaan keuangan dan/atau kinerja, pemeriksa melakukan pengujian dan penilaian atas pelaksanaan sistem pengendalian intern pemerintah.” Tujuan SPI adalah untuk meningkatkan efisiensi dan efektifitas pelaksanaan pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK dan bagi pemda digunakan untuk memperbaiki sistem pengendalian dan kinerja pemeriksaan intern (Herawati, 2014). Penelitian yang dilakukan oleh Mahaputra dan Putra (2014), sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kualitas

informasi laporan keuangan. Hal serupa juga ditemukan dalam penelitian Fransiska et al (2016) bahwa kelemahan sistem pengendalian intern mempunyai pengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Sebaliknya Heriningsih dan Rusherlistyani (2013) menemukan bahwa kelemahan sistem pengendalian intern tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan.

Dikarenakan masih banyaknya inkonsistensi dari hasil penelitian terdahulu, serta di Indonesia masih sedikit penelitian yang mencoba untuk melihat faktor yang mempengaruhi pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga, diharapkan penelitian ini dapat memberikan jawaban atas ketidakkonsistenan tersebut. Seperti yang diungkapkan pada penelitian Arifin dan Fitriyani (2014), bahwa tingkat pengungkapan laporan keuangan di kementerian/lembaga masih tergolong rendah yaitu sebesar 60,1% pada tahun 2011. Dengan demikian peneliti tertarik untuk melakukan penelitian terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga pada tahun 2011-2015. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah: ukuran organisasi dalam bentuk total aset, jumlah satuan kerja, tingkat penyimpangan dalam bentuk jumlah nilai temuan dibagi total anggaran, dan kelemahan sistem pengendalian intern. Dengan demikian judul penelitian ini adalah **“Pengaruh Total Aset, Jumlah Satuan Kerja, Tingkat Penyimpangan, dan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga”**.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian pada latar belakang penelitian diatas, maka permasalahan yang dikemukakan dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah total aset berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga pada tahun 2011-2015
2. Apakah jumlah satuan kerja berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga pada tahun 2011-2015?
3. Apakah tingkat penyimpangan berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga pada tahun 2011-2015
4. Apakah kelemahan sistem pengendalian intern berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga pada tahun 2011-2015?

1.3. Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk menguji apakah total aset, jumlah satuan kerja, tingkat penyimpangan, dan kelemahan sistem pengendalian intern berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga pada tahun 2011-2015.

1.4. Manfaat Penelitian

1.4.1 Manfaat Teoritis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat sebagai pengembangan teori dan pengetahuan serta tambahan bukti empiris dibidang akuntansi, terutama akuntansi sektor publik mengenai pengaruh total aset, jumlah satuan kerja, tingkat

pentimpangan, dan kelemahan sistem pengendalian intern terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga.

1.4.2. Manfaat Praktis

1. Bagi Kementerian/Lembaga

Sebagai bahan masukan untuk evaluasi, dan optimalisasi dalam melakukan penyusunan laporan keuangan yang sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

2. Bagi akademisi

Sebagai bahan referensi dan tambahan informasi untuk penelitian selanjutnya.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Agency Theory

Dalam teori agensi, Jensen dan Meckling (1976) mendefinisikan hubungan agensi sebagai sebuah kontrak dimana satu atau lebih (principal) menyewa orang lain untuk melakukan beberapa jasa untuk kepentingan mereka dengan mendelegasikan beberapa wewenang pembuatan keputusan kepada agen.

Hubungan keagenan mengakibatkan dua permasalahan, yaitu: (a) terjadinya asimetri informasi, dimana agen secara umum memiliki lebih banyak informasi mengenai posisi keuangan dan posisi operasi entitas yang sebenarnya, dan (b) terjadinya konflik kepentingan akibat ketidaksamaan tujuan, dimana agen tidak selalu bertindak sesuai dengan kepentingan prinsipal.

Menurut Fadzil dan Nyoto (2011), hubungan keagenan menimbulkan asimetri informasi yang menimbulkan beberapa perilaku seperti oportunistik, *moral hazard*, dan *adversse selection*. Perilaku oportunistik dalam proses penganggaran contohnya, (1) anggaran memasukkan program yang berorientasi publik tetapi sebenarnya mengandung kepentingan pemerintah untuk membiayai kebutuhan jangka pendek mereka dan (2) alokasi program ke dalam anggaran yang membuat pemerintah lebih kuat dalam posisi politik terutama menjelang proses pemilihan, yaitu program yang menarik bagi pemilih dan publik dapat berpartisipasi di dalamnya.

Selain teori agensi, teori yang terkait dengan tingkat pengungkapan laporan keuangan adalah teori *stewardship* (Khasanah dan Raharjo, 2014). Teori *stewardship* adalah teori yang menggambarkan situasi dimana para manajer tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi. Raharjo (2007) mendefinisikan teori *stewardship* sebagai situasi dimana manajer tidak mempunyai kepentingan pribadi tapi lebih mementingkan keinginan prinsipal. Dalam teori *stewardship* manajer akan berperilaku sesuai kepentingan bersama. Dalam penelitian ini teori agensi dirasa lebih cocok karena menggambarkan keadaan yang sesungguhnya dari pemerintahan di Indonesia. Dimana Pemerintah sebagai agen belum sepenuhnya sebagai *steward* yang melayani stakeholders yang ada, yaitu masyarakat. Pemerintah masih perlu diawasi, dan dievaluasi, serta penerapan *reward* dan *punishment* digunakan untuk meminimalkan asimetri informasi dan konflik kepentingan yang terjadi antara agen dan prinsipal. Zimmerman (1977) menyatakan bahwa pemerintah sebagai agen yang mendapatkan mandat dari rakyat sebagai prinsipal, berkewajiban untuk mempertanggung jawabkan apa yang telah diamanatkan oleh rakyat kepadanya. Pertanggungjawaban pemerintah kepada rakyat dalam hal penggunaan keuangan negara adalah dengan membuat suatu laporan keuangan. Agar laporan keuangan mudah dipahami oleh rakyat maka pemerintah harus memberikan pengungkapan yang wajar atas segala sesuatu yang berkaitan dengan keuangan negara (Arifin dan Fitriyani, 2014). Pengungkapan atas laporan keuangan tersebut dijelaskan

dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari laporan keuangan pemerintah.

2.2. *Signalling Theory*

Teori *signalling* terbentuk untuk mengurangi asimetri informasi antara agen dan prinsipal, dimana agen yang memiliki informasi lebih baik terdorong untuk menyampaikan informasi tersebut kepada prinsipal (Ross, 1977). Informasi yang dipublikasikan sebagai suatu pengumuman akan memberikan sinyal bagi investor dalam pengambilan keputusan investasi. Saat informasi diumumkan dan diterima pelaku pasar, pelaku pasar terlebih dahulu menginterpretasikan dan menganalisis informasi tersebut sebagai sinyal baik atau sinyal buruk. Selanjutnya informasi akuntansi yang baik akan memberikan sinyal bahwa perusahaan mempunyai prospek yang baik di masa mendatang, sehingga investor tertarik dan pasar akan bereaksi yang tercermin melalui perubahan dalam volume perdagangan saham.

Teori sinyal dalam pemerintahan, pemerintah sebagai agen akan berusaha memberikan sinyal yang baik kepada rakyat (prinsipal). Tujuannya adalah agar rakyat dapat terus mendukung kegiatan pemerintah yang saat ini berjalan. Salah satu jenis informasi dari pemerintah untuk memberikan sinyal kepada rakyat adalah dengan membuat laporan keuangan, tidak hanya sebagai bentuk pertanggungjawaban laporan keuangan juga sebagai bentuk promosi politik dimana pemerintah ingin memperlihatkan bahwa telah menjalankan tugasnya dengan baik sehingga dapat meningkatkan reputasi pemerintah di mata rakyat.

Agar laporan keuangan yang dijadikan sebagai bentuk promosi politik tersebut dapat dipahami oleh rakyat, maka segala sesuatu yang berkaitan dengan keuangan

negara harus mendapatkan pengungkapan yang jelas (Arifin dan Fitriyani, 2014). Pengungkapan atas laporan keuangan tersebut dijelaskan dalam CaLK yang merupakan salah satu komponen dari laporan keuangan.

2.3. Laporan Keuangan Kementerian/ Lembaga

Laporan keuangan memiliki peran yang besar dalam mengungkapkan informasi secara transparan dan akuntabel, tujuannya adalah untuk mengurangi gap dan mengurangi peluang terjadinya asimetri informasi antara agen dan prinsipal guna meminimalisasi *agency problem* (Handayani, 2010).

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dijelaskan bahwa laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Entitas pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyajikan laporan pertanggungjawaban, berupa laporan keuangan yang bertujuan umum, yang terdiri dari:

- (a) Pemerintah pusat;
- (b) Pemerintah daerah;
- (c) Masing-masing kementerian negara atau lembaga di lingkungan pemerintah pusat;
- (d) Satuan organisasi di lingkungan pemerintah pusat/daerah atau organisasi lainnya, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan.

Mardiasmo (2009) mengatakan laporan keuangan sektor publik merupakan komponen penting untuk menciptakan akuntabilitas sektor publik. Tuntutan yang besar terhadap akuntabilitas publik berimplikasi pada manajemen publik untuk memberi informasi kepada publik, salah satunya adalah informasi akuntansi yang berupa laporan keuangan. Akuntansi dan laporan keuangan mengandung pengertian sebagai suatu proses pengumpulan, pengolahan, dan pengkomunikasian informasi yang bermanfaat untuk pembuat keputusan dan untuk menilai kinerja organisasi.

Bagi organisasi pemerintahan, tujuan umum akuntansi dan laporan keuangan adalah:

1. Untuk memberikan informasi yang digunakan dalam pembuatan keputusan ekonomi, sosial, dan politik serta sebagai bukti pertanggungjawaban dan pengelolaan.
2. Untuk memberikan informasi yang digunakan untuk mengevaluasi kinerja manajerial dan organisasional.

Secara rinci tujuan akuntansi dan laporan keuangan organisasi pemerintah adalah:

1. Memberikan informasi keuangan untuk menentukan dan memprediksi aliran kas, saldo neraca, dan kebutuhan sumberdaya finansial jangka pendek unit pemerintah;
2. Memberikan informasi keuangan untuk menentukan dan memprediksi kondisi ekonomi suatu unit pemerintahan dan perubahan-perubahan yang terjadi didalamnya;

3. Memberikan informasi keuangan untuk memonitor kinerja, kesesuaiannya dengan peraturan perundang-undangan, kontrak yang telah disepakati, dan ketentuan lain yang disyaratkan;
4. Memberikan informasi untuk perencanaan dan penganggaran, serta untuk memprediksi pengaruh akuisisi dan alokasi sumber daya terhadap pencapaian tujuan operasional;
5. Memberikan informasi untuk mengevaluasi kinerja manajerial dan organisasional:
 - a. Untuk menentukan biaya program, fungsi dan aktivitas sehingga memudahkan analisis dan melakukan perbandingan dengan kinerja yang telah ditetapkan, membandingkan dengan kinerja periode-periode sebelumnya, dan dengan kinerja unit pemerintah lain;
 - b. Untuk mengevaluasi tingkat ekonomi dan efisiensi operasi, program aktivitas, dan fungsi tertentu di unit pemerintah;
 - c. Untuk mengevaluasi hasil suatu program, aktivitas, dan fungsi serta efektivitas terhadap pencapaian tujuan dan target;
 - d. Untuk mengevaluasi tingkat pemerataan dan keadilan.

Kementerian Negara/Lembaga selaku pengguna anggaran dan barang menyelenggarakan akuntansi atas transaksi keuangan dan barang yang berada dalam tanggung jawabnya. Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara berwenang menetapkan Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Negara serta mengatur Pengelolaan Anggaran dan Barang Milik Negara. Menteri Keuangan juga menghimpun Laporan Keuangan dan Laporan Barang dari

seluruh Kementerian Negara/Lembaga untuk menyusun Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) sebagai bentuk pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan anggaran dan barang.

Laporan Keuangan Kementerian Negara/Lembaga (LKKL) yang digunakan sebagai pertanggungjawaban keuangan Kementerian Negara/Lembaga meliputi Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Operasional (LO), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

2.4. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) adalah prinsip-prinsip akuntansi yang ditetapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah (PP No. 71 tahun 2010). SAP merupakan pedoman dalam menyatukan persepsi antara penyusun, pengguna dan auditor. SAP dijadikan acuan wajib dalam penyajian laporan keuangan entitas pemerintah, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. SAP mengatur mengenai informasi yang harus disajikan dalam laporan keuangan, bagaimana menetapkan, mengukur, dan melaporkannya (Halim dan Kusufi, 2014). Laporan keuangan yang dihasilkan dari penerapan SAP dimaksudkan untuk memberi manfaat lebih baik bagi para pemangku kepentingan (*stakeholders*), untuk para pengguna maupun pemeriksa laporan keuangan pemerintah.

2.5. Pengungkapan Laporan Keuangan dalam Catatan Atas Laporan Keuangan

Menurut Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) pengungkapan dalam laporan keuangan dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu pengungkapan wajib dan

pengungkapan sukarela. Pengungkapan wajib merupakan pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh standar akuntansi yang berlaku. Beberapa pengungkapan yang terdapat dalam SAP (Standar Akuntansi Pemerintahan) merupakan pengungkapan wajib yang harus dibuat oleh pemerintah. Kesesuaian format penyusunan dan penyampaian laporan keuangan yang sesuai dengan standar akuntansi, akan mencerminkan kualitas, manfaat, dan kemampuan laporan keuangan itu sendiri.

Dalam kaitannya dengan sektor pemerintahan, pengungkapan wajib mengacu pada pengungkapan informasi dalam laporan keuangan kementerian/lembaga yang berpedoman pada Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Dalam Kerangka Konseptual Standar Akuntansi Pemerintahan disebutkan bahwa pengungkapan lengkap ialah laporan keuangan menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna. Informasi yang dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan dapat ditempatkan pada lembar muka laporan keuangan atau Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 dijelaskan bahwa Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan SAL, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca, dan Laporan Arus Kas. Catatan atas Laporan Keuangan juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam Standar Akuntansi Pemerintahan serta

ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar.

2.6. Total Aset

Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) menggunakan ukuran daerah dalam bentuk total aset, jumlah SKPD, dan status daerah untuk mendefinisikan karakteristik pemerintah. Setyaningrum dan Syafitri (2012) dalam penelitiannya menjelaskan karakteristik pemda terdiri dari ukuran pemda, ukuran legislatif, umur administratif pemda, kekayaan pemda, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, dan rasio kemandirian keuangan daerah dan lingkungan eksternal yaitu *intergovernmental revenue*.

Heriningsih dan Ruserlistyani (2013) menggunakan dua variabel untuk menjelaskan karakteristik pemerintah daerah, yaitu total aset dan tingkat ketergantungan. Penelitian pada kementerian/lembaga di Indonesia dilakukan oleh Arifin dan Fitriyani (2014), menggunakan total aset, jumlah satuan kerja, dan jenis organisasi.

Provinsi, Kabupaten/Kota dengan total aset yang lebih besar akan lebih kompleks dalam menjaga dan mengelola asetnya (Waliyyani dan Mahmud, 2015). Jumlah aset yang besar dapat menjadi kendala dalam melaporkan laporan keuangan, karena belum semua aset yang dimiliki oleh pemerintah dicatat dengan baik. Hal ini mengakibatkan pemerintah daerah perlu melakukan pengungkapan lebih lanjut tentang daftar aset yang dimilikinya, karena dituntut untuk melakukan transparansi atas pengelolaan keuangannya sebagai bentuk akuntabilitas publik

melalui pengungkapan informasi yang lebih banyak dalam laporan keuangan (Setyowati, 2016).

2.7. Jumlah Satuan Kerja

Satuan Kerja adalah kuasa Pengguna Anggaran/Pengguna Barang yang merupakan bagian dari suatu unit organisasi pada Kementerian Negara/Lembaga yang melaksanakan satu atau beberapa kegiatan dari suatu program (PMK Nomor 171/PMK.05/2007). Unit organisasi pada Kementerian Negara/Lembaga yang bersifat fungsional yang melaksanakan fungsi akuntansi dan pelaporan keuangan instansi disebut Unit Akuntansi Instansi (UAI), terdiri dari Unit Akuntansi Keuangan dan Unit Akuntansi Barang. Semakin banyak jumlah satuan kerja dalam pemerintahan berarti semakin kompleks urusan pemerintahan tersebut, dengan demikian dibutuhkan pengungkapan yang semakin kompleks untuk membantu pembaca laporan keuangan memahami kompleksitas kegiatan yang dilakukan pemerintah (Arifin dan Fitriyani, 2014).

2.8. Tingkat Penyimpangan

Audit atau pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara (UU Nomor 15 Tahun 2004). Keluaran dari kegiatan pemeriksaan tersebut adalah laporan hasil pemeriksaan (LHP), dimana hasil pemeriksaan BPK atas laporan keuangan digunakan oleh pemerintah untuk melakukan koreksi dan penyesuaian

yang diperlukan sehingga laporan keuangan yang telah diperiksa (*audited financial statement*) memuat koreksi tersebut.

Heriningsih dan Ruserlistyani (2013) menggunakan opini audit laporan keuangan pemerintah daerah, kelemahan sistem pengendalian intern laporan keuangan pemerintah daerah, dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundangundangan laporan keuangan pemerintah sebagai variabel untuk menjelaskan tingkat akuntabilitas pemerintah daerah. Jumlah temuan audit digunakan oleh Waliyyani dan Mahmud (2015). Arifin dan Fitriasaki (2014) dalam penelitiannya menggunakan jumlah temuan dan tingkat penyimpangan (temuan audit dibagi total belanja). Sedangkan Handayani (2010) menggunakan total temuan pemeriksaan dan tingkat penyimpangan (temuan audit dibagi total rupiah yang diperiksa). Penelitian ini menggunakan tingkat penyimpangan seperti dalam penelitian Arifin dan Fitriasaki (2014)

Temuan audit merupakan penyimpangan, pelanggaran atau ketidakwajaran yang ditemukan oleh auditor berdasarkan hasil pemeriksaan yang telah dilakukan auditor. Handayani (2010), Martani dan Annisa (2012) menemukan bahwa tingkat penyimpangan berhubungan negatif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Hal ini menunjukkan bahwa jika terdapat tingkat penyimpangan yang tinggi pemerintah cenderung untuk menutupinya yang mengakibatkan tingkat pengungkapan laporan keuangannya rendah.

2.9. Kelemahan Sistem Pengendalian Intern

Sistem Pengendalian Intern (SPI) memiliki fungsi untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektifitas dan efisiensi dalam proses akuntansi terutama dalam menciptakan keandalan laporan keuangan (Mahaputra dan Putra, 2014). Keandalan laporan keuangan juga ditentukan dengan melakukan pengungkapan yang sebaik-baiknya yang tujuan akhirnya adalah meningkatkan kualitas laporan keuangan. Menurut Munawar *et al* (2016) temuan audit atas SPI adalah hasil audit yang menjelaskan semua hal yang berkaitan dengan kelemahan dalam pengendalian intern atas pelaporan keuangan yang dianggap sebagai kondisi yang dapat dilaporkan. Selanjutnya berdasarkan IHP semester II tahun 2012 BPK dijelaskan bahwa kelemahan atas SPI dikelompokkan dalam tiga kategori, yaitu: kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, serta kelemahan struktur pengendalian intern. Penelitian ini menggunakan kelemahan sistem pengendalian intern seperti penelitian Heriningsih dan Ruserlistyani (2013).

2.10. Penelitian Terdahulu

Ingram (1984) melakukan penelitian untuk melihat hubungan antara faktor ekonomi dan variasinya dalam praktik akuntansi di pemerintahan. Penelitian ini mengambil sampel pemerintah negara bagian di Amerika Serikat. Hasil dari penelitian ini adalah tingkat pengungkapan berhubungan positif dan signifikan dengan *coalition of voters, administrative selection process, dan management*

incentive. Sedangkan faktor *alternative information source* mempunyai hubungan negatif dengan tingkat pengungkapan.

Robbins dan Austin (1986) menguji kekokohan prosedur pengindeksan sederhana dalam mengevaluasi faktor penentu kualitas pengungkapan laporan keuangan pemerintah yang dibandingkan dengan indeks *compound*. Menggunakan tujuh variabel independen yang mewakili tiga faktor yang telah diungkapkan oleh Ingram (1984). Menemukan bahwa variabel independen yang secara signifikan terkait dengan indeks sederhana dari kualitas pengungkapan juga secara signifikan terkait dengan indeks *compound*.

Handayani (2010) dengan judul Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota Di Indonesia Tahun 2006, menemukan bahwa kekayaan daerah dan kompleksitas pemerintahan berhubungan positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan, tingkat penyimpangan berhubungan negatif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan, jumlah temuan berhubungan positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan, serta tingkat ketergantungan dan jenis daerah mempunyai hubungan yang tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan.

Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) melakukan penelitian tentang Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Karakteristik Pemerintah Daerah yang digunakan adalah ukuran daerah, jumlah SKPD, status daerah. Penelitian ini menggunakan variabel kontrol yaitu lokasi pemerintah daerah dan jumlah anggota DPRD. Kesimpulannya adalah karakteristik pemerintah daerah tidak berpengaruh

terhadap kepatuhan pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah.

Martani dan Annisa (2012) mengkaji pengaruh karakteristik pemerintah daerah dan temuan audit terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Hasilnya adalah tingkat pengungkapan pemerintah daerah di Indonesia pada tahun 2006 masih rendah sebesar 35,45% dari standar yang telah ditetapkan dalam SAP. *Wealth*, populasi penduduk, dan temuan audit memiliki korelasi positif dengan pengungkapan laporan keuangan. Jenis pemerintah daerah dan ketergantungan pemerintah daerah tidak berpengaruh secara signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

Setyaningrum dan Syafitri (2012) menemukan bahwa karakteristik pemerintah daerah yang terdiri dari umur administratif pemerintah daerah, kekayaan pemerintah daerah, dan ukuran legislatif memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah, sedangkan *intergovernmental revenue* memiliki pengaruh negatif yang signifikan. Ukuran pemerintah daerah, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, rasio kemandirian keuangan daerah dan pembiayaan utang terbukti tidak mempunyai pengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

Heriningsih dan Ruserlistyani (2013) meneliti tentang faktor- faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh karakteristik pemerintah daerah (tingkat ketergantungan dan ukuran pemerintah daerah) dan tingkat akuntabilitas pemerintah daerah (opini auditor, lemahnya SPI, non-kepatuhan hukum) terhadap

tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa karakteristik pemerintahan dan tingkat akuntabilitas tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

Arifin dan Fitriasaki (2014) melakukan penelitian dengan judul Pengungkapan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga, Karakteristik Organisasi Dan Hasil Audit BPK. Menemukan hasil bahwa ukuran organisasi dan jenis organisasi memiliki pengaruh yang positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga. Jumlah satuan kerja, jumlah temuan audit, dan tingkat penyimpangan tidak berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga.

Khasanah dan Raharjo (2014) melakukan penelitian dengan judul Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas, dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Variabel karakteristik yang digunakan adalah: Kekayaan daerah (PAD), tingkat ketergantungan, total aset, dan umur pemerintah daerah. Variabel kompleksitas pemerintah yang dipakai adalah jumlah SKPD dan ukuran legislatif. Variabel yang terakhir adalah temuan audit.

Penelitian menggunakan sampel laporan keuangan pemerintah daerah Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012. Diperoleh kesimpulan bahwa total aset dari kategori karakteristik pemerintah dan jumlah SKPD dari kategori kompleksitas pemerintah menunjukkan adanya pengaruh signifikan. Variabel lainnya seperti kekayaan daerah (PAD), tingkat ketergantungan, umur pemerintah daerah, ukuran legislatif dan temuan audit

terbukti tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012.

Penelitian tentang SPI dilakukan oleh Mahaputra dan Putra (2014) dengan judul Analisis Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Kualitas Informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah. Menggunakan variabel kapasitas sumber daya manusia, pemanfaatan teknologi informasi, sistem pengendalian intern, dan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh terhadap kualitas informasi pelaporan keuangan. Penelitian ini menyimpulkan bahwa keempat variabel bebas tersebut berpengaruh positif dan signifikan pada kualitas informasi akuntansi pada kualitas informasi pelaporan keuangan di Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Gianyar.

Waliyyani dan Mahmud (2015) melakukan penelitian yang bertujuan untuk mengetahui pengaruh karakteristik pemerintah terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada tahun 2013. Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara parsial variabel umur pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah, sedangkan variabel *size*, temuan audit, *leverage*, dan *intergovernmental revenue* tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

2.11. Pengembangan Hipotesis

2.11.1. Total Aset

Jumlah aset yang besar dapat menjadi kendala dalam melaporkan laporan keuangan, karena belum semua aset yang dimiliki oleh pemerintah dicatat dengan

baik. Hal ini mengakibatkan perlu melakukan pengungkapan lebih lanjut tentang daftar aset yang dimilikinya, karena dituntut untuk melakukan transparansi atas pengelolaan keuangannya sebagai bentuk akuntabilitas publik melalui pengungkapan informasi yang lebih banyak dalam laporan keuangan (Setyowati, 2016).

Arifin dan Fitriyani (2014) menemukan bahwa ukuran organisasi yang dijelaskan dalam total aset memiliki pengaruh yang positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga. Khasanah dan Raharjo (2014) juga menemukan bahwa total aset berpengaruh secara positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012. Berdasarkan uraian tersebut maka hipotesis pertama penelitian ini adalah:

H1: Total aset berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan

2.11.2. Jumlah Satuan Kerja

Patrick (2007) menemukan dalam penelitiannya bahwa Pemerintah daerah dengan tingkat diferensiasi fungsional yang lebih tinggi akan cenderung untuk lebih mengadopsi GASB 34. Di Indonesia, diferensiasi fungsional pemerintahan sama dengan satuan kerja sebagai entitas akuntansi. Jumlah satuan kerja dalam suatu entitas pemerintah menunjukkan jumlah urusan yang menjadi tanggung jawabnya. Jumlah urusan pemerintahan menunjukkan kompleksitas pemerintahan. Semakin banyak jumlah satuan kerja dalam pemerintahan berarti semakin kompleks urusan pemerintahan tersebut. Dengan semakin banyaknya jumlah satuan kerja maka

dibutuhkan pengungkapan yang semakin kompleks untuk membantu pembaca laporan keuangan memahami kompleksitas kegiatan yang dilakukan pemerintah (Arifin dan Fitriyani, 2014). Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis kedua penelitian ini adalah:

H2: Jumlah satuan kerja berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan

2.11.3. Tingkat Penyimpangan

Temuan audit merupakan penyimpangan, pelanggaran atau ketidakwajaran yang ditemukan oleh auditor berdasarkan hasil pemeriksaan yang telah dilakukan auditor. UU Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyebutkan bahwa temuan audit BPK RI digunakan oleh pemerintah untuk melakukan koreksi dan penyesuaian yang diperlukan, sehingga laporan keuangan yang telah diperiksa (*audited financial statements*) memuat koreksi tersebut.

Pada akhir pemeriksaan auditor akan mengkomunikasikan temuan audit tersebut dengan auditee, selanjutnya membuat rekomendasi terkait temuan audit tersebut agar auditee dapat melakukan perbaikan-perbaikan di periode selanjutnya sesuai dengan rekomendasi yang telah diberikan oleh auditor. Handayani (2010), Martani dan Annisa (2012) menemukan bahwa tingkat penyimpangan berhubungan negatif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Dapat diartikan semakin tinggi tingkat penyimpangan, maka semakin rendah tingkat pengungkapan. Seperti yang diungkapkan oleh Zimmerman (1977) semakin tinggi tingkat penyimpangan di suatu daerah membuat semakin

rendahnya tingkat pengungkapan dalam laporan keuangan pemerintah. Hal ini menunjukkan bahwa jika terdapat tingkat penyimpangan yang tinggi pemerintah cenderung untuk menutupinya yang mengakibatkan tingkat pengungkapan laporan keuangannya rendah.

H3: Tingkat penyimpangan berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan

2.11.4. Kelemahan Sistem Pengendalian Intern

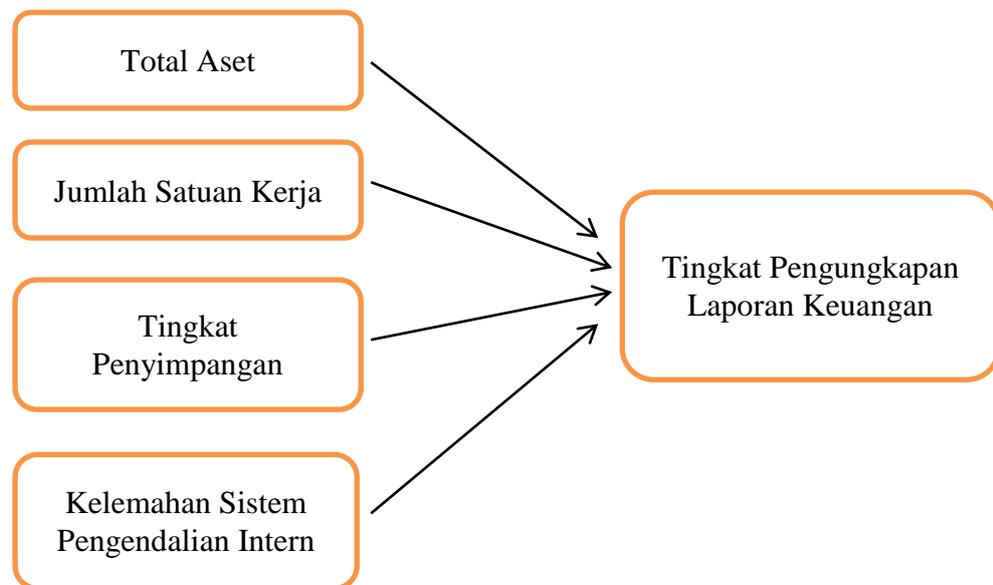
Menurut penelitian Mahaputra dan Putra (2014) sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kualitas informasi laporan keuangan. Jadi jika terdapat kelemahan dalam SPI yang berdasarkan temuan BPK, maka diharapkan pemerintah dapat melakukan perbaikan yang telah direkomendasikan dan dapat mengungkapkannya dengan baik pada laporan keuangan selanjutnya. Herawati (2014) juga menemukan bahwa adanya pengaruh positif antara sistem pengendalian intern terhadap kualitas laporan keuangan. Dengan demikian hipotesis keempat penelitian ini adalah:

H4: Kelemahan sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan.

2.12. Kerangka Pemikiran

Berdasarkan pengembangan hipotesis yang telah dijelaskan di bagian atas, maka kerangka pemikiran dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Gambar 2.1 Kerangka pemikiran



Penelitian ini menguji pengaruh total aset, jumlah satuan kerja, tingkat penyimpangan, dan kelemahan sistem pengendalian intern terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga. Tingkat pengungkapan laporan keuangan sesuai dengan PSAP nomor 5 sampai PSAP nomor 9 yang diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010.

BAB III METODE PENELITIAN

3.1. Populasi Penelitian

Populasi penelitian ini adalah laporan keuangan kementerian/lembaga yang telah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan tahun 2011-2015. Terdapat 85 kementerian/lembaga di Indonesia (terdapat pada lampiran 1). Laporan keuangan kementerian/lembaga didapatkan dari Pusat Informasi dan Komunikasi (PIK) BPK RI. Laporan keuangan kementerian/lembaga tersebut akan dirinci datanya mengenai total aset, jumlah satuan kerja dan pengungkapan laporan keuangan pada masing-masing kementerian/lembaga. Sedangkan tingkat penyimpangan dan kelemahan sistem pengendalian intern didapatkan dari Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK RI Semester tahun 2011-2015.

3.2. Data Penelitian

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder, yaitu data yang mengacu pada informasi yang dikumpulkan dari sumber yang telah ada, dapat berupa bukti, catatan atau laporan historis yang tersusun dalam arsip, baik yang dipublikasikan maupun yang tidak dipublikasikan. Data sekunder yang digunakan dalam penelitian ini berupa data laporan keuangan kementerian/lembaga yang telah diaudit BPK selama kurun waktu 2011-2015 dan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK RI tahun 2011-2015.

3.3. Teknik Pengambilan Sampel

Teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah *purposive sampling*.

Berdasarkan *purposive sampling*, adapun kriteria yang digunakan dalam pemilihan sampel penelitian ini adalah:

1. Laporan keuangan kementerian/lembaga Tahun Anggaran 2011 dan 2015 yang telah diaudit oleh BPK.
2. Memiliki data yang lengkap untuk pengukuran keseluruhan variabel:
 - a. Menyediakan empat komponen Laporan Keuangan, yaitu Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.
 - b. Menyediakan data jumlah satker sebagai entitas akuntansi tahun 2011 dan 2015.

3.4. Definisi Variabel Penelitian

3.4.1. Variabel Dependen

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga, yaitu perbandingan antara pengungkapan yang telah disajikan dalam laporan keuangan kementerian/lembaga dengan pengungkapan yang seharusnya disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) menurut Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga diukur dengan menggunakan rumus seperti dalam penelitian Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) dan Waliyyani dan Mahmud (2015):

$$\text{DISC} = \frac{\text{Pengungkapan Dalam LKKL}}{\text{Pengungkapan dalam PSAP}}$$

Bagian-bagian yang wajib diungkapkan kementerian/lembaga dalam laporan keuangan adalah butir-butir yang tercantum dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, yaitu yang tertuang dalam PSAP Nomor 5 sampai dengan PSAP Nomor 9 (terdapat pada lampiran 2). Dalam mengukur tingkat pengungkapan, penelitian ini menggunakan sistem *scoring*, dimana dengan membuat daftar *checklist* pengungkapan yang diwajibkan sesuai SAP. Pengukuran tingkat pengungkapan dalam penelitian ini menggunakan skala rasio.

3.4.2. Variabel Independen

Variabel independen dalam penelitian ini total aset, jumlah satuan kerja, tingkat penyimpangan dan kelemahan sistem pengendalian intern.

3.4.2.1. Total Aset

Terdapat banyak ukuran yang digunakan untuk menjelaskan ukuran organisasi, yaitu total aset, penjualan bersih dan kapitalisasi pasar. Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011), Khasanah dan Raharjo (2014), Arifin dan Fitriasari (2014), Waliyyani dan Mahmud (2015) menggunakan total aset sebagai variabel ukuran pemerintah daerah/organisasi, Total aset lebih sering digunakan karena nilai aset dianggap lebih stabil (Khasanah dan Raharjo, 2014). Dalam penelitian ini nilai total aset akan dirubah kedalam logaritma natural sebelum dilakukan proses pengujian.

3.4.2.2. Jumlah Satuan Kerja

Patrick (2007) menemukan dalam penelitiannya bahwa Pemerintah daerah dengan tingkat diferensiasi fungsional yang lebih tinggi akan cenderung untuk lebih

mengadopsi GASB 34. Di Indonesia, diferensiasi fungsional pemerintahan sama dengan satuan kerja sebagai entitas akuntansi. Jumlah satuan kerja dalam suatu entitas pemerintah menunjukkan jumlah urusan yang menjadi tanggung jawabnya. Dalam penelitian ini jumlah satuan kerja digunakan sebagai variabel jumlah satuan kerja dan akan dirubah kedalam logaritma natural sebelum dilakukan proses pengujian.

3.4.2.3. Tingkat Penyimpangan

Tingkat penyimpangan yang digunakan dalam penelitian ini adalah temuan audit (dalam rupiah) dibagi dengan total anggaran. Semakin tinggi tingkat penyimpangan di suatu daerah membuat semakin rendahnya tingkat pengungkapan dalam laporan keuangan pemerintah (Zimmerman, 1977).

Pengukuran tingkat penyimpangan dalam penelitian ini menggunakan skala rasio.

3.4.2.4. Kelemahan Sistem Pengendalian Intern

Variabel kelemahan sistem pengendalian intern menggunakan seperti penelitian Heriningsih dan Ruserlistyani (2013), variabel kelemahan sistem pengendalian intern laporan keuangan kementerian/lembaga diukur dengan menghitung jumlah kasus kelemahan sistem pengendalian intern atas laporan keuangan kementerian/lembaga yang dilaporkan BPK.

Tabel 3.1 Variabel Independen

No	Variabel	Pengertian	Definisi Variabel
1	TA	Total Aset	Logaritma natural dari Total Aset
2	SATKER	Jumlah Satuan Kerja	Logaritma natural Jumlah satuan kerja pada masing-masing kementerian/lembaga
3	PYM	Tingkat Penyimpangan	Temuan audit (dalam rupiah) dibagi dengan total anggaran
4	SPI	Kelemahan SPI	Jumlah temuan Kelemahan SPI

3.5. Metode Statistika/ Ekonometri

Data sekunder yang digunakan dalam penelitian ini berupa data panel yang merupakan gabungan *cross section* dan *time series*. Menurut Widarjono (2007) ada beberapa keuntungan menggunakan data panel, yaitu mampu menyediakan data yang lebih banyak sehingga akan menghasilkan derajat kebebasan (*degree of freedom*) yang lebih besar, dan dapat mengatasi masalah yang timbul ketika terdapat masalah penghilangan variabel (*omitted variable*). Persamaan model dari penelitian ini adalah:

$$DISC_{it} = \alpha_0 + \beta_1 \ln TA_{it} + \beta_2 \ln SATKER_{it} + \beta_3 PYM_{it} + \beta_4 SPI_{it} + \varepsilon$$

Keterangan:

DISC	= Tingkat pengungkapan LKKL 2011-2015
α	= Konstanta
TA	= Total Aset
SATKER	= Jumlah satuan kerja
PYM	= Jumlah rupiah temuan audit/ total anggaran
SPI	= Jumlah kasus kelemahan SPI
ε	= <i>Error</i>

Terdapat beberapa metode yang dapat digunakan untuk mengestimasi model regresi data panel, yaitu: *Common Effect*, *Fixed Effect Model* dan *Random Effect Model*.

1. *Common Effect*

Teknik yang paling sederhana untuk mengestimasi data panel adalah hanya dengan mengkombinasikan data *cross section* dan *time series*, tanpa melihat perbedaan antar waktu dan individu (Widarjono, 2007). Metode ini dikenal dengan *common effect*. Dalam pendekatan ini tidak memperhatikan dimensi individu dan waktu. Diasumsikan bahwa perilaku data antar perusahaan sama dalam berbagai kurun waktu.

2. *Fixed Effect*

Pada model sebelumnya tidak memperhatikan dimensi individu dan waktu. Namun, asumsi ini jelas sangat jauh dari kenyataan sebenarnya. Adanya variabel-variabel yang tidak semuanya masuk dalam persamaan model memungkinkan adanya *intercept* yang tidak konstan. Atau dengan kata lain, *intercept* ini mungkin berubah untuk setiap individu dan waktu. Model yang mengasumsikan adanya perbedaan *intercept* dikenal dengan model regresi *Fixed Effect*.

3. *Random Effect*

Bila pada Model Efek Tetap, perbedaan antar-individu dan atau waktu dicerminkan lewat *intercept*, maka pada Model Random Effect, perbedaan tersebut diakomodasi lewat *error*. Teknik ini juga memperhitungkan bahwa *error* mungkin berkorelasi sepanjang *time series* dan *cross section*.

Pemilihan model yang tepat penting dalam mendeskripsikan hasil regresi data panel. Pengujian akan dilakukan dengan menggunakan *software* Eviews versi 8.0. Pemilihan model regresi data panel dilakukan melalui Uji Chow dan Uji Hausman.

1. Uji Chow

Pengujian ini dilakukan untuk menentukan antara Model *Common Effect* atau Model *Fixed Effect* yang digunakan dalam regresi. Hipotesis yang akan digunakan ialah:

H_0 : Model *Pooled Least Square*

H_1 : Model *Fixed Effect*

Jika nilai *Chow Statistics* (F-stat) lebih besar dari F tabel, maka hipotesis nol ditolak. Jika $P\text{-value} < \alpha$ maka tolak H_0 dan terima H_1 sehingga model yang digunakan ialah model *fixed effect*, berlaku sebaliknya.

2. Uji Hausman

Pengujian ini dilakukan untuk memilih antara Model *Fixed Effect* atau *Random Effect* yang digunakan dalam regresi. Hipotesis yang digunakan ialah:

H_0 : Model *Random Effect*

H_1 : Model *Fixed Effect*

Jika *Hausman statistics* lebih besar dari *Chi-Square* tabel maka cukup bukti untuk menolak hipotesis nol sehingga model yang dipilih ialah *Fixed Effect*, begitu sebaliknya. Jika $P\text{-value} < \alpha$ maka tolak H_0 dan terima H_1 sehingga model yang digunakan ialah model *fixed effect*, berlaku sebaliknya.

3.6. Metode Analisis data

3.6.1. Uji Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk menggambarkan dan mendeskripsikan variabel-variabel dalam penelitian. Statistik deskriptif yang digunakan adalah rata-rata, maksimum, minimum, dan standar deviasi. Statistik deskriptif tidak menarik kesimpulan apapun dan hanya memberikan informasi mengenai data yang dimiliki. Dengan statistik deskriptif, kumpulan data yang diperoleh akan tersaji dengan ringkas, rapi, serta dapat memberikan informasi inti dari kumpulan data yang ada.

3.6.2. Uji Asumsi Klasik

Dalam melakukan model regresi linier, sebelumnya harus dilakukan uji asumsi agar model regresi linier tersebut memenuhi kriteria *Best, Linier, Unbiased* dan *Efficient Estimator* (BLUE), sehingga variabel tersebut dapat digunakan dalam penelitian ini. Jika terjadi pelanggaran maka perhitungan-perhitungan yang dilakukan dapat menjadi kesalahan yang serius, sehingga dapat menyesatkan dalam interpretasi (Nachrowi, 2002). Uji asumsi yang akan dilakukan dalam penelitian ini adalah uji normalitas, uji multikolinieritas, uji heteroskedastisitas.

3.6.2.1. Uji Normalitas

Uji ini dilakukan untuk melihat apakah dalam model regresi terdapat variabel pengganggu. Asumsi normalitas gangguan atau *error* penting sekali agar uji eksistensi model (uji F) maupun uji validitas pengaruh variabel independen (uji t) menjadi valid untuk digunakan. Uji normalitas yang digunakan adalah dengan analisis grafik histogram dan pengujian statistik dengan uji *Jarque-Bera*.

Rumusan hipotesis yang diajukan adalah:

H_0 : distribusi normal

H_a : distribusi tidak normal

Kriteria pengujian yang diajukan adalah:

H_0 diterima bila probability JB > 0.05

H_a diterima bila probability JB ≤ 0.05

3.6.2.2. Uji Multikolineritas

Multikolineritas adalah adanya hubungan linear yang sempurna atau pasti diantara beberapa atau semua variabel yang menjelaskan dari model regresi (Gujarati, 2003). Adanya multikolineritas hanya terjadi pada model regresi berganda (memiliki lebih dari satu variabel bebas). Uji ini digunakan untuk melihat apakah terdapat hubungan linear yang sempurna diantara variabel-variabel bebas dalam penelitian ini. Pengukuran uji ini dapat dilihat dari nilai koefisien korelasi diantara variabel independen dibawah 0,8. Maka dengan demikian data dalam penelitian ini tidak terjadi masalah multikolineritas.

3.6.2.3. Uji Heteroskedastisitas

Uji ini menguji apakah pada model regresi terjadi varian tidak konstan atau berubah-ubah secara sistematis seiring dengan berubahnya nilai variabel independen (Gujarati, 2003). Uji yang dipakai adalah uji *White Heteroskedasticity*, karena pada uji ini akan menguji keberadaan heteroskedastisitas tidak per variabel independen tetapi secara bersama-sama (serentak).

Rumusan hipotesis yang diajukan adalah:

H_0 : Tidak terdapat masalah heteroskedastisitas dalam model.

H_a : Terdapat masalah heteroskedastisitas dalam model.

Kriteria pengujian yang diajukan adalah:

H_0 diterima dan H_a ditolak jika $p\text{-value} > 0.05$

H_0 ditolak dan H_a diterima jika $p\text{-value} \leq 0.05$

Jika dari ketiga model data panel yang digunakan adalah model random effect maka tidak perlu dilakukan uji heteroskedastisitas karena dalam model random effect menggunakan pendekatan GLS (Generalize Least Square) yang merupakan teknik penyembuhan jika terjadi masalah heteroskedastisitas.

3.6.3. Uji Hipotesis

3.6.3.1. Uji Koefisien Regresi (Uji t)

Uji t merupakan suatu pengujian yang bertujuan untuk mengetahui apakah koefisien regresi signifikan atau tidak (Nachrowi, 2002). Uji ini mengukur seberapa kuat pengaruh masing-masing variabel bebas secara individu terhadap variabel terikat.

3.6.3.2. Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Untuk melihat seberapa besar variabel terikat dapat diterangkan oleh variabel bebas adalah dengan melihat nilai koefisien determinasi berganda yang disesuaikan (*adjusted* R^2), nilai R^2 berada diantara 0 sampai 1. Semakin besar nilai *adjusted* R^2 (mendekati 1), maka semakin baik kualitas model regresi tersebut, karena variabel bebas dapat dengan baik menjelaskan hubungannya

dengan variabel terikat. Sebaliknya jika *adjusted R*² mendekati 0, variabel bebas tidak dapat menjelaskan hubungannya terhadap variabel terikat.

BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan

Penelitian ini menguji pengaruh total aset, jumlah satuan kerja, tingkat penyimpangan, dan kelemahan sistem pengendalian intern terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga di Indonesia periode 2011-2015. Penelitian ini menggunakan sampel 290 laporan keuangan kementerian/lembaga. Rata-rata tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga sebesar 51,45% atau sekitar 18 item dari 35 item yang harus diungkapkan.

Dari empat hipotesis yang diajukan dua hipotesis yang terdukung, yaitu variabel total aset dan kelemahan sistem pengendalian intern. Variabel total aset yang berpengaruh positif signifikan mengindikasikan bahwa kementerian/lembaga yang memiliki total aset yang besar, lebih banyak melakukan pengungkapan pada laporan keuangannya. Sedangkan variabel kelemahan sistem pengendalian intern yang berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan, mengindikasikan bahwa jika terdapat kelemahan dalam SPI yang berdasarkan temuan BPK, maka kementerian/lembaga dapat melakukan perbaikan yang telah direkomendasikan dan dapat mengungkapkannya dengan lebih baik serta melakukan tambahan pengungkapan pada laporan keuangan selanjutnya.

Dua variabel lainnya, jumlah satuan kerja, dan tingkat penyimpangan tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Ada satu variabel

yaitu tingkat penyimpangan yang memiliki arah koefisien berbeda dari yang diharapkan, tingkat penyimpangan memiliki arah positif.

5.2. Keterbatasan Penelitian

Dalam penelitian ini masih terdapat keterbatasan penelitian yang dapat menjadi acuan untuk perbaikan pada penelitian selanjutnya.

1. Jangka waktu yang hanya lima tahun (2011-2015) untuk menganalisis pengaruh tingkat pengungkapan laporan keuangan pada kementerian/lembaga.
2. Penelitian ini belum sepenuhnya mampu menjelaskan pengaruh hubungan jumlah satuan kerja dan tingkat penyimpangan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan.
3. Penelitian ini hanya menggunakan sebagian kecil variabel independen yang menjelaskan pengaruhnya terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/ lembaga, dapat dilihat dari nilai R^2 sebesar 10,10%.
4. Sebanyak 15 kementerian/lembaga memiliki sebaran data yang *ekstrem* antar kementerian/lembaga, yang mengakibatkan harus dikeluarkan pada saat dilakukan pengolahan data.

5.3. Saran

Berdasarkan keterbatasan diatas, maka saran yang diberikan dari penelitian ini yaitu:

1. Bagi peneliti selanjutnya
Menambah jangka waktu pengamatan lebih dari lima tahun atau dengan menggunakan laporan keuangan persemester agar lebih terlihat

perkembangan tingkat pengungkapannya serta dapat mengurangi masalah-masalah saat melakukan olah data, menggunakan variabel independen lainnya yang diduga dapat menjelaskan tingkat pengungkapan laporan keuangan.

2. Bagi Kementerian/Lembaga

Rata-rata tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga sebesar 51,45% atau sekitar 18 item dari 35 item yang harus diungkapkan. disarankan kementerian/lembaga lebih meningkatkan sumber daya manusia terutama dibidang akuntansi seperti mengadakan pelatihan dan diklat secara berkala agar mampu membuat laporan keuangan yang sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku.

3. Bagi Pemerintah Pusat

Hasil penelitian menunjukkan bahwa tingkat pengungkapan wajib kementerian/lembaga Indonesia adalah sebesar 51,45%. Hal ini mengindikasikan bahwa kementerian/lembaga belum sepenuhnya memahami apa saja yang wajib diungkapkan dalam laporan keuangan. Oleh karena itu, penerapan *reward and punishment* secara tegas perlu dilakukan agar taat terhadap peraturan perundangan yang telah ditetapkan.

DAFTAR PUSTAKA

- Arifin, Imam dan Fitriyasari, Debby. 2014. *Pengungkapan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga, Karakteristik Organisasi Dan Hasil Audit BPK*. Proceeding SNA 17 Mataram. 24-27 Sept 2014.
- BPK RI. 2015. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2015*
- Fadzil, Faudziah Hanim, dan Nyoto, Harryanto. 2011. *Fiscal Decentralization after Implementation of Local Government Autonomy in Indonesia*. World Review of Business Research Vol 1 No, 2 pp 51-70.
- Fransiska, Neco. Sarwono, Aris Eddy. dan Astuti, Dewi Saptantinah Puji. 2016. *Sistem Pengendalian Intern Dan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Indonesia*. Seminar Nasional dan The 3rd Call for Syariah Paper. ISSN 2460-0784
- Gujarati, D dan Zain, S. 2003. *Ekonometrika Dasar*. Jakarta: Erlangga
- Halim, Abdul dan Kusufi, Muhammad Syam. 2014. *Teori, Konsep, dan Aplikasi Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta. Salemba Empat.
- Handayani, Sri. 2010. *Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia Tahun 2006*. Jurnal Ilmu Administrasi, Vol VII No.2
- Herawati, Tuti. 2014. *Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Survei Pada Organisasi Perangkat Daerah Pemda Cianjur)*. Study & Accounting Research, Vol. XI No. 1. ISSN: 1693-4482
- Heriningsih, S. dan Ruserlistyani. 2013. *Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Daerah*. Jurnal Ekonomi Bisnis Indonesia, Vol. 13 No. 02. ISSN: 1693-0908
- Ingram, Robert W. 1984. *Economic Incentives and the Choice of State Government Accounting Practices*. Journal of Accounting Research. Vol. 22. No. 1
- Jensen, M.C. dan Meckling, W.H. 1976. *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure*. Journal of Financial Economics, 3, 305–360

- Khasanah, Nur Lailatul dan Rahardjo, Shiddiq Nur. 2014. *Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas, Dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Diponegoro Journal of Accounting, Volume 3, Nomor 3. ISSN 2337-3806
- Mahaputra, I Putu Upabayu Rama dan Putra, I Wayan. 2014. *Analisis Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Kualitas Informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah*. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana 8.2. ISSN: 2302-8556
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi. Yogyakarta
- Martani, Dwi dan Annisa Lestiani. 2012. *Disclosure in Local Government Financial Statements: the Case of Indonesia*. Global Review of Accounting and Finance, Vol. 3. No. 1
- Munawar. Nadirsyah dan Abdullah, Syukriy. 2016. *Pengaruh Jumlah Temuan Audit Atas SPI Dan Jumlah Temuan Audit Atas Kepatuhan Terhadap Opini Atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten/Kota Di Aceh*. Jurnal Magister Akuntansi Pascasarjana Universitas Syiah Kuala, Volume 5 No. 2. ISSN 2302-0164
- Nachrowi, Djalal N dan Usman, Hardius. 2002. *Penggunaan Teknik Ekonometri*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada.
- Patrick, P.A. 2007. *The Determinant of Organizational Inovativeness: The Adoption of GASB 34 in Pennsylvania Local Government*. Unpublished Ph.D Dissertation. Pennsylvania: The Pennsylvania State University.
- Peraturan Pemerintah RI No. 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 171/PMK.05/2007 Tentang Sistem Akuntansi Dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat*
- Rahardjo, Eko. 2007. *Teori Agensi dan Teori Stewardship dalam Perspektif Akuntansi*. Fokus Ekonomi. Vol. 2 No. 1. ISSN : 19076304
- Robbins, Walter A dan Austin, Kenneth R. 1986. *Disclosure Quality in Governmental Financial Reports: An Assessment of the Appropriateness of a Compound Measure*. Journal of Accounting Research, vol.24, no. 2, pp. 412-421.
- Ross, Stephen A. 1977. *The determination of financial structure: the incentive-signalling approach*. The Bell Journal of Economics. Vol. 8, No. 1

- Setyaningrum, Dyah dan Syafitri, Febriyani. 2012. *Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia Volume 9 Nomor 2.
- Setyowati, Lilis. 2016. *Determinan Yang Mempengaruhi Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Esensi: Jurnal Bisnis dan Manajemen, Volume 6 No. 1. P-ISSN: 2087-2038; E-ISSN: 2461-1182
- Suhardjanto, Djoko dan Yulianingtyas, Rukmita Rena. 2011. “*Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Kabupaten/Kota di Indonesia)*”. Jurnal Akuntansi dan Auditing, Volume 8 No. 1.
- Undang-undang RI Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara.*
- Undang-undang RI Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan Dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.*
- Waliyyani, Ghaniyyu Mintotik dan Mahmud, Amir. 2015. *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Indonesia*. Accounting Analysis Journal Vol 4 No.2. ISSN 2252-6765
- Widarjono, Agus. 2007. *Ekonomterika: Teori dan Aplikasi Untuk Ekonomi dan Bisnis*. Penerbit Ekonomi UII.
- Zimmerman, J. L. 1977. *The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives*. Journal of Accounting Research.