

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Opini Audit

Menurut Peraturan BPK RI Tahun 2017 Tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara Pasal 1 menyatakan bahwa :

“Pemeriksaan adalah proses indentifikasi masalah, analisis dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan kendala informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.”

Menurut Mulyadi (2013:9) mendefinisikan *auditing* secara umum adalah:

“*Auditing* adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pertanyaan-pertanyaan tentang kegiatan ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pertanyaan-pertanyaan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”.

Menurut Tuanakotta (2014: 84) mendefinisikan opini audit adalah:

“Mengangkat tingkat kepercayaan dari pemakai laporan keuangan yang dituju, terhadap laporan keuangan itu. Tujuan itu dicapai dengan pemberian opini oleh auditor mengenai apakah laporan keuangan disusun dalam segala hal yang material sesuai dengan kerangka pelaporan yang berlaku.

Menurut Tuanakotta (2014) Sesuai ISA 700,705 dan 706 SAP 2013 bahwa opini audit terdiri dari:

1. Opini Tanpa Modifikasi

Opini tanpa modifikasi opini wajar tanpa pengecualian atau opini wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penekanan suatu hal dan paragraf hal lain dalam laporan auditor independen.

2. Opini Modifikasi

Opini modifikasi merupakan suatu opini wajar dengan pengecualian, suatu opini tidak wajar, dan suatu opini tidak menyatakan pendapat. Auditor harus memodifikasi opini ketika auditor menyimpulkan bahwa berdasarkan bukti auditor yang diperoleh, laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material, atau auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk menyimpulkan bahwa laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material.

Dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan Dan Tanggungjawab Keuangan Negara Pasal 16 Ayat 1 menyatakan bahwa:

“Opini merupakan pernyataan profesional pemeriksaan mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan beberapa pada kriteria tertentu:

1. Kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintah;
2. Kecukupan pengungkapan (*adequate disclosure*);
3. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan;
4. Efektivitas sistem pengendalian intern.”

Menurut BPK RI dalam Heriningsih (2013) menyatakan bahwa:

“Opini audit laporan keuangan pemerintah daerah (BPK RI) merupakan sarana bagi auditor untuk menyatakan pendapatnya, opini auditor yang merupakan pernyataan kewajaran dalam semua hal yang material sesuai dengan kriteria standar akuntansi pemerintah.”

Jenis opini yang diberikan oleh BPK RI atas Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah adalah:

1. Opini Wajar tanpa Pengecualian (*unqualified opinion*)

Menyatakan bahwa laporan keuangan entitas yang diperiksa, menyajikan secara wajar dalam semua hal yang materil, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

2. Opini Wajar Dengan Pengecualian (*qualified opinion*)

Menyatakan bahwa laporan keuangan entitas yang diperiksa menyajikan secara wajar dalam semua hal yang materil, posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas entitas tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku di Indonesia, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan.

3. Opini Tidak Wajar (*adversed opinion*)

Menyatakan bahwa laporan keuangan entitas yang diperiksa tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

4. Pernyataan menolak memberikan opini (*Disclaimer of opinion*)

Menyatakan bahwa auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan apabila lingkup audit yang dilaksanakan tidak cukup untuk membuat suatu opini.

Variabel ini diukur dengan menggunakan variabel dummy, kategori *unqualified* yang terdiri dari Wajar Tanpa pengecualian (WTP/*unqualified opinion*) diberi nilai dummy 1 dan kategori *non unqualified* yang terdiri dari Wajar dengan Pengecuaian (WDP/*Qualified opinion*), Tidak Wajar (TW/*Adverse opinion*) dan Tidak memberikan Pendapat (TMP/*Disclaimer opinion*) diberi nilai dummy 0.

WTP= 1 ; WDP = 0

Sumber: (Heriningsih, 2013)

2.1.2 Rasio Kemandirian Pemerintah Daerah

Dalam Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 Tentang Pemerintah Daerah pasal 279 Ayat 1 menyatakan bahwa:

“Pemerintah Pusat memiliki hubungan keuangan dengan Daerah untuk membiayai penyelenggaraan Urusan Pemerintahan yang diserahkan dan/atau ditugaskan kepada Daerah.”

Sedangkan yang dimaksud hubungan keuangan dalam penyelenggaraan urusan pemerintah kepada daerah menurut Undang-Undang Nomor 23 tahun 2014 Tentang Pemerintah Daerah pasal 279 Ayat 2 menyatakan bahwa:

“Hubungan keuangan dalam penyelenggaraan urusan pemerintah yang diserahkan kepada daerah sebagaimana dimaksud apa ayat 1 meliputi: (a)pemberian sumber penerimaan Daerah berupa pajak daerah dan restribusi daerah; (b)pemberian dana bersumber dari perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dan daerah; (c)pemberian dana penyelenggaraan otonomi khusus untuk pemerintah daerah tertentu yang ditetapkan dalam undang-undang; dan (d)pemberian pinjaman dan/atau hibah dana darurat dan insentif (fiskal).”

Menurut Sularso dan Restianto (2011) mendefinisikan rasio kemandirian sebagai berikut:

“Rasio kemandirian merupakan keuangan daerah terhadap bantuan pihak eksternal terutama pemerintah pusat dan provinsi.”

Menurut Mahmudi (2016:140) mendefinisikan rasio kemandirian sebagai berikut :

“Rasio Kemandirian Daerah dihitung dengan cara membandingkan jumlah penerimaan pendapatan asli daerah dibagi dengan jumlah pendapatan transfer dari pemerintah pusat dan propinsi serta pinjaman daerah. Semakin tinggi rasio ini menunjukkan pemerintah daerah semakin tinggi kemandirian keuangan daerahnya.”

Menurut Halim (2012 : 232) mendefinisikan rasio kemandirian sebagai berikut:

“Kemandirian keuangan daerah menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintah, pembangunan, dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah.”

Dalam penelitian ini, rasio kemandirian keuangan daerah diukur sebagai berikut :

$$RK = \frac{PAD}{\text{Bantuan pemerintah pusat/propinsi dan pinjaman}}$$

Rasio kemandirian keuangan daerah menggambarkan ketergantungan daerah terhadap sumber dana eksternal. Semakin tinggi rasio kemandirian mengandung arti bahwa tingkat ketergantungan daerah terhadap bantuan pihak eksternal semakin rendah begitu juga sebaliknya. Berikut menyajikan tingkat kemandirian keuangan beserta interpretasinya.

Tabel 2.1 Pola Hubungan dan Tingkat Kemandirian Keuangan Daerah

Kemampuan Keuangan	Kemandirian	Pola Hubungan
Rendah sekali	<25%	Instruktif
Rendah	25%-50%	Konsultatif
Sedang	50%-75%	Partisipatif
Tinggi	75%-100%	Delegatif

Sumber: Halim (2012:232)

Terdapat empat hubungan situasional yang dapat digunakan dalam pelaksanaan otonomi daerah. Hubungan situasional tersebut yaitu:

1. Pola Hubungan Instruktif, peranan pemerintah pusat lebih dominan daripada kemandirian pemerintah daerah.
2. Pola Hubungan Konsultatif, campur tangan pemerintah pusat sudah mulai berkurang, karena daerah dianggap sedikit lebih mampu melaksanakan otonomi.
3. Pola Hubungan Partisipatif, peran pemerintah pusat semakin berkurang, mengingat daerah yang bersnagkutan tingkat kemandiriannya mendekati mampu melaksanakan otonomi daerah.
4. Pola Hubungan Delegtatif, campur tangan pemerintah pusat sudah tidak ada karena daerah telah benar-benar mampu dan mandiri dalam melaksanakan urusan otonomi daerah.

2.1.3 Laporan Keuangan Pemerintah

Definisi laporan keuangan menurut Standar Akuntansi Keuangan (SAK)

yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia adalah:

“Laporan keuangan bagian dari proses pelaporan keuangan. Laporan keuangan yang lengkap biasanya meliputi neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan posisi keuangan yang disajikan dalam berbagai cara (seperti misalnya sebagai pelaporan arus kas atau arus dana), catatan dan laporan lain serta materi penjelasan yang merupakan bagian integral dari laporan keuangan. Disamping itu juga termasuk skedul dan informasi tambahan yang berkaitan dengan laporan tersebut misalnya informasi keuangan segmen industri dan geografis serta pengungkapan pengaruh harga.”

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) tujuan laporan keuangan point 9 menyatakan bahwa:

“Laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan.”

Sedangkan yang dimaksud dengan entitas pelaporan point 21 menurut PP Nomor 71 Tahun 2010 ialah:

“Unit pemerintah 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 pusat/daerah atau organisasi lainnya, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan.”

Laporan keuangan berperan sebagai media transparansi keuangan pemerintah kepada masyarakat serta bukti akuntabilitas pemerintah. Laporan keuangan terutama digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk pelaksanaan kegiatan operasional pemerintah, mengevaluasi efektifitas, menilai kondisi keuangan serta membantu menentukan ketaatan terhadap peraturan undang-undangan. Dalam peranan pelaporan keuangan point 22 SAP Nomor 1 tahun 2019 menjelaskan bahwa adanya kewajiban atas entitas pelapor untuk melaporkan pelaksanaan kegiatan secara terstruktur dan sistematis pada periode pelaporan untuk kepentingan:

a. Akuntabilitas

Mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayai kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik.

b. Manajemen

Membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban dan ekuitas pemerintah untuk kepentingan masyarakat.

c. Transparansi

Memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakannya dan ketaatan pada peraturan perundang-undangan.

d. Keseimbangan antargenerasi

Membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiyai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

e. Evaluasi kinerja

Mengevaluasi kinerja entitas pelaporan, terutama dalam penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola pemerintah untuk dicapai kinerja yang direncanakan.

2.1.3.1 Tujuan Laporan Keuangan Pemerintah

Berdasarkan PP Nomor 71 Tahun 2010 tujuan pelaporan keuangan point 26, maka tujuan atas pelaporan keuangan tersebut adalah menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial maupun politik dengan:

1. Menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas dana pemerintahan;
2. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas dana pemerintah;
3. Menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi;
4. Menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggarannya;
5. Menyediakan informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya;
6. Menyediakan informasi mengenai potensi pemerintah untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan pemerintah;

7. Menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas pelaporan dalam mendanai aktivitasnya.

Pelaporan keuangan juga menyajikan informasi bagi pengguna mengenai:

- a. Indikasi apakah sumber daya telah diperoleh dan digunakan sesuai dengan anggaran, dan
- b. Indikasi apakah sumber daya diperoleh dan digunakan sesuai dengan ketentuan, termasuk batas anggaran yang ditetapkan oleh DPRD/DPR.

2.1.3.2 Komponen Laporan Keuangan Pemerintah

Menurut PP Nomor 71 Tahun 2010 komponen laporan keuangan point 28 komponen pokok yang harus ada dalam laporan keuangan pemerintah pusat maupun daerah adalah:

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

Laporan realisasi anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi dan pengguna sumber daya ekonomi yang dikelola oleh pemerintah pusat maupun daerah dalam satu periode pelaporan. Tujuannya adalah untuk memberikan informasi tentang realisasi dan anggaran dari suatu entitas pelaporan secara tersanding. Unsur yang terdapat dalam Laporan Realisasi Anggaran terdiri dari pendapatan-LRA, belanja, transfer, dan pembiayaan. Masing-masing unsur dijelaskan sebagai berikut:

- a. Pendapatan-LRA adalah penerimaan oleh Bendahara Umum Negara/Bendahara Umum Daerah atau entitas pemerintah lainnya yang menambah Saldo Anggaran Lebih dalam periode

tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.

- b. Belanja adalah semua pengeluaran oleh Bendahara Umum Negara/Bendahara Umum Daerah yang mengurangi Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan di peroleh pembayarannya kembali oleh pemerintah.
- c. Transfer adalah penerimaan atau pengeluaran uang oleh suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.
- d. Pembiayaan (*financing*) adalah setiap penerimaan/pengeluaran yang tidak berpengaruh pada kekayaan bersih entitas yang perlu dibayar kembali dana/atau akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran bersangkutan maupun tahun-tahun anggaran berikutnya, yang dalam penyelenggaraan pemerintah terutama dimaksudkan untuk menutup defisit atau memanfaatkan surplus anggaran. Penerimaan pembiayaan antara lain dapat berasal dari pinjaman dan hasil investasi. Pengeluaran dan pembiayaan kembali pokok pinjaman, pemberian pinjaman kepada entitas lain dan lain-lain.

2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih

Laporan perubahan SAL memberikan informasi tentang kenaikan maupun penurunan Saldo Anggaran Lebih pada saat tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun-tahun sebelumnya.

3. Neraca

Neraca memberikan gambaran informasi mengenai posisi keuangan dari suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu.

- a. Aset adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan darimana manfaat ekonomi dan/atau sosial dimasa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya.
- b. Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah.
- c. Ekuitas adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah.

4. Laporan Operasional

Laporan operasional menyajikan ikhtisari sumberdaya ekonomi yang menambah ekuitas yang penggunaannya dikelola oleh pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan pemerintah dalam satu periode pelaporan.

Unsur yang terdapat dalam Laporan Operasional terdiri dari Pendapatan-LO, beban, transfer dan pos-pos luar biasa. Masing-masing unsur dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Pendapatan-LO adalah hak pemerintah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih.
- b. Beban adalah kewajiban pemerintah yang diakui sebagai pengurangan nilai kekayaan bersih.
- c. Transfer adalah hak penerimaan atau kewajiban pengeluaran uang dari/oleh suatu entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.
- d. Pos luar biasa adalah pendapatan luar biasa atau beban luar biasa yang terjadi karena kejadian atau transaksi yang bukan merupakan operasi biasa, tidak diharapkan sering atau rutin terjadi, dan berada di luar kendali atau pengaruh entitas bersangkutan.

5. Laporan Arus Kas

Laporan arus kas memberikan informasi kas yang berhubungan dengan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitor yang

menggambarkan saldo awal, penerimaan, pengeluaran, dan saldo akhir dalam periode tertentu.

6. Laporan Perubahan Ekuitas

Laporan perubahan ekuitas memberikan informasi tentang kenaikan maupun penurunan ekuitas pada tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

7. Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas Laporan Keuangan harus disajikan secara sistematis karena akan menjadi referensi terkait angka yang terdapat didalamnya pos LRA, Neraca, LO, serta perubahan ekuitas.

2.1.3.3 Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah dalam CaLK

Pengungkapan (*disclosure*) mengandung makna tidak menutup-nutupi.

Menurut Suwardjono (2014:578) mendefinisikan sebagai berikut:

“Secara konseptual pengungkapan merupakan bagian integral dari pelaporan keuangan. Sedangkan secara teknis pengungkapan merupakan langkah akhir dalam proses akuntansi yaitu penyajian informasi dalam bentuk seperangkat penih statment keuangan.”

Menurut Evans dalam Suwardjono (2014:578) mengartikan pengungkapan sebagai berikut :

“Disclosure means supplying information in the financial statements, including the statements themselves, the notes to the statements, and the supplementary disclosure associated with the statements. It does not exiend to public or private statements made by management or information provided outside the financial statements.”

Evans dalam Suwardjono (2014:578) membatasi pengertian pengungkapan hanya pada hal-hal yang menyangkut pelaporan keuangan. Pernyataan manajemen

dalam surat kabar atau media masa lain serta informasi di luar lingkup pelaporan keuangan tidak masuk dalam pengertian pengungkapan.

Menurut Henny dan Christoporus (2018) mendefinisikan tingkat pengungkapan sebagai berikut :

“Tingkat pengungkapan dalam laporan keuangan merupakan hal yang diperlukan oleh penilai (judgment) manajer.”

Pengungkapan wajib dalam penelitian ini diukur dengan tingkat pengungkapan wajib, yaitu :

$$Disc = \frac{\text{jumlah item yang diungkap}}{\text{total item yang diungkap}}$$

Sumber : Henny dan Christoporus (2018)

Variabel ini diukur dengan menggunakan variabel dummy, kategori pengungkapan LKPD penuh diberi nilai dummy 1 dan kategori pengungkapan LKPD diberi nilai dummy 0.

Pengungkapan penuh LKPD = 1 ; Pengungkapan tidak penuh LKPD = 0

Sumber: Data diolah (2021)

Semakin tinggi tingkat pengungkapan wajib, mengindikasikan bahwa pemerintah daerah telah mampu menciptakan transparansi dan akuntabilitas yang baik dalam pelaporan keuangannya. Begitu pun sebaliknya, semakin rendah tingkat pengungkapan wajib, mengindikasikan bahwa pemerintah daerah belum sepenuhnya mampu menciptakan transparansi dan akuntabilitas yang baik dalam pelaporan keuangannya.

Dalam definisi diatas dapat disimpulkan bahwa laporan keuangan harus memberikan informasi yang jelas dan dapat menggambarkan secara tepat mengenai kejadian-kejadian ekonomi yang berpengaruh terhadap hasil operasi unit usaha. Pengungkapan yang baik adalah pengungkapan yang disusun berdasarkan standar yang telah ditetapkan.

Terdapat tiga tingkat pengungkapan menurut Evans (2003) dalam Suwardjono (2014:581) yaitu:

1. Pengungkapan Cukup (*Adequate Disclosure*)
Konsep yang sering digunakan adalah pengungkapan cukup, yaitu pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh peraturan yang berlaku, dimana angka-angka yang disajikan dapat diinterpretasikan dengan benar oleh investor.
2. Pengungkapan Wajar (*Fair Disclosure*)
Pengungkapan yang wajar secara tidak langsung menyiratkan suatu etika, yaitu memberikan perlakuan yang sama kepada semua pemakai laporan kepentingan.
3. Pengungkapan Penuh (*Full Disclosure*)
Pengungkapan penuh menyangkut penyajian informasi yang relevan. Bagi sebagian orang pengungkapan penuh berarti penyajian informasi secara berlimpah sehingga tidak tepat. Menurut mereka terlalu banyak informasi akan membahayakan. Karena penyajian yang rinci dan tidak penting justru akan mengaburkan informasi yang signifikan, membuat laporan keuangan sulit ditafsirkan.

Informasi yang diungkapkan dalam laporan keuangan dapat di kelompokkan menjadi:

1. Pengungkapan Wajib (*Mandatory Disclosure*)
Pengungkapan wajib merupakan pengungkapan tentang informasi yang diharuskan oleh peraturan yang telah ditetapkan oleh badan otoriter. Luas pengungkapan wajib tidak akan sama antar negara yang satu dengan negara yang lain. Negara maju dengan regulasi yang baik akan mensyaratkan pengungkapan minimum lebih banyak dibandingkan dengan yang diisyaratkan oleh negara berkembang.
2. Pengungkapan Sukarela (*Voluntary Disclosure*)
Pengungkapan sukarela merupakan informasi yang tidak diwajibkan oleh suatu peraturan yang berlaku, tetapi diungkapkan oleh entitas

karena dianggap relevan dengan kebutuhan oleh entitas karena dianggap relevan dengan kebutuhan pemakai.

Dalam kerangka konseptual Standar Akuntansi Pemerintah menyebutkan bahwa informasi yang dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan dapat ditempatkan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Salah satu komponen pokok dalam laporan keuangan pemerintahan adalah Catatan Atas Laporan Keuangan (CaLK).

Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan atau menyajikan atau menyediakan hal-hal sebagai berikut:

1. Informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi.
2. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro.
3. Ikhtisari pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target.
4. Informasi tentang dasar penyajian laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya.
5. Rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan
6. Informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.
7. Informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.

Guna memenuhi transparansi dan akuntabilitas, pemerintah daerah dituntut untuk menyajikan dan mengungkapkan elemen akuntansi laporan keuangan pemerintah daerah sesuai dengan standar yang berlaku yaitu, Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 yaitu tertuang dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 5 sampai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 9.

Tabel 2.2 Elemen Pengungkapan Wajib

PSAP Nomor 5 tentang Akuntansi Persediaan	
1	Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan;
2	Penjelasan lebih lanjut persediaan seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, barang atau perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi, barang yang disimpan atau dijual atau diserahkan kepada masyarakat, dan barang yang masih dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat;
3	Jenis, jumlah dan nilai persediaan dalam kondisi rusak atau usang.
PSAP Nomor 6 tentang Akuntansi Investasi	
4	Kebijakan akuntansi untuk penentuan nilai investasi;
5	Jenis-jenis investasi permanen dan investasi nonpermanen;
6	Perubahan harga pasar baik investasi jangka pendek maupun investasi jangka panjang;
7	Penurunan nilai investasi yang signifikan dan penyebab penurunan tersebut;
8	Investasi yang dinilai yang signifikan dan penyebab penurunan tersebut;
9	Perubahan pos investasi
PSAP Nomor 7 tentang Akuntansi Aset Tetap	
10	Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat (<i>carrying amount</i>);

11	Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode (penambahan, pelepasan, akumulasi penyusutan dan perubahan nilai, dan mutasi aset tetap lainnya).
12	Informasi Penyusutan (nilai penyusutan, metode penyusutan yang digunakan, masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan, nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode).
13	Eksistensi dan batasan hak milik atas aset tetap;
14	Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan aset tetap;
15	Jumlah pengeluaran pada pos aset tetap dalam konstruksi;
16	Jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap
	Jika aset tetap dicatat pada jumlah yang dinilai kembali, hal-hal berikut harus diungkapkan:
17	Dasar peraturan untuk menilai kembali aset tetap;
18	Tanggal efektif penilaian kembali;
19	Jika ada, nama penilai independen;
20	Hakikat setiap petunjuk yang digunakan untuk menentukan biaya pengganti;
21	Nilai tercatat setiap jenis aset tetap;
PSAP Nomor 8 tentang Akuntansi Konstruksi dalam Pengerjaan	
22	Rincian kontrak konstruksi dalam pengerjaan dalam tingkat penyelesaian dan jangka waktu penyelesaiannya;
23	Nilai kontrak konstruksi dan sumber pembiayaannya;
24	Jumlah biaya yang telah dikeluarkan;
25	Uang muka kerja yang diberikan;
26	Retensi
PSAP Nomor 9 tentang Akuntansi Kewajiban	
27	Daftar skedul utang
28	Jumlah saldo kewajiban jangka pendek dan jangka panjang yang diklarifikasikan berdasarkan pemberi pinjaman;
29	Jumlah saldo kewajiban berupa utang pemerintah berdasarkan jenis

	sekuritas utang pemerintah dan jatuh temponya;
30	Bunga pinjaman yang terutang pada periode berjalan dan tingkat bunga yang berlaku;
31	Konsekuensi dilakukannya penyelesaian kewajiban sebelum jatuh tempo;
32	Perjanjian restrukturisasi utang (pengurangan pinjaman, modifikasi persyaratan utang, pengurangan tingkat bunga pinjaman, pengunduran jatuh tempo pinjaman, pengurangan nilai jatuh tempo pinjaman, pengurangan jumlah bunga terutang sampai dengan periode pelaporan.)
33	Jumlah tunggakan pinjaman yang disajikan dalam bentuk daftar umur utang berdasarkan kreditur.
34	Biaya pinjaman (perlakuan biaya pinjaman, jumlah biaya pinjaman yang dikapitalisasi pada periode yang bersangkutan, tingkat kapitalisasi yang digunakan).

Sumber: PP No 71 Tahun 2010

2.1.4 Teori *Stewardship* dalam Pemerintah

Donalson, *et all* 1990 dalam (Yoyo dkk 2017:54) mendefinisikan teori *stewardship* sebagai berikut:

“Teori *stewardship* manajer akan berperilaku sesuai kepentingan bersama. Ketika kepentingan *steward* dan pemilik tidak sama, *steward* kan berusaha bekerja sama daripada menentangnya. Hal tersebut dikarenakan *steward* merasa kepentingan bersama dengan perilaku pemilik merupakan pertimbangan yang rasional karena *steward* lebih melihat pada usaha untuk mencapai tujuan organisasi.”

Dilihat dari sisi hubungannya dengan pemerintah, pemerintah berperan sebagai pihak yang diberikan amanah (*steward*) sedangkan masyarakat berperan sebagai (*principle*). Pemerintah sebagai pihak yang diberikan amanah (*steward*) yang memiliki banyak informasi dituntut untuk mampu bertanggungjawab yang

telah di berikan masyarakat dan harus memiliki kesadaran untuk terus mewujudkan transparansi dan akuntabilitas dalam pemerintah.

Menurut Yoyo dkk (2017:56) menjelaskan bahwa:

Teori *stewardship* sering disebut teori pengolahan (penatalayanan) dengan beberapa asumsi dasar (*Fundamental assumptions of stewardship theory*) sebagai berikut:

Tabel 2.3 Teori Pengolahan

Manajer as	Stewardship
Approach to Governance	Sociological and Psychological
Model of Human Behavior	CollectivisticPro-Organizational Trustworthy
Manager Motivated by	Principal Objectives
Manager-Principal Interst	Convergence

Sumber : Yoyo dkk (2017:56)

Implikasi pada Teori Stewardship ini, dapat menjelaskan eksistensi Pemerintah daerah sebagai suatu lembaga yang dapat dipercaya untuk bertindak sesuai dengan kepentingan publik dengan melakukan tugas dan fungsinya dengan tepat, serta membuat pertanggungjawaban keuangan yang diamanahkannya sehingga tujuan ekonomi, pelayanan publik, maupun kesejahteraan masyarakat dapat tercapai secara maksimal.

2.2 Penelitian Terdahulu

Tabel 2.4 Tabel Penelitian

No	Nama peneliti	Judul penelitian	Variabel, objek dan periode penelitian	Hasil penelitian
1	Sigit Indra Lesmana (2010)	Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Wajib di Indonesia	Variabel Dependen: Tingkat Pengungkapan LKPD Variabel Independen: Umur Pemda, Rasio Kemandirian Keuangan Daerah, Ukuran Pemda, Kewajiban, Jumlah SKPD Objek Penelitian: Pemerintahan Daerah Kabupaten/Kota se Indonesia Tahun 2007	Hasil penelitian menyatakan bahwa umur pemda dan rasio kemandirian keuang daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan wajib. Sedangkan ukuran pemda, kewajiban, dan jumlah SKPD tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib.
2	Dyah Setyaningrum dan Febriani Syafitri (2012)	Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan	Variabel dependen: Tingkat Pengungkapan LKPD Variabel Independen: Ukuran pemda,	Hasil penelitian ini menemukan variabel independen yang memberikan pengaruh signifikan terhadap laporan keuangan pemerintah daerah, yaitu ukuran legislatif,

		Laporan Keuangan Pemerintah daerah	Ukuran Legislatif, Umur Administratif Pemda, Kekayaan pemda, Deferensiasi Fungsional, Spesialisasi Pekerjaan, Rasio Kemandirian, Intergovernment Revenue, Pembiayaan Utang Objek Penelitian: Pemerintah Daerah Kabupaten/kota se Indonesia Tahun 2008-2009	umur administratif pemerintah daerah, kekayaan pemerintah daerah dan intergovernment revenue. Variabel lainnya yaitu ukuran pemerintah daerah, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, pembayaran utang dna rasio kemandirian daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap laporan keuangan pemerintah daerah.
3	Sucahyo Heriningsih (2013)	Faktor- faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	Variabel Dependen: Tingkat Pengungkapan LKPD Variabel Independen: Tingkat Ketergantungan, Total aset, Opini audit, SPI laporan keuangan pemda, Kepatuhan terhadap Undang-undang	Hasil penelitian menyebutkan variabel tingkat ketergantungan dan SPI laporan keuangan pemda berpengaruh positif . Sedangkan variabel total aset, Opini audit, dan kepatuhan Undang-Undang terhadap tingkat pengungkapa laporan keuangan

			<p>Objek Penelitian: Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia Tahun 2008-2010</p>	pemerintah daerah.
4	Ni Made dan Eka (2016)	Karakteristik Pemerintah Daerah dan Opini Audit Pada Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah	<p>Variabel Dependen: Kinerja keuangan Pemerintah Daerah</p> <p>Variabel Independen: Kemakmuran pemerintah daerah, Status Ketergantungan, Belanja Modal Daerah, Opini Audit</p> <p>Objek Penelitian: Pemerintah Kabupaten/Kota se Indonesia Tahun 2013</p>	Hasil penelitian ini mengungkapkan Opini audit berpengaruh signifikan terhadap kinerja pemerintah daerah. Sedangkan kemakmuran pemerintah daerah, status daerah, tingkat ketergantungan dan belanja modal daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja pemerintah daerah.
5	Annisa dan Sri (2017)	Opini Audit, Tingkat Kemandirian dan Tipe Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat	<p>Variabel Dependen: Tingkat Pengungkapan Informasi</p> <p>Variabel Independen: Opini Audit, Tingkat</p>	Hasil penelitian ini mengungkapkan Opini audit dan tipe daerah mempunyai pengaruh positif signifikan secara parsial terhadap tingkat pengungkapan

		Pengungkapan Informasi	Kemandirian dan Tipe Pemerintah Objek Penelitian: Provinsi Jawa Tengah Tahun 2014-2015	informasi pada situs resmi pemerintah daerah di Provinsi Jawa Tengah. Sedangkan tingkat kemandirian tidak memiliki pengaruh signifikan.
6	Naopal dkk (2017)	Pengaruh Karakteristik Daerah, Jumlah Penduduk, Temuan Audit dan Opini Audit Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	Variabel Dependen: Pengungkapan LKPD Variabel Independen: Ukuran pemda, Umur pemda, Jumlah Penduduk, Temuan Audit, Opini audit Objek Penelitian: Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Barat Tahun 2014-2015	Hasil penelitian mengungkapkan bahwa opini audit dan umur pemda memiliki pengaruh positif signifikan secara parsial. Sedangkan ukuran pemerintah, jumlah penduduk dan temuan audit tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap LKPD.
7	Henny dan Christophorus (2018)	Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat	Variabel Dependen: Tingkat Pengungkapan LKPD Variabel Independen:	Hasil penelitian mengungkapkan bahwa ukuran pemerintah daerah berpengaruh positif signifikan. Sedangkan

		Pengungkapan Laporan Keuangan	Ukuran pemerintah daerah, ukuran legislatif, kekayaan pemerintah daerah, intergovernmental revenue, umur administratif, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerja, rasio kemandirian. Objek penelitian: Pemerintah Kabupaten/Kota se Indonesia Tahun 2013-2015	ukuran legislatif, kekayaan pemerintah, intergovernmental revenue, umur administratif, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerja, dan rasio kemandirian tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan.
8	Luthfina Hamidayanti dan Marita Kusuma (2018)	Faktor-faktor yang Mempengaruhi Opini audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	Variabel Dependen: Opini Audit Keuangan Pemerintah Daerah Variabel Independen: Kelemahan SPI, ketidakpatuhan Perundang-undangan, tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan, rasio kemandirian, rasio	Hasil penelitian mengungkapkan bahwa kelemahan SPI dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan berpengaruh signifikansi lebih kecil 0,05. Namun penelitian ini tidak membuktikan hipotesis atas pengaruh ketidakpatuhan

			efektivitas, rasio efisiensi	terhadap opini audit laporan keuangan pemerintah daerah.
			Objek penelitian: Pemerintah Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah Tahun 2015-2017	

2.3 Kerangka Pemikiran

2.3.1 Pengaruh Opini Audit Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Opini merupakan pernyataan profesional sebagai simpulan pemeriksaan tentang kewajaran suatu asersi atau informasi yang dinyatakan dalam laporan keuangan (Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004). Lebih lanjut, pada pasal 16 dijelaskan bahwa terdapat 4 (empat) kriteria yang dijadikan dasar oleh auditor dalam memberikan sebuah opini, yaitu: (1) kesesuaian laporan keuangan dengan SAP; (2) kepatuhan tata kelola keuangan terhadap hukum dan peraturan; (3) kecukupan pengungkapan; (4) efektivitas sistem pengendalian internal.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Heriningsih dan Ruserlistyani (2013) yang membuktikan bahwa opini audit tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Logika penalarannya adalah jika semakin bagus opini audit maka jumlah pengungkapan semakin besar dan berhubungan, namun tingkat kelemahan system

pengendalian interal juga terdapat kelemahan maka terdapat tambahan yang di rekomendasikan BPK.

Dalam penelitian Ni Made Eka (2016), Naopal dkk (2017) dan Lutfhina (2018) menunjukkan hasil berbeda bahwa opini audit merupakan determinan pengungkapan laporan keuangan pemerintah, yang artinya berpengaruh positif dan signifikan terhadap laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini dapat terjadi karena adanya dorongan yang dilakukan masyarakat pada pemerintah agar terciptanya transparansi.

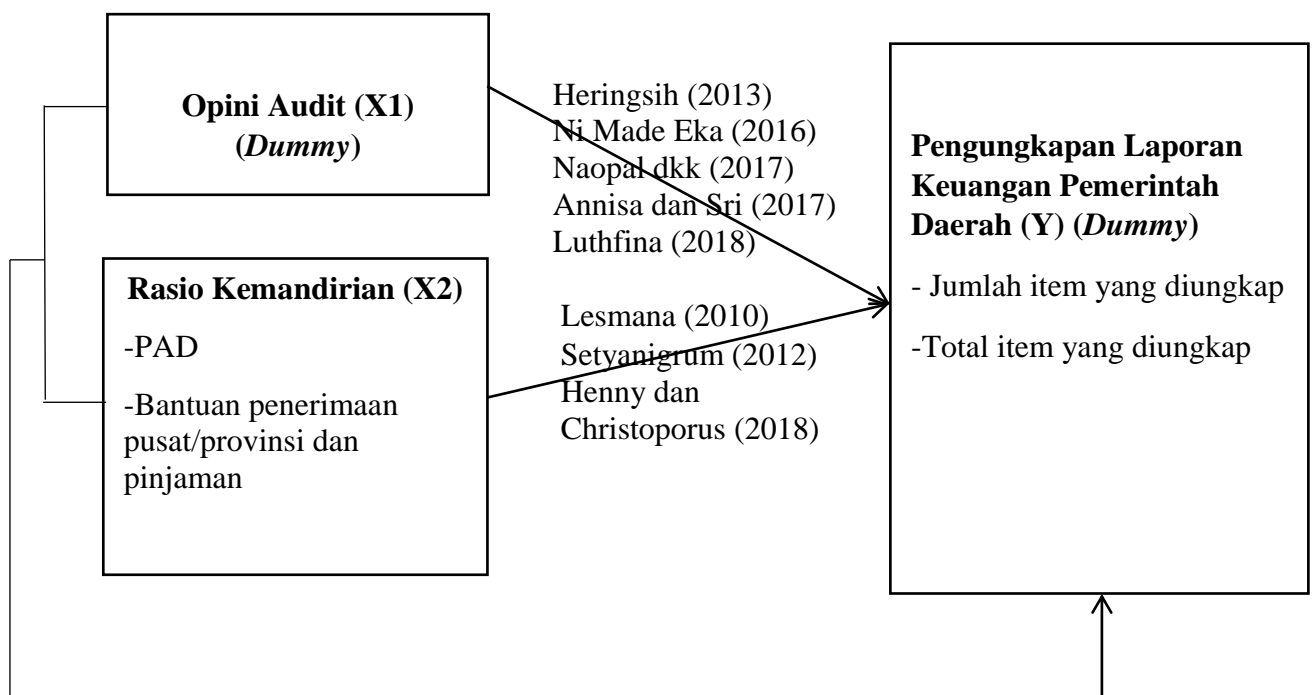
2.3.2 Pengaruh Rasio Kemandirian terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Rasio Kemandirian Daerah yang merupakan suatu cara untuk mengetahui tingkat kemandirian daerah dalam membiayai dan mengatur rumah tangga pemerintahannya sendiri. Usaha yang dapat dilakukan oleh pemerintah untuk mencapai kemandirian daerah adalah dengan cara menggali sumber keuangan sendiri yang independen, yaitu yang berasal dari Pendapatan Asli Daerah, selain itu dengan meminimalisasi bantuan dari Pemerintah Pusat.

Berdasarkan penelitian Lesmana (2010) yang mengungkapkan bahwa rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah berpengaruh signifikan terhadap laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini kemungkinan tuntutan akuntabilitas publik mewajibkan pemerintah daerah bertanggungjawabkan sumber daya yang telah digunakannya kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi daerah.

Namun tidak sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Setyaningrum (2012) dan Henny (2018) yang menyatakan bahwa tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini dapat terjadi karena masih adanya pemerintah daerah yang tingkat ketergantungannya tinggi pada pemerintah pusat serta rendahnya transparansi pada pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

Berdasarkan kerangka pemikiran dan didasari oleh penelitian terdahulu serta teori-teori yang berhubungan dengan variabel penelitian, maka dalam pembahasan ini penulis akan menyampaikan bentuk gambar paradigma penelitian sebagai berikut:



Gambar 2.1
Skema kerja penelitian

2.4 Hipotesis

Berdasarkan pembahasan diatas, maka hipotesis yang sesuai dengan judul penelitian “Opini Audit dan Rasio Kemandirian Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah”, yaitu :

Hipotesis 1 : Terdapat pengaruh opini audit terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah

Hipotesis 2 : Terdapat pengaruh rasio kemandirian terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

Hipotesis 3 : Terdapat pengaruh opini audit dan rasio kemandirian terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.