

# MENEROPONG DETERMINAN OPINI LKPD KABUPATEN/KOTA DI SUMATERA UTARA

**Muhammad Iqbal Alal Maula**<sup>1</sup>,

Direktorat Jenderal Pengadaan Tanah dan Pengembangan Pertanahan, Kementerian ATR/BPN

**Puji Wibowo**<sup>2</sup>

Politeknik Keuangan Negara stan, Indonesia

## **ABSTRACT**

*The financial reports of lower level governments in North Sumatra Province still require serious attention because there are several regions that have not yet obtained unqualified opinions. This study aims to analyze the factors that influence BPK's audit opinion on those financial statements. This research observes financial reports and reports on the results of BPK audits during the 2016-2018 period. The sample selection method was purposive sampling and obtained 31 districts / cities. The panel data analysis used in this research is the random-effect model. Based on the results of statistical tests, the number of audit findings is proven to have a negative impact on the quality of financial reports. Meanwhile, the level of financial statement disclosure and regional characteristics cannot explain the variation in audit opinion between regions.*

**Keywords:** *audit finding, audit opinion, disclosure, government size*

## **ABSTRAK**

Laporan keuangan pemerintah tingkat kabupaten/kota di Provinsi Sumatera Utara memerlukan perhatian serius karena masih terdapat beberapa daerah yang belum memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis faktor-faktor yang mempengaruhi opini audit BPK atas laporan keuangan tersebut. Penelitian ini mengamati laporan keuangan dan laporan hasil audit BPK selama periode 2016-2018. Metode pemilihan sampel adalah *purposive sampling* dan diperoleh 31 kabupaten/kota. Analisis data panel yang digunakan dalam penelitian ini adalah model *random-effect*. Berdasarkan hasil uji statistik, banyaknya temuan audit terbukti berdampak negatif terhadap kualitas laporan keuangan. Sementara itu, tingkat pengungkapan laporan keuangan dan karakteristik daerah tidak dapat menjelaskan variasi opini audit antardaerah.

**Kata kunci:** opini audit, pengungkapan, temuan audit, ukuran pemerintah

**Klasifikasi JEL:** M41, M42

## **1. PENDAHULUAN**

Kebijakan perluasan otonomi daerah berawal dari krisis ekonomi yang dihadapi Indonesia sejak tahun 1997. Indonesia melakukan upaya agar bisa keluar dari krisis ekonomi tersebut melalui kebijakan fiskal dan perimbangan keuangan 3 kepada daerah tersebut. Otonomi daerah tersebut sekaligus mengawali dibukanya masa desentralisasi di Indonesia yaitu berupa adanya pengalihan tanggung jawab dan kewenangan dalam rangka pengelolaan keuangan yang diberikan oleh pemerintah pusat ke pemerintah daerah (Azhar, 2008). Pengalihan kewenangan tersebut bertujuan agar nantinya pemerintah daerah dapat mandiri untuk mengurus permasalahan daerahnya termasuk berbagai hal mengenai pembiayaan daerah dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Idealnya, APBD disusun untuk mengakomodasi preferensi masyarakat dalam hal pelayanan publik yang paling diminati. Terlebih, di era otonomi daerah dan desentralisasi fiskal, para kepala daerah dituntut untuk

mendengarkan langsung tuntutan dan keinginan rakyatnya (Pujianty & Wibowo, 2019).

Sebagaimana disebutkan dalam Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, dalam pelaksanaan otonomi daerah mewajibkan pemimpin instansi pemerintah yaitu Presiden dan Kepala Daerah yaitu Gubernur atau Bupati atau Walikota untuk menyampaikan laporan keuangan yang meliputi Neraca, Laporan Arus Kas, Catatan atas Laporan Keuangan dan laporan-laporan yang lain sebagai bentuk laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN atau APBD (Haryadi, Ratnawati, & Kamaliah, 2015). Peraturan tersebut sebagai bentuk wujud untuk meningkatkan akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan negara. Dalam pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi, akuntabilitas publik merupakan kata kunci (Indra Tama, 2015).

Laporan keuangan yang dibuat oleh instansi pemerintah harus menyertakan pengungkapan karena laporan keuangan merupakan salah satu bentuk pertanggungjawaban yang akan digunakan sebagai dasar dalam mengambil keputusan oleh pihak pengguna laporan keuangan. Terdapat 3 (tiga) konsep mengenai luas pengungkapan laporan keuangan. Tiga konsep tersebut yaitu *adequate*, *fair*, dan *full disclosure* (Haryadi et al., 2015). Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010, pengungkapan laporan keuangan pemerintah harus disusun menggunakan konsep kecukupan pengungkapan, dimana laporan keuangan harus menyajikan dengan informasi yang cukup untuk dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan.

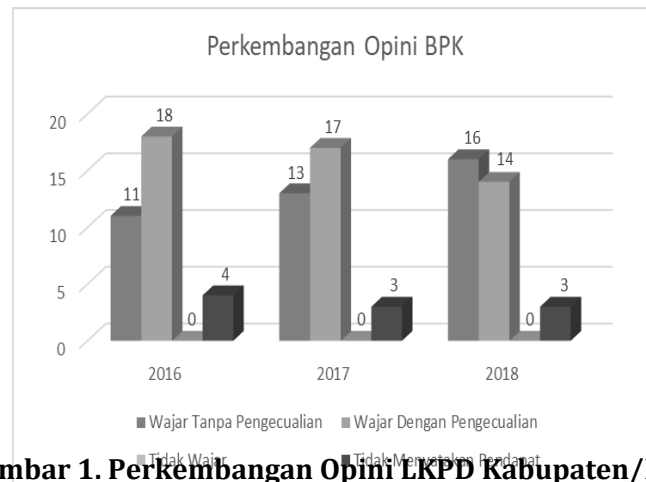
Tingkat pengungkapan laporan keuangan merupakan faktor penting dalam penilaian kewajaran laporan keuangan pemerintah. Opini audit terhadap laporan keuangan suatu entitas pemerintah didasarkan pada empat pertimbangan, salah satunya adalah kecukupan pengungkapan (*adequate disclosure*). Disamping itu, permasalahan LKPD selama ini antara lain berupa pengungkapan LKPD yang dianggap kurang memadai. Hal ini turut menjadikan kualitas LKPD belum sepenuhnya memuaskan (Iqbal et al., 2018). Pengungkapan laporan keuangan yang semakin baik akan mendorong peningkatan kualitas laporan keuangan dalam bentuk opini audit (Fachriyandana & Wibowo, 2020; Nor, Hudaya, & Novriyandana, 2019).

Disamping tingkat pengungkapan, BPK seringkali menilai kewajaran laporan keuangan pemerintah dengan menilai efektivitas sistem pengendalian internal dan kepatuhan terhadap peraturan perundangan. Penilaian atau *assessment* tersebut dituangkan di dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang mengungkapkan sejumlah temuan audit (Munawar & Abdullah, 2016). Opini audit yang kurang memuaskan biasanya disebabkan oleh banyaknya temuan audit (Munawar & Abdullah, 2016; Pamungkas, Ibtida, & Avrian, 2018; Priharjanto & Wardani, 2017; Sari, Martani, & Setyaningrum, 2015).

Hasil audit dari BPK menunjukkan adanya peningkatan kualitas opini yang diperoleh pemerintah daerah menjadi opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) hingga tahun 2015 (Rahayu & Fidiana, 2018). Namun demikian, masih terdapat beberapa pemerintah daerah yang memperoleh opini dari BPK berupa Wajar Dengan Pengecualian (WDP) dan disclaimer (Tidak Menyatakan Pendapat). Salah satu provinsi yang menarik perhatian adalah Sumatera Utara.

Selama periode 2016-2017, pemerintah kabupaten/kota di Sumatera Utara yang memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) justru lebih sedikit dibandingkan yang belum mendapatkan WTP. Baru pada tahun 2018, lebih banyak LKPD dari kabupaten/kota yang memperoleh WTP dibandingkan non- WTP. Gambar I berikut ini menggambarkan

perkembangan opini audit BPK atas LKPD pemerintah.



**Gambar 1. Perkembangan Opini LKPD Kabupaten/Kota di Sumatera Utara Tahun 2016 s.d. 2018**

Berdasarkan Gambar 1 tersebut terlihat bahwa kualitas laporan keuangan kabupaten/kota di Provinsi Sumatera Utara secara keseluruhan relatif mengalami perbaikan meskipun tidak terlalu signifikan. Hal ini terlihat dari jumlah pemerintah daerah yang memperoleh opini non-WTP masih banyak yaitu masing-masing 22, 20, dan 17 daerah selama periode 2016-2018. Fenomena ini tentu menyisakan pertanyaan apakah karakteristik daerah ikut berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Beberapa indikator yang menunjukkan ciri khusus pemerintah daerah dapat kita lihat pada kekayaan daerah, *intergovernmental revenue*, dan nilai belanja pemerintah daerah.

Penelitian yang membahas determinan opini audit BPK pada laporan keuangan pemerintah daerah telah banyak menghiasi literatur. Studi terdahulu banyak mengungkapkan beberapa variabel penting sebagai penentu kualitas laporan keuangan tersebut seperti pengungkapan laporan keuangan, temuan audit, maupun karakteristik daerah (Agustina & Setyaningrum, 2020; Fachriyandana & Wibowo, 2020; Furqan, Wardhani, Martani, & Setyaningrum, 2020; Munawar & Abdullah, 2016; Nor et al., 2019; Pamungkas et al., 2018; Priharjanto & Wardani, 2017; Rahayu & Fidiana, 2018; Sari et al., 2015).

Namun demikian, riset tersebut masih menghasilkan simpulan yang beragam. Oleh karena itu, isu mengenai determinan kualitas laporan keuangan pemerintah yang ditunjukkan dengan opini audit BPK masih menyisakan ruang untuk dilakukannya pengujian kembali. Disamping itu, terdapat faktor yang belum banyak digali seperti karakteristik daerah. Variabel ini telah diteliti sebelumnya dengan hasil yang juga belum konklusif (Mustikarini & Fitriyani, 2012; Priharjanto & Wardani, 2017; Setyaningrum & Syafitri, 2012; Simbolon & Kurniawan, 2018). Riset ini akan menguji kembali pengaruh pengungkapan laporan keuangan, temuan audit dan karakteristik pemerintah daerah dengan melihat fenomena kabupaten/kota di Sumatera Utara yang belum semuanya memperoleh opini WTP untuk laporan keuangan pempdanya.

### **Landasan Teori, Penelitian Terdahulu dan Pengembangan Hipotesis**

Jensen dan Meckling (1976) menuturkan bahwa teori agensi merupakan konsep yang menjelaskan hubungan kontraktual di mana satu orang atau lebih sebagai *principal*

mengikutsertakan orang lain sebagai *agent* untuk dapat memberikan jasa atas nama mereka yang melibatkan penyerahan beberapa otoritas pembuatan keputusan kepada *agent*. Jadi di dalam teori agensi terdapat dua pihak yang melakukan kontrak, yaitu *principal* dan *agent*. *Principal* merupakan pihak yang memberikan otoritas kewenangan, sedangkan *agent* merupakan pihak yang menerima otoritas kewenangan tadi.

Dalam hal pemerintahan negara yang menganut sistem demokrasi, teori agensi ini dapat diaplikasikan menjadi dua belah pihak yang melakukan kesepakatan yakni masyarakat dan pemerintah. Masyarakat sebagai *principal* yang memiliki kewenangan penuh terhadap jalannya negara dan memberikan kewenangannya kepada pemerintah sebagai agen yang menjalankan atau menyelenggarakan urusan pemerintahan dalam rangka meningkatkan kesejahteraan masyarakat.

Hubungan keagenan ini tidak dapat lepas dari munculnya permasalahan keagenan (*agency problem*). Masalah keagenan yang biasanya muncul ialah terjadinya konflik kepentingan dan adanya informasi yang tidak simetris atau ketidaksamaan informasi yang dimiliki antara dua belah pihak yang melakukan hubungan kontrak. Guna mengurangi masalah keagenan tersebut, dibuatlah mekanisme pertanggungjawaban antara lain melalui pengujian atas laporan keuangan yang dibuat oleh pemerintah selaku agen dari rakyat. Kualitas laporan keuangan tersebut dinyatakan dalam opini oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) selaku auditor eksternal pemerintah.

Beberapa penelitian mengenai pengaruh beberapa variabel terhadap opini audit yang diterima dari BPK sudah banyak dilakukan. Salah satu penelitian yaitu yang dilakukan oleh Rosadi & Okfitasari (2019) yang menganalisis pengaruh karakteristik pemerintah daerah dan waktu penyampaian laporan keuangan terhadap opini audit BPK. Hasil dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa karakteristik pemerintah daerah yang dihitung menggunakan PAD memiliki pengaruh positif terhadap opini audit. Ketika PAD semakin besar maka opini audit yang didapat oleh entitas tersebut akan semakin bagus. Sementara karakteristik pemerintah daerah dengan nilai yang dihitung menggunakan total belanja dan waktu penyampaian laporan keuangan daerah memiliki pengaruh negatif terhadap opini audit. Hal ini menunjukkan semakin sedikit nilai belanja suatu entitas dan semakin pendek waktu penyampaian laporannya, maka semakin bagus pula opini yang akan didapatkan.

Pratiwi & Aryani (2017) juga menggunakan karakteristik pemerintah daerah sebagai variabel independennya. Dalam penelitiannya untuk menentukan pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap opini audit, Pratiwi dan Aryani (2016) menggunakan karakteristik kepala daerah dan variabel lain yaitu tindak lanjut temuan audit. Hasil dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa beberapa variabel independen mempunyai pengaruh signifikan yaitu tingkat ketergantungan pemerintah daerah kepada pemerintah pusat, tingkat kekayaan daerah, tingkat realisasi belanja, tindak lanjut temuan audit, dan masa kerja kepala daerah.

Penelitian lain yang dilakukan oleh Munawar & Abdullah (2016), menggunakan variabel independen berupa pengaruh jumlah temuan audit atas sistem pengendalian internal (SPI) dan jumlah temuan audit atas kepatuhan peraturan perundang-undangan. Variabel dependennya merupakan opini atas laporan keuangan kabupaten/kota di Aceh. Penelitian tersebut mendapatkan hasil bahwa jumlah temuan audit atas SPI dan jumlah temuan audit atas kepatuhan memiliki pengaruh negatif terhadap opini yang diterima.

Selanjutnya, riset terhadap kualitas laporan keuangan pemda yang meliputi seluruh kota di Indonesia telah disampaikan oleh Pamungkas et al. (2018). Hasilnya antara lain menyatakan bahwa temuan audit terkait pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap opini BPK pada LKPD. Simpulan ini sedikit berbeda dengan Munawar & Abdullah (2016) dan Setyaningrum & Syafitri (2012) yang mengungkapkan sebaliknya. Adapun temuan audit terkait kepatuhan peraturan perundangan menunjukkan hasil yang mendukung peneliti-peneliti sebelumnya yaitu berdampak negatif terhadap kualitas laporan keuangan seperti Furqan et al. (2020) dan Munawar & Abdullah (2016). Penelitian lain dilakukan oleh Fachriyandana & Wibowo (2020) yang menganalisis pengaruh tingkat pengungkapan laporan keuangan dan temuan audit terhadap opini audit BPK pada Kementerian Negara/Lembaga. Hasil dari penelitian tersebut menyebutkan bahwa tingkat pengungkapan laporan keuangan berpengaruh positif terhadap opini audit BPK. Sama halnya dengan penelitian Munawar & Abdullah (2016), temuan audit berpengaruh negatif terhadap opini audit BPK.

Lain halnya dengan studi yang dilakukan oleh Rini (2014) yang menggunakan metode penelitian kualitatif dengan pendekatan eksploratif. Hasilnya menunjukkan bahwa tidak ditemukan keterkaitan antara opini audit yang diberikan oleh BPK dengan tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah. Menurutnya, hal tersebut dikarenakan tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah tidak mencakup pertanggungjawaban dari laporan keuangan tersebut, sehingga entitas yang memiliki tingkat pengungkapan yang baik belum tentu mendapatkan opini dari BPK yang baik juga.

Tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan. Dalam hal ini pengguna laporan keuangan pemerintah terdiri dari masyarakat, para wakil rakyat, lembaga pengawas, lembaga pemeriksa, investor, dan pemerintah. Pengungkapan informasi yang transparan, dan akuntabel merupakan salah satu dari tujuan pelaporan keuangan. Tingkat transparansi dan akuntabilitas atas pengungkapan laporan keuangan ditentukan oleh suatu ukuran yang berlaku secara umum dan reliabel (Handayani, 2010). Kecukupan informasi di dalam laporan keuangan merupakan salah satu kriteria penilaian BPK dalam memberikan opini atas laporan keuangan pemerintah. Pengungkapan laporan keuangan yang baik menunjukkan tingkat transparansi yang tinggi sehingga membuat laporan keuangan lebih mudah dipahami. Penelitian yang mendukung hal ini adalah Fachriyandana & Wibowo (2020) dan Tresnawati & Apandi (2016).

Berkenaan dengan hal tersebut, hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah:

H<sub>1</sub>: Tingkat pengungkapan laporan keuangan berpengaruh positif terhadap opini BPK

Di sisi lain, temuan audit menunjukkan hal-hal yang tidak sejalan dengan koridor praktik terbaik dalam pengelolaan keuangan negara. Temuan audit dalam laporan keuangan mengindikasikan kelemahan pengendalian internal maupun adanya ketentuan peraturan perundangan yang tidak dijalankan. Semakin banyak temuan, kualitas laporan keuangan kian tereduksi keandalannya. Berdasarkan penelusuran terhadap hasil studi terdahulu didapati bahwa pengaruh temuan audit terhadap opini BPK masih beragam. Namun demikian, sejalan dengan teori keagenan, temuan audit menunjukkan adanya indikasi *moral hazard* dari instansi pemerintah untuk tidak sepenuhnya tunduk pada *best practice* pengelolaan keuangan negara. Oleh karena itu, penulis berpendapat bahwa temuan audit memiliki kecenderungan untuk

mereduksi kualitas laporan keuangan. Beberapa bukti empiris yang mendukung teori ini dapat kita jumpai pada Fachriyandana & Wibowo (2020), Furqan et al. (2020), Munawar & Abdullah (2016). Dengan demikian, hipotesis kedua yang diajukan dalam riset ini adalah:

H<sub>2</sub>: Jumlah temuan audit berpengaruh negatif terhadap opini BPK

Karakteristik pemerintah daerah merupakan ukuran suatu entitas pemerintah daerah yang berbeda dengan entitas pemerintah daerah lain (Suhardjanto & Yulianingtyas, 2011). Dapat juga dikatakan bahwa karakteristik pemerintah daerah merupakan ciri khas yang dimiliki oleh pemerintah daerah. Karakteristik pemerintah daerah berhubungan dengan kualitas informasi yang dihasilkan oleh pemerintah daerah (Martani & Liestiani, 2012). Dalam penelitian ini, penulis menyoroti Pendapatan Asli Daerah (PAD) dan belanja daerah sebagai karakteristik daerah yang dapat berpengaruh terhadap opini audit BPK. Total PAD menunjukkan apakah daerah tersebut memiliki banyaknya kekayaan atau penghasilan daerahnya. Semakin kaya suatu daerah maka akan semakin baik kualitas pengelolaan keuangan daerah tersebut, dimana pemerintah daerah mampu untuk merekrut tenaga ahli dan menyediakan fasilitas yang memadai dalam mengelola keuangan daerahnya (Rosadi & Okfitasari, 2019).

Mustikarini & Fitriasari (2012) menemukan pengaruh positif signifikan PAD dengan tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah. Semakin besar PAD pemerintah daerah maka semakin tinggi tingkat kualitas LKPD. Tingkat PAD yang dihasilkan oleh suatu daerah juga berdampak positif terhadap opini audit BPK (Rosadi & Okfitasari, 2019). Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis ketiga yang dapat dikembangkan adalah:

H<sub>3</sub>: Pendapatan Asli Daerah (PAD) berpengaruh positif terhadap opini BPK.

Selanjutnya, karakteristik daerah yang juga penting untuk dipertimbangkan adalah belanja daerah. Pemerintah daerah yang mengeluarkan belanja lebih besar akan menghadapi kemungkinan kesalahan pencatatan yang besar pula (Pratiwi & Aryani, 2017). Belanja besar yang tidak disertai dengan kemampuan aparatur dalam pengelolaan keuangan daerah, akan menimbulkan banyak persoalan mulai pencatatan hingga potensi penyelewengan. Hal ini sejalan dengan teori keagenan yang mengisyaratkan adanya kepentingan tertentu dari para pengemban amanah. Terkadang, para birokrat mengambil kebijakan yang menguntungkan diri sendiri maupun kelompoknya melalui pengeluaran belanja yang tidak perlu. Oleh karena itu, hipotesis keempat yang diusulkan dalam riset ini meliputi:

H<sub>4</sub>: Belanja pemerintah daerah berpengaruh negatif terhadap opini BPK.

## 2. METODE DAN DATA

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif kausal untuk mencari pengaruh beberapa variabel terhadap satu variabel lainnya. Metode penelitian kuantitatif dapat diartikan sebagai metode penelitian yang berdasarkan pada filsafat positivisme (Sugiyono, 2008).

Pendekatan kuantitatif dalam riset ini menggunakan data panel yaitu dengan menggabungkan data runut-waktu (*time-series*) dan silang-ruang (*cross-section*) (Hair et al. 2014). Objek penelitian adalah pemerintah daerah yang berada di Provinsi Sumatera Utara yang merupakan populasi penelitian. Sampel penelitian yang digunakan dalam studi ini diambil dari populasi dengan menggunakan metode purposive sampling dengan kriteria: (i) Kabupaten/kota yang menerbitkan laporan keuangan berbasis PSAP akrual selama periode

pengamatan dan (ii) Kabupaten/kota yang memperoleh opini audit selama periode pengamatan.

Berdasarkan kriteria tersebut, sebenarnya sampling penelitian mengambil seluruh populasi. Namun demikian, berdasarkan hasil analisis kami, terdapat 2 kabupaten/kota yang datanya bersifat *outlier*. Dengan demikian, objek penelitian kita berjumlah 31 daerah per tahun dengan total 93 daerah-tahun selama kurun waktu 2016-2018.

Data yang digunakan dalam riset ini adalah data sekunder berupa laporan keuangan kabupaten/kota (*audited*) dan laporan hasil pemeriksaan. Data tersebut diperoleh dari BPK. Data tersebut akan dianalisis dengan menggunakan persamaan regresi linear berganda dengan terlebih dahulu melakukan pemilihan model panel melalui *Chow test*, *Hausman test* dan *Lagrange Multiplier test*. Berdasarkan test tersebut akan dipilih model regresi apakah menggunakan *fixed effect*, *random effect* dan *ordinary least square (OLS)*. Pemilihan model tersebut akan diikuti dengan uji asumsi klasik jika model yang didapatkan merupakan model OLS.

Penelitian ini menggunakan variabel dependen berupa opini audit BPK dan 4 variabel independen masing-masing berupa tingkat pengungkapan laporan keuangan, temuan audit, PAD, dan belanja daerah.

Opini audit BPK merupakan output BPK dalam pemeriksaan dengan jenis general audit atas laporan keuangan pemerintah. Opini audit diukur dengan skala ordinal yang menunjukkan gradasi kualitas laporan keuangan sebagai berikut.

- Wajar Tanpa Pengecualian=4
- Wajar Dengan Pengecualian=3
- Tidak Wajar=2
- Disclaimer=1

Pengukuran ini diadopsi dari beberapa penelitian terdahulu (Fachriyandana & Wibowo, 20 20; Pratiwi & Aryani, 2017; Rosadi & Okfitasari, 2019; Setyowati, Isthika, & Pratiwi, 2017).

Variabel independen yang pertama adalah tingkat pengungkapan laporan keuangan. Variabel ini mengukur seberapa cukup informasi yang disajikan di dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Variabel tingkat pengungkapan dalam penelitian ini menggunakan kriteria pengungkapan yang bersifat wajib (*mandatory*). Pengungkapan wajib adalah pengungkapan yang dipersyaratkan oleh standar akuntansi dan/atau regulasi yang berlaku (Iqbal et al., 2018). Kecukupan informasi wajib tersebut diukur dengan menggunakan *content analysis* yaitu membandingkan jumlah item yang disajikan di dalam CaLK LKPD dengan jumlah item CaLK yang dipersyaratkan dalam PSAP berbasis akrual. Pengukuran seperti ini pernah digunakan antara lain oleh Fachriyandana & Wibowo, (2020) Simbolon & Kurniawan (2018).

Variabel independen berikutnya adalah temuan pemeriksaan. Temuan audit merupakan jumlah temuan yang disajikan didalam Laporan Hasil Pemeriksaan BPK. Temuan tersebut meliputi temuan atas kelemahan sistem pengendalian internal (SPI) dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundangan. Pemahaman tentang 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 (Munawar & Abdullah, 2016). Audit kepatuhan adalah audit yang memverifikasi dan memeriksa bahwa pengeluaran-pengeluaran untuk pelayanan masyarakat telah disetujui dan telah sesuai dengan ketentuan perundangan (Badjuri & Trihapsari, 2004). Dalam penelitian ini, ukuran yang digunakan adalah jumlah temuan audit yaitu penggabungan antara audit atas SPI dan kepatuhan

perundangan sebagaimana pernah digunakan antara lain oleh Furqan et al. (2020), Munawar & Abdullah, (2016), dan Pamungkas et al. (2018).

Variabel independen terakhir adalah karakteristik daerah yang diukur dalam dua variabel yaitu PAD dan belanja daerah. Karakteristik daerah berupa kekayaan yang dimiliki oleh daerah direpresentasikan dengan PAD. Penggunaan PAD sebagai ukuran kekayaan ataupun *size* dari suatu pemerintah daerah pernah dilakukan oleh peneliti terdahulu (Mustikarini & Fitriyani, 2012; Pratiwi & Aryani, 2017; Rosadi & Okfitasari, 2019). Dalam penelitian ini, penulis menggunakan realisasi PAD yang dibagi dengan total aset pemda.

Variabel karakteristik daerah yang kedua adalah realisasi belanja pemda. Variabel ini mengisyaratkan bahwa belanja yang semakin besar ditunjukkan dengan nilai nominal yang semakin besar dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA). Penggunaan ukuran ini pernah digunakan antara oleh Rosadi & Okfitasari (2019) dan Setyowati et al., (2017). Dalam penelitian ini, penulis menggunakan realisasi belanja yang dibagi dengan total aset pemda. Pengukuran variabel penelitian selengkapnya diikhtisarkan pada Tabel 1 di bawah ini.

**Tabel 1. Pengukuran Variabel Penelitian**

Variabel	Sub Variabel	Pengukuran	Skala
Variabel Independen (X)	(X1) Tingkat Pengungkapan LKPD	Persentase Pengungkapan LKPD	Rasio
	(X2) Rasio Temuan Audit	Temuan Audit (Rp) dibagi Total Aset (Rp)	Rasio
	(X3) Temuan Audit	Logaritma Natural Jumlah Item Temuan Audit	Rasio
	(X4) Pendapatan Asli Daerah	Total PAD (Rp) dibagi Total Aset (Rp)	Rasio
	(X5) Belanja Daerah	Total Belanja (Rp) dibagi Total Aset (Rp)	Rasio
Variabel Dependen (Y)	Opini Audit	WTP, WDP, TW, TMP	Ordinal

Sumber: data diolah

Untuk melakukan analisis data, hubungan antar variabel di atas diwujudkan dalam persamaan regresi linear berganda dengan analisis data panel sebagai berikut.

$$Opini_{it} = \alpha + \beta_1 Discl_{it} + \beta_2 Find_{it} + \beta_3 PAD_{it} + \beta_4 Bel_{it} + \varepsilon_{it}$$

Keterangan:

- $\alpha$  = konstanta/*intercept*
- $\beta_{1-4}$  = koefisien variabel bebas
- Opini = opini audit BPK yang diukur dengan skala ordinal 1-4.
- *Discl* = tingkat pengungkapan laporan keuangan yang diukur dengan rasio (%)
- *Find* = jumlah temuan yang diukur dalam logaritma natural
- PAD = jumlah realisasi PAD dibagi total aset yang diukur dalam persentase
- Bel = jumlah realisasi belanja daerah dibagi total aset yang diukur dengan persentase
- $\varepsilon$  = *disturbance error*
- *i* = data *cross section* penelitian (31 kabupaten/kota)
- *t* = data *time series* penelitian 2016 s.d. 2018



Data dalam model regresi tersebut akan dianalisis terlebih dahulu untuk melakukan pemilihan model panel melalui *Chow test*, *Hausman test* dan *Lagrange Multiplier test*. Selanjutnya, melalui ketiga pengujian dimaksud, akan dipilih model regresi dalam bentuk *fixed effect*, *random effect* atau *common effect (ordinary least square-OLS)*. Pemilihan model tersebut akan diikuti dengan uji hipotesis dan asumsi klasik dengan menggunakan piranti lunak *E-views*.

### 3. PEMBAHASAN

#### Analisis Statistik Deskriptif

Tabel 2 di bawah ini menyajikan ringkasan informasi statistik variabel dependen dan variabel independen dalam penelitian ini. Rata-rata opini audit BPK yang diperoleh 31 kabupaten/kota di Sumatera Utara adalah 3,20 atau berkisar pada opini WDP dan WTP. Data ini memperlihatkan adanya kecenderungan kualitas laporan keuangan mulai membaik dalam periode pengamatan. Sementara untuk persentase tingkat pengungkapan informasi laporan keuangan rata-rata sebesar 69,31%. Rasio pengungkapan paling tinggi adalah Kabupaten Pakpak Barat tahun 2018 sebesar 80,49% dan persentase paling rendah adalah Kota Gunungsitoli tahun 2016 sebesar 58,54. Berdasarkan angka ini, terlihat masih adanya kesenjangan dalam pengungkapan laporan keuangan antardaerah di Provinsi Sumatera Utara.

Rasio temuan audit untuk jumlah item temuan memiliki rata-rata logaritma naturalnya sebesar 2,60. Nilai logaritma natural item temuan audit terendah sebesar 1,9459 (Kabupaten Pakpak Barat, 2017) atau sejumlah 7 temuan saja dan nilai tertinggi sebesar 3,3673 (Kabupaten Simalungun, 2017) atau sejumlah 29 temuan audit. Data ini mengisyaratkan bahwa masih terdapat banyak persoalan yang perlu diselesaikan oleh daerah dalam hal peningkatan akuntabilitas.

Rasio PAD terhadap aset memiliki rata-rata sebesar 5,07% dengan nilai tertinggi sebesar 13,36% (Kabupaten Deli Serdang, 2017) dan nilai terendah sebesar 1,15% (Kabupaten Nias Selatan, 2016). Kondisi ini memperlihatkan bahwa pemerintah daerah tingkat II di Sumatera Utara masih mempunyai potensi yang cukup besar untuk menggali sumber pendapatan dari masyarakatnya sendiri. Dengan rata-rata rasio PAD terhadap total aset kurang dari 10% memperlihatkan juga masih banyak aset pemerintah yang belum bisa dioptimalkan untuk menggali sumber pendapatan asli daerah.

Sementara rasio belanja daerah terhadap aset memiliki rata-rata sebesar 50,62% dengan nilai tertinggi sebesar 77,77% (Kota Binjai, 2016) dan nilai terendah sebesar 13,95% (Kota Medan, 2018). Hal ini memperlihatkan kecenderungan daerah selama masa otonomi banyak mengeluarkan belanja

**Tabel 2. Analisis Statistik Deskriptif**

	<b>Opini</b>	<b>Disclosure</b>	<b>Finding</b>	<b>PAD</b>	<b>Bel</b>
<i>Mean</i>	3.2258	0.6931	2.5879	0.0491	0.5025
<i>Median</i>	3.0000	0.6829	2.5649	0.0475	0.4932
Minimum	1.0000	0.5853	1.9459	0.0115	0.1395
Maksimum	4.0000	0.8048	3.3672	0.1134	0.7772
Std. Dev	0.8738	0.0424	0.2814	0.0238	0.1224
N	93	93	93	93	93

Sumber: data diolah

### Hasil Analisis Regresi

Langkah pertama untuk pengolahan data adalah melakukan pemilihan model regresi dengan menggunakan *Chow Test*, *Hausman Test* dan *Lagrange Multiplier Test*. Hasil pengujian dari ketiga test tersebut tersaji pada Tabel 3 berikut ini.

**Tabel 3. Pemilihan Model Regresi**

Jenis Pengujian	Hipotesis Pengujian	Hasil Pengujian	Simpulan
<i>Chow Test</i>	H <sub>0</sub> : memilih model <i>common effect</i> H <sub>1</sub> : memilih model <i>fixed effect</i>	<i>Cross section F = 4.1793</i> <i>prob (0.000)</i> <i>Cross-section chi-squared</i> <i>=108,1618, prob (0,000)</i>	Menolak H <sub>0</sub> , memilih model <i>fixed effect</i>
<i>Hausman Test</i>	H <sub>0</sub> : memilih model <i>random effect</i> H <sub>1</sub> : memilih model <i>fixed effect</i>	<i>Cross-section random</i> <i>=9,4033, prob (0,094)</i>	Menerima H <sub>0</sub> , memilih model <i>random effect</i>
<i>Lagrange Multiplier Test</i>	H <sub>0</sub> : memilih model <i>common effect</i> H <sub>1</sub> : memilih model <i>random effect</i>	<i>Breusch-Pagan =18,0447,</i> <i>prob (0,000)</i>	Menolak H <sub>0</sub> , memilih model <i>random effect</i>

Sumber: data diolah

Berdasarkan hasil pengujian untuk pemilihan model, persamaan regresi dalam penelitian ini lebih tepat menggunakan *random effect model*. Dari hasil uji regresi pada Tabel 4 di bawah ini dapat dilihat bahwa nilai *probability F* menunjukkan nilai 0,002127. Artinya, persamaan regresi yang digunakan dalam penelitian ini layak digunakan sebagai model penelitian. Selanjutnya, Tabel 4 berikut ini memperlihatkan hasil pengujian *t-statistic* untuk setiap variabel independen.

**Tabel 4. Hasil Uji Regresi - *Random Effect Model***

Variabel	Coeff	Std Error	T-stat	Prob
<i>C</i>	4.787	1.608	2.976	0.004
<i>Disc</i>	1.051	2.022	0.519	0.605
<i>Find</i>	-0.932	0.254	-3.66	0.000
<i>PAD</i>	1.928	3.994	0.482	0.631
<i>Bel</i>	0.281	0.862	0.326	0.745
R-sq ( <i>Unweighted</i> )	0.2408			
R-sq ( <i>Weighted</i> )	0.1911	F-Statistic	4.111116	0.002127

Sumber: data diolah

Berdasarkan Tabel 4 tersebut terlihat bahwa variabel yang sesuai dengan hipotesis penelitian ini hanya variabel *Find*, yaitu jumlah temuan audit. Sementara ketiga variabel independen yang lain yaitu tingkat pengungkapan, PAD, dan belanja dianggap tidak memberikan dampak signifikan secara statistik terhadap kualifikasi opini atas laporan keuangan.

Nilai koefisien determinasi yang ditunjukkan dengan *R-squared* berada pada angka 24,08%. Artinya, perbedaan opini audit BPK antardaerah di Sumatera, sebagian dapat dijelaskan melalui variabel penelitian ini. Disamping itu, hal ini berarti pula masih terdapat banyak variabel independen yang diduga dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan.

Tingkat pengungkapan laporan keuangan yang tidak memberikan pengaruh signifikan memperlihatkan fenomena yang menarik. Idealnya, kecukupan informasi dalam laporan keuangan menjadi pertimbangan BPK dalam memberikan opini. Namun, rata-rata persentase tingkat pengungkapan dalam penelitian ini masih berkisar di angka 69 persen. Fakta ini memperlihatkan bahwa masih banyak item yang perlu dijelaskan kembali oleh Pemda di dalam CaLK.

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan Fachriyandana & Wibowo (2020) dan Priharjanto & Wardani (2017) yang memperlihatkan adanya korelasi yang kuat antara opini audit dengan tingkat pengungkapan laporan keuangan. Ketiadaan pengaruh dari tingkat pengungkapan laporan keuangan juga dapat disebabkan oleh keterbatasan pengukuran dalam riset ini yang menggunakan *content analysis* hanya dengan membandingkan jumlah item dalam CaLK dengan jumlah item yang dipersyaratkan dalam PSAP. Bisa jadi penilaian BPK terhadap tingkat kecukupan informasi laporan keuangan juga melihat dari aspek kualitas informasi yang tidak tertangkap dengan metode pengukuran dalam penelitian ini.

Jumlah temuan berdampak negatif terhadap kualitas laporan keuangan. Hasil ini mendukung penilaian sebelumnya yang mengungkapkan kualitas laporan keuangan yang menurun seiring dengan meningkatnya jumlah temuan (Fachriyandana & Wibowo, 2020; Furqan et al., 2020; Munawar & Abdullah, 2016; Rahayu & Fidiana, 2018). Kondisi ini menunjukkan bahwa jumlah temuan audit di kabupaten/kota di Provinsi Sumatera Utara cukup signifikan untuk mempengaruhi penilaian BPK dalam memberikan opini atas LKPD di wilayah tersebut. Secara kumulatif, jumlah temuan audit atas LKPD kabupaten/kota masih berjumlah ratusan selama periode 206-2018. Tabel 5 memperlihatkan ringkasan temuan audit SPI dan kepatuhan peraturan perundangan (*compliance*).

**Tabel 5. Ikhtisar Temuan Audit LKP**

Temuan	2016	2017	2018
<i>SPI</i>	252	208	180
<i>Compliance</i>	233	260	237
Total	458	468	417

Sumber: data diolah

Fakta ini menguatkan hasil penelitian sebelumnya yang menyatakan perlunya pemerintah daerah menindaklanjuti temuan audit agar kejadian serupa tidak terulang kembali di tahun depan. Dengan masih banyaknya temuan audit dan opini audit non- WTP yang tidak sedikit, memperlihatkan bahwa terdapat pekerjaan rumah yang besar dalam membenahi tata kelola keuangan di provinsi Sumatera Utara.

Karakteristik pemerintah daerah yang direpresentasikan dengan realisasi PAD dan belanja masing- masing dibagi total aset, ternyata tidak dapat mendukung hipotesis penelitian.

Kondisi ini memperlihatkan bahwa keragaman pengelolaan APBD di kabupaten/kota Provinsi Sumatera Utara ternyata tidak mampu menjelaskan perbedaan kualitas laporan keuangan diantara mereka. Rata-rata PAD yang hanya sebesar 5 persen dari total aset ditambah dengan rata-rata belanja yang mencapai setengah dari total aset memperlihatkan masih tingginya ketergantungan pemda terhadap besaran dana transfer dari Pemerintah Pusat. Secara umum, kemampuan Pemda untuk membiayai kebutuhan belanjanya dengan mengoptimalkan PAD masih cukup rendah. Kondisi ini menjadi *proxy* tentang kemungkinan adanya kelemahan dari sisi kapasitas aparatur. Pemda belum dapat mengoptimalkan sumber-sumber lokal sebagai tumpuan pendapatan APBD. Sebaliknya, belanja pemda yang secara rata-rata mencapai 50 persen dari total aset ternyata tidak digunakan sepenuhnya untuk kegiatan yang mendukung peningkatan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

Hasil studi ini tidak mendukung riset sebelumnya oleh Pratiwi & Aryani (2017) dan Rosadi & Okfitasari (2019) yang menyatakan bahwa variasi kualitas laporan keuangan antara lain dijelaskan oleh adanya perbedaan pengelolaan APBD dalam hal PAD dan belanja. Perbedaan tersebut bisa jadi disebabkan oleh karakteristik yang berbeda antara daerah di Provinsi Sumatera Utara yang diamati dalam riset ini dengan pemerintah kabupaten/kota yang diteliti oleh kedua studi tersebut. Rosadi & Okfitasari (2019) mengamati LKPD di Pulau Jawa sementara Pratiwi & Aryani (2017) menggunakan sebaran data yang lebih luas yakni seluruh kabupaten/kota di Indonesia. Perbedaan penduduk, lingkungan geografis, tingkat pendidikan dan faktor demografis lain yang berbeda antara Provinsi Sumatera Utara dengan daerah lain di Indonesia diduga menjadi salah satu penyebab perbedaan hasil penelitian ini.

#### **4. SIMPULAN**

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan menjadikan opini audit sebagai *proxy*. Keragaman hasil penelitian sebelumnya mendorong dilakukannya kembali pengujian atas variabel determinan opini audit tersebut.

Berdasarkan hasil pengujian regresi, diketahui bahwa hanya variabel temuan audit yang berpengaruh terhadap opini audit BPK dengan tanda negatif. Hal ini berarti jumlah temuan audit yang semakin banyak justru dapat menurunkan kualitas laporan keuangan. Jumlah temuan audit LKPD kabupaten/kota di Provinsi Sumatera Utara yang masih berjumlah ratusan, memperlihatkan persoalan serius dalam tata kelola keuangan daerah di wilayah tersebut. Sementara itu, tingkat pengungkapan dianggap tidak memberikan dampak secara statistik terhadap opini audit. Hal ini berarti informasi di dalam CaLK dinilai belum dijadikan sebagai pertimbangan utama bagi auditor dalam memberikan opini. Karakteristik pemda juga tidak dapat membuktikan sebagai variabel penjelas dalam keragaman opini audit antardaerah di Sumatera Utara. Fakta ini memberikan sinyal bahwa pengelolaan APBD dalam hal PAD dan belanja bisa jadi tidak menunjukkan adanya heterogenitas sehingga belum dapat menjelaskan variasi kualitas laporan keuangan antardaerah.

Hasil penelitian ini memberikan implikasi praktis bagi pemda khususnya di Provinsi Sumatera Utara. Pemda seyogianya mulai memperhatikan rekomendasi BPK agar temuan audit serupa tidak terulang kembali. Pemda perlu membuat alokasi belanja yang memprioritaskan kegiatan peningkatan kapasitas SDM. Para birokrat daerah di Sumatera Utara perlu lebih didorong untuk mempelajari aspek akuntansi dalam pengelolaan keuangan daerah. Tingkat pengungkapan laporan keuangan yang masih rendah menjadi salah satu bukti mengenai pentingnya meningkatkan *capacity building* dalam akuntansi pemerintahan.

Penelitian ini hanya memfokuskan pada tingkat pengungkapan, temuan audit dan karakteristik daerah. Terdapat beberapa variabel penting lain yang belum diperhitungkan dalam riset ini seperti tindak lanjut hasil audit dan kualitas layanan publik. Variabel tersebut layak untuk dilihat dalam penelitian mendatang sebagaimana yang dilakukan oleh Furqan et al. (2020). Tingkat pengungkapan yang menggunakan *content analysis* berbasis kuantitatif, dapat dikembangkan menjadi analisis konten yang mempertimbangkan kualitas. Hal ini dapat ditempuh dengan membuat skor bobot tertimbang pada setiap item yang dinilai krusial untuk diungkapkan di dalam CaLK.

## DAFTAR PUSTAKA

- Agustina, N., & Setyaningrum, D. (2020). Determinants Quality of Local Government Financial Statements in Indonesia. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 9(3), 226–239. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/2386936233?accountid=17242>
- Badjuri, A., & Trihapsari, E. (2004). Audit Kinerja Pada Organisasi Sektor Publik. *Fokus Ekonomi*, 3(2).
- Fachriyandana, F., & Wibowo, P. (2020). “Determinats of Financial Statement Quality Central Governments: Evidence from Indonesia”. *Prosiding*. Dipresentasikan pada International Conference on Public Sector Accounting, Tangerang.
- Furqan, A. C., Wardhani, R., Martani, D., & Setyaningrum, D. (2020). The effect of audit findings and audit recommendation follow-up on the financial report and public service quality in Indonesia. *International Journal of Public Sector Management*, 33(5), 535–559. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-06-2019-0173>.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2014). *Multivariate data analysis: Pearson new international edition*. Essex: Pearson Education Limited.
- Handayani, R. W. (2010). Analisis Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Pemberian Opini Audit oleh BPK RI atas LKPD Provinsi, Kabupaten dan Kota di Kalimantan Barat. *Equator Journal of Management and Entrepreneurship (EJME)*, 3(3).
- Haryadi, E. S., Ratnawati, V., & Kamaliah. (2015). Analisis Pengungkapan (Disclosure) Laporan Keuangan Kabupaten Yang Meraih Opini Audit Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) Dua Tahun Berturut-Turut. *Jurnal Akuntansi*, 3(2), 184–195. Retrieved from <https://ejournal.unri.ac.id/index.php/JA/article/view/2699>.
- Indra Tama, A. (2015). Analisis Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Melalui Analisis Rasio Keuangan APBD Kabupaten/Kota Di Indonesia Sebelum Dan Sesudah Penerapan Undang- Undang Nomor 28 Tahun 2009. *JRAK: Jurnal Riset Akuntansi & Komputerisasi Akuntansi*, 6(02), 20–28.
- Iqbal, M., Gudono, G., & Ritonga, I. T. (2018). Apakah Kecukupan Pengungkapan telah Dipertimbangkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan dalam Perumusan Opini? *Jurnal Akuntansi Dan Akuntabilitas Publik*, 1(1), 17–46.

- Martani, D., & Liestiani, A. (2012). Disclosure of Local Government Financial Statement in Indonesia. *Global Review of Accounting and Finance*, 3(1), 67–84.
- Munawar, N., & Abdullah, S. (2016). Pengaruh jumlah temuan audit atas SPI dan jumlah temuan audit atas kepatuhan terhadap opini atas laporan keuangan Pemerintah kabupaten/kota di Aceh. *Jurnal Administrasi Akuntansi: Program Pascasarjana Unsyiah*, 5(2).
- Mustikarini, W. A., & Fitriasari, D. (2012). Pengaruh karakteristik pemerintah daerah dan temuan audit BPK terhadap kinerja pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia tahun anggaran 2007. *Prosiding*. Forum: Simposium Nasional Akuntansi, 15.
- Nor, W., Hudaya, M., & Novriyandana, R. (2019). Financial statements disclosure on Indonesian local government websites. *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 4(1):112-128.
- Pamungkas, B., Ibtida, R., & Avrian, C. (2018). Factors influencing audit opinion of the Indonesian municipal governments' financial statements. *Cogent Business and Management*, 5(1):1–18. <https://doi.org/10.1080/23311975.2018.1540256>
- Pratiwi, R., & Aryani, Y. A. (2017). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah, Kepala Daerah, Tindak Lanjut Temuan Audit Terhadap Opini. *Jurnal Akuntansi*, 20(2), 167. <https://doi.org/10.24912/ja.v20i2.52>.
- Priharjanto, A., & Wardani, Y. Y. (2017). Pengaruh Temuan, Tingkat Penyimpangan, Opini Audit, dan Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan laporan Keuangan Pemerintah Provinsi di Indonesia. *Info Artha*, 1(1), 97–110.
- Pujianty, D., & Wibowo, P. (2019). Geliat Provinsi Kalimantan Timur Pasca Pemekaran Daerah. *Jurnal Riset Pembangunan*, 1(2), 58. <https://doi.org/10.36087/jrp.v1i2.33>.
- Rahayu, F. I. S., & Fidiana, F. (2018). Derterminan Kualitas Opini Audit Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 9(2), 267–279. <https://doi.org/10.18202/jamal.2018.04.9016>.
- Rini, A. S. (2014). Opini Audit Dan Pengungkapan Atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Serta Kaitannya Dengan Korupsi Di Indonesia. *Etikonomi*, 13(1), 1–20. <https://doi.org/10.15408/etk.v13i1.1875>.
- Rosadi, S., & Okfitasari, A. (2019). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Waktu Penyampaian Laporan Keuangan terhadap Opini Audit BPK. *Jurnal Akuntansi Dan Pajak*, 19(2), 148. <https://doi.org/10.29040/jap.v19i2.326>
- Sari, A. P., Martani, D., & Setyaningrum, D. (2015). “Pengaruh temuan audit, tindak lanjut hasil pemeriksaan dan kualitas sumber daya manusia terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/Lembaga”. *Prosiding*. Simposium Nasional Akuntansi XVIII. Medan.
- Setyaningrum, D., & Syafitri, F. (2012). Analisis pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 9(2), 154–170.
- Setyowati, L., Isthika, W., & Pratiwi, D. P. (2017). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Laporan. *Kinerja* 20 (2), 179–191.

- Simbolon, H. A. U., & Kurniawan, C. H. (2018). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan di Seluruh Provinsi Indonesia. *MODUS*, Vol. 30 (1): 54-70
- Sugiyono. (2008). *Metode penelitian pendidikan:(pendekatan kuantitatif, kualitatif dan R & D)*. Alfabeta.
- Suhardjanto, D., & Yulianingtyas, R.R. (2011). PEMERINTAH DAERAH (Studi Empiris pada Kabupaten / Kota di Indonesia ) Djoko Suhardjanto Universitas Sebelas Maret Rena Rukmita Yulianingtyas Universitas Sebelas Maret. *Jurnal Akuntansi Dan Auditing*, 8(1), 30-42.
- Tresnawati, F., & Apandi, R. N. N. (2016). Pengaruh Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan terhadap Kualitas Laporan Keuangan dengan Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Kementerian/Lembaga Republik Indonesia). *Jurnal ASET (Akuntansi Riset)*, 8(1), 13-24.