

Akuntabilitas Publik dan Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) di Indonesia (*Public Accountability and Disclosure of Local Government Financial Statements (LKPD) in Indonesia*)

Wiwin Juliyanti

Universitas PGRI Madiun, Madiun

wiwinjuliyanti22@gmail.com



Riwayat Artikel

Diterima pada 12 Juli 2022

Revisi 1 pada 9 Mei 2023

Revisi 2 pada 12 Mei 2023

Revisi 3 pada 30 Mei 2023

Disetujui pada 19 Juni 2023

Abstract

Purpose: Using a quantitative approach at the explanatory level, this research paper aims to examine the effect of the Regional Government Financial Report Disclosure variable on Public Accountability variables.

Methodology/approach: The non-probability technique of the purposive sampling type obtained 450 observations from 150 samples of district local governments in Indonesia during 2017-2019 through documentation and literature review of secondary data

Results/findings: The results of hypothesis testing using the EViews 9 data processing software provide findings that Disclosure of LKPD (Y) also has a direct effect on Public Accountability.

Limitations: The measurement of the Public Accountability variable in this study is based only on audit opinions reported by the Supreme Audit Agency or BPK RI, due to time constraints, this study eliminates the measurement on the weak aspects of the LKPD internal control system as measured by the number of SPI cases and non-compliance with statutory provisions. LKPD invitations as measured by the total cases of non-compliance .

Contribution: The implications of these findings explain that disclosure of financial statements can reduce information asymmetry between agents and principals through the publication of financial reports that disclose relevant information. In addition, the research results can become criticism and suggestions for the government as regulators and decision makers in formulating policies related to transparency to the public.

Keywords : *Financial Statement Disclosure, Public Accountability, Local Government*

How to Cite: Juliyanti, W. (2023). Akuntabilitas Publik dan Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) di Indonesia. *Reviu Akuntansi, Manajemen dan Bisnis*, 3(1), 1-17.

1. Pendahuluan

Otonomi daerah memberikan kebebasan kepada pemerintah daerah provinsi, kota dan kabupaten untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahannya dengan asas otonomi dan tugas pembantuan (UUD 1945). Pemerintah daerah merupakan *agent* dalam melaksanakan pemerintahan dengan *stakeholder* utamanya adalah masyarakat sehingga informasi mengenai pelaksanaan pemerintah daerah harus tersedia bagi masyarakat. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah, definisi otonomi daerah sebagai berikut:

“Otonomi daerah adalah hak, wewenang, dan kewajiban daerah otonom untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat setempat sesuai dengan peraturan perundang-undangan”

Salah satu bentuk kewajiban pemerintah adalah upaya untuk mewujudkan keseimbangan antara hak daerah berupa perolehan pendapatan daerah dengan kewajiban daerah dalam menyelenggarakan urusan

pemerintahan dan memenuhi kebutuhan masyarakat. Dalam rangka inilah, pemerintah daerah membutuhkan informasi keuangan daerah yang diperoleh dari Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) untuk keperluan perencanaan, pengendalian, serta pengambilan kebijakan desentralisasi fiskal yang dituangkan pada Peraturan Daerah (Perda) tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) setiap tahunnya. Penyusunan LKPD diharapkan mampu memberikan peranan penting dalam mendukung kegiatan manajemen keuangan pemerintahan daerah.

Sejak disahkannya Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, reformasi bidang pengelolaan keuangan negara berkembang sangat pesat. Mardiasmo (2018) menyatakan Lembaga pemerintah dituntut untuk dapat membuat laporan keuangan eksternal yang meliputi laporan keuangan formal, seperti laporan surplus/defisit, laporan realisasi anggaran, laporan laba rugi, laporan arus kas, serta kinerja yang dinyatakan dalam ukuran *financial* dan *non financial*. Standar akuntansi diperlukan sebagai pedoman dan petunjuk dalam rangka penyusunan laporan keuangan. Oleh karena itu, laporan keuangan pemerintah yang dihasilkan harus mengikuti Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) sesuai PP Nomor 71 Tahun 2010. Hal ini dipertegas dengan pernyataan dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang mengamanatkan bahwa laporan pertanggungjawaban APBN/APBD harus disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan.

Amanat undang-undang dan peraturan terbaru mengenai standar pelaporan yang menggantikan PP Nomor 24 Tahun 2005 dengan pemberlakuan akuntansi berbasis kas menuju akrual tersebut menjadi pemicu menguatnya tuntutan akuntabilitas atas lembaga-lembaga publik, baik di pusat maupun daerah. Akuntabilitas publik dapat diartikan sebagai bentuk kewajiban pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut. (Mardiasmo, 2018). Dalam pelaporan keuangan, ada beberapa kepentingan yang harus dipenuhi yaitu, akuntabilitas, manajemen, transparansi dan keseimbangan antar generasi (*Intergenerational Equity*). Transparansi informasi pemerintah mulai menjadi perhatian sejak dikeluarkannya Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2008 tentang keterbukaan informasi publik yang menyebutkan bahwa setiap informasi publik harus bersifat terbuka, serta dapat diakses oleh pengguna secara cepat, tepat waktu, biaya ringan dan cara yang sederhana (Arifin, 2014). Salah satu bentuk transparansi dan akuntabilitas pemerintah daerah dalam riset yang dilakukan di beberapa negara adalah dengan mempublikasikan laporan keuangan di internet.

Sebagai bentuk mekanisme pertanggung jawaban sekaligus dasar untuk pengambilan keputusan bagi pihak eksternal maka laporan keuangan pemerintah daerah yang diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) harus dilampiri dengan pengungkapan. Pengungkapan dalam laporan keuangan terbagi menjadi dua yaitu *Voluntary Disclosure* (pengungkapan sukarela) dan *Mandatory Disclosure* atau pengungkapan informasi yang wajib dikemukakan sesuai dengan peraturan yang telah ditetapkan, pengungkapan wajib merupakan bagian dari Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) yang bertujuan untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas keuangan publik. Erryana & Setyawan (2016) yang mengemukakan bahwa akuntabilitas publik yang digambarkan melalui opini auditor tidak berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan, sedangkan Aliya & Nahar (2012) memaparkan bahwa penyajian laporan keuangan berpengaruh terhadap akuntabilitas dan transparansi keuangan pemerintah daerah. Suryanto (2017) juga menegaskan bahwa laporan keuangan pemerintah daerah harus mengungkapkan informasi yang dapat dipakai oleh *stakeholders* untuk menilai tingkat akuntabilitas yang dimiliki. Mengacu pada beberapa kesenjangan penelitian (*research gap*) dan kesenjangan fenomena (*phenomenon gap*) yang telah dijabarkan diatas, penelitian ini bertujuan meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan wajib atas laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) serta implikasinya terhadap akuntabilitas publik.

2. Tinjauan pustaka dan pengembangan hipotesis

2.1 Agency Theory

Agency theory menggambarkan hubungan antara dua pihak, dimana satu pihak bertindak sebagai agent yang beraktivitas atas kepentingan pihak lainnya sebagai principal (Scott, 2015). Teori agensi ini menitikberatkan kepada hal dimana masing-masing pihak bertindak laku untuk memaksimalkan keuntungan masing-masing (self-interest), sehingga hal ini akan mengakibatkan munculnya *agency problem*, dimana agent sebagai perpanjangan tangan dari principal tidak bertindak sesuai dengan kepentingan principal namun cenderung untuk kepentingan pribadinya.

Jika dikaitkan kedalam bidang pemerintahan, pemerintah dapat dikategorikan sebagai agent sedangkan masyarakat sebagai principal. Sebagaimana yang diamanatkan dalam pembukaan UUD 1945 bahwa pemerintahan Indonesia dibentuk untuk memajukan kesejahteraan umum, maka pelaksanaan pemerintahan harus didasarkan kepada tujuan tersebut. Namun seringkali pelaksanaan pemerintah hanya berfokus kepada kepentingan aparat pemerintah itu sendiri sehingga tujuan pelaksanaan pemerintahan tidak tercapai.

Mengatasi *agency problem* yang terjadi baik pada lingkungan swasta maupun pemerintah, Scott (2015) menjelaskan adanya upaya principal untuk mengontrol tindakan manajemen agar bertindak sesuai dengan kepentingan principal yaitu dengan monitoring. Tindakan ini nantinya akan menimbulkan *monitoring cost* bagi principal. Pada perusahaan *monitoring cost* dapat berupa biaya audit, budget restriction, dsb. Sedangkan dari segi pemerintahan tindakan monitoring atas aktivitas pemerintah, baik pemerintah pusat, daerah, maupun instansi pemerintah lainnya, telah diatur dalam undang-undang untuk memastikan hak masyarakat sebagai principal terpenuhi. Meskipun *monitoring cost* pada awalnya ditanggung oleh principal, namun biaya ini seringkali dikembalikan kepada agent sehingga agen lah yang menanggungnya dengan dihubungkan kepada kekayaan agen seperti kebijakan remunersi. Dalam pemerintahan tindakan monitoring yang diwujudkan melalui peraturan perundangan menimbulkan biaya bagi agen (pemerintah) yaitu berupa diberhentikan, hukuman pidana, dan hukuman lainnya yang ditetapkan dalam undang-undang.

Monitoring cost yang seringkali dibebankan kepada agen menjadikan agen cenderung akan bertindak untuk meminimalisir biaya ini. Salah satu cara yang dilakukan adalah dengan menyampaikan laporan atas operasional yang telah dilakukan kepada principal. Pengungkapan informasi yang lebih besar dan rutin akan meminimalisir *monitoring cost* lebih besar, sehingga biaya yang ditanggung akan lebih sedikit. Salah satu bentuk pengungkapan yang sering dilakukan, baik pada sektor publik maupun swasta, adalah melalui website resmi instansi tersebut. Pengungkapan pada website ini merupakan salah satu cara yang efisien dalam mengatasi *agency problem*.

2.2 Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)

Definisi standar akuntansi pemerintahan berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 yaitu:

“Standar Akuntansi Pemerintah adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Prinsip-prinsip yang dimaksud yaitu basis akuntansi, nilai historis, Realisasi, Substansi mengungguli bentuk formal, periodisitas, konsisten pengungkapan lengkap, dan penyajian wajar”.

Standar Akuntansi Pemerintahan digunakan sebagai pedoman dalam rangka menyusun laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD berupa laporan keuangan. Sedangkan menurut Bastian (2014) persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia. Berdasarkan beberapa definisi teori di atasmengenai standar akuntansi pemerintahan menurut PP No. 71 Tahun 2010, dan Bastian (2014), maka dapat disimpulkan bahwa standar akuntansi pemerintahan adalah prinsip-prinsip akuntansi yang harus diterapkan dan dijadikan pedoman dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah karena mempunyai kekuatan hukum.

SAP diterapkan di lingkup pemerintahan, yaitu pemerintah pusat, pemerintah daerah, dan satuan organisasi di lingkungan pemerintah pusat/daerah, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan. Proses penyiapan SAP merupakan mekanisme prosedural yang meliputi tahap-tahap kegiatan yang dilakukan dalam setiap penyusunan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (Bastian, 2014). Komite standar akuntansi pemerintahan (KSAP) terdiri dari komite konsultatif standar akuntansi pemerintahan (komite konsultatif) dan komite kerja standar akuntansi pemerintahan (komite kerja). Komite konsultatif bertugas memberi konsultasi dan/atau pendapat dalam rangkaperumusan konsep rancangan peraturan pemerintah tentang SAP. Komite kerja bertugas mempersiapkan, merumuskan dan menyusun konsep rancanganperaturan pemerintah tentang SAP. KSAP menyampaikan konsep peraturan pemerintah tentang SAP kepada Menteri Keuangan untuk proses penetapan menjadi peraturan pemerintah (Jannaini, 2012).

Dalam Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010 menyatakan bahwa, SAP berbasis akrual adalah SAP yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran. SAP berbasis kas menuju akrual adalah SAP yang mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan berbasis kas, serta mengakui aset, utang, dan ekuitas dana berbasis akrual. Dalam PP 71 Tahun 2010 tentang SAP terdapat sebelas PSAP yaitu sebagai berikut:

2.2.1 PSAP No. 01 Penyajian Laporan Keuangan

Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah yaitu basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Entitas pelaporan yang menyelenggarakan akuntansi dan menyajikan laporan keuangan dengan menggunakan basis akrual sepenuhnya tetap menyajikan. Laporan Realisasi Anggaran berdasarkan basis kas. Komponen pokok laporan keuangan terdiri dari laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan.

2.2.2 PSAP No. 02 Laporan Realisasi Anggaran

Laporan realisasi anggaran menyajikan informasi realisasi pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit dan pembiayaan, yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya dalam satu periode. Laporan realisasi anggaran sekurang-kurangnya mencakup pos-pos yaitu: pendapatan, belanja, transfer, surplus atau defisit, penerimaan pembiayaan, pengeluaran pembiayaan, pembiayaan neto, dan sisa lebih/ kurang pembiayaan anggaran (SiLPA / SiKPA).

2.2.3 PSAP No. 03 (Laporan Arus Kas)

Laporan arus kas menyajikan informasi penerimaan dan pengeluaran kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi aset nonkeuangan, pembiayaan, dan nonanggaran.

2.2.4 PSAP No. 04 Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas laporan keuangan harus disajikan secara sistematis. Setiap pos dalam Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, dan Laporan Arus Kas harus mempunyai referensi silang dengan informasi terkait dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

2.2.5 PSAP No. 05 Akuntansi Persediaan

Persediaan diakui pada saat potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal dan juga pada saat diterima atau hak kepemilikannya dan atau pengenguasaannya berpindah. Persediaan disajikan sebesar: Biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian; Biaya standar apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri; dan nilai wajar, apabila diperoleh dengan cara lainnya seperti donasi/ rampasan.

2.2.6 PSAP No. 6 Akuntansi Investasi

Pengeluaran untuk perolehan investasi jangka pendek diakui sebagai pengeluaran kas pemerintah dan tidak dilaporkan sebagai belanja dalam laporan realisasi anggaran, sedangkan pengeluaran untuk memperoleh investasi jangka panjang diakui sebagai pengeluaran pembiayaan. Penerimaan dari penjualan investasi jangka pendek diakui sebagai penerimaan kas pemerintah dan tidak dilaporkan sebagai pendapatan dalam laporan realisasi anggaran, sedangkan penerimaan dari pelepasan investasi jangka panjang diakui sebagai penerimaan pembiayaan. Pelepasan sebagian dari investasi tertentu yang dimiliki pemerintah dinilai dengan menggunakan nilai rata-rata.

2.2.7 PSAP No. 07 Akuntansi Aset Tetap

Aset tetap dinilai dengan biaya perolehan. Apabila penilaian aset tetap dengan menggunakan biaya perolehan tidak memungkinkan maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan. Aset tetap yang diperoleh dari sumbangan (donasi) harus dicatat sebesar nilai wajar pada saat perolehan. Selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan, seluruh aset tetap dapat disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut.

2.2.8 PSAP No. 08 Akuntansi Konstruksi dalam Pengerjaan

Suatu benda berwujud harus diakui sebagai konstruksi dalam pengerjaan jika: besar kemungkinan bahwa manfaat ekonomi masa yang akan datang berkaitan dengan aset tersebut akan diperoleh; biaya perolehan tersebut dapat diukur secara andal; dan aset tersebut masih dalam proses pengerjaan. Konstruksi Dalam Pengerjaan dipindahkan ke pos aset tetap yang bersangkutan jika kriteria berikut ini terpenuhi: konstruksi secara substansi telah selesai dikerjakan; dan dapat memberikan manfaat/jasa sesuai dengan tujuan perolehan.

2.2.9 PSAP No. 09 Akuntansi Kewajiban

Pelaporan keuangan untuk tujuan umum harus menyajikan kewajiban yang diakui jika besar kemungkinan bahwa pengeluaran sumber daya ekonomi akan dilakukan atau telah dilakukan untuk menyelesaikan kewajiban yang ada sampai saat ini, dan perubahan atas kewajiban tersebut mempunyai nilai penyelesaian yang dapat diukur dengan andal. Kewajiban diakui pada saat dan pinjaman diterima dan/atau pada saat kewajiban timbul. Kewajiban dicatat sebesar nilai nominal. Kewajiban dalam mata uang asing dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah. Penjabaran mata uang asing menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

2.2.10 PSAP No. 10 Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, dan Peristiwa Luar Biasa

Kesalahan ditinjau dari sifat kejadiannya dikelompokkan dalam dua jenis yaitu: kesalahan yang tidak berulang dan kesalahan yang berulang dan sistemik. Kesalahan yang tidak berulang adalah kesalahan yang diharapkan tidak akan terjadi kembali yang dikelompokkan dalam dua jenis yaitu: Kesalahan yang tidak berulang yang terjadi pada periode berjalan dan terjadi pada periode sebelumnya. Kesalahan yang berulang dan sistemik adalah kesalahan yang disebabkan oleh sifat alamiah (normal dari jenis-jenis transaksi tertentu yang diperkirakan akan terjadi berulang. Contohnya adalah penerimaan pajak dari wajib pajak yang memerlukan koreksi sehingga perlu dilakukan restitusi atau tambahan pembayaran dari wajib pajak.

Terhadap setiap kesalahan harus dilakukan koreksi segera setelah diketahui. Suatu perubahan kebijakan akuntansi harus dilakukan hanya apabila penerapan suatu kebijakan akuntansi yang berbeda diwajibkan oleh peraturan perundangan atau standar akuntansi pemerintahan yang berlaku, atau apabila diperkirakan bahwa perubahan tersebut akan menghasilkan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja keuangan, atau arus kas yang lebih relevan dan lebih andal dalam penyajian laporan keuangan entitas. Perubahan kebijakan akuntansi dan pengaruhnya harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

2.2.11 PSAP No. 11 Laporan Keuangan Konsolidasian

Laporan keuangan konsolidasian terdiri dari laporan realisasi anggaran, neraca, dan catatan atas laporan keuangan. Laporan keuangan konsolidasi disajikan untuk periode pelaporan yang sama dengan periode

pelaporan keuangan entitas pelaporan dan berisi jumlah komparatif dengan periode sebelumnya. Dalam Standar Akuntansi Pemerintahan, Catatan atas Laporan Keuangan harus mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan. Ungkapan-ungkapan yang diperlukan dalam laporan keuangan pemerintah daerah harus sesuai dengan pedoman pada Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar. Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan/ menyajikan/ menyediakan hal-hal sebagai berikut:

2.3 Akuntabilitas

Akuntabilitas dan transparansi dalam pelaksanaan pemerintahan sangat diperhatikan. Selain karena diamanatkan dalam Undang-Undang mengenai tugasnya untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat, sebagian besar pelaksanaan pemerintahan didanai oleh rakyat yaitu melalui pajak. Selain pajak, pembiayaan lainnya berasal dari pihak ketiga yang tentunya akan meminta pertanggung-jawaban mengenai penggunaan dana dan pelaksanaan aktivitas pemerintah. Dalam Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara disebutkan dengan jelas bahwa setiap kepala instansi pemerintah wajib menyusun dan melaporkan laporan keuangan (LK) atas instansi yang dipimpinnya yang nantinya akan diperiksa oleh BPK. Lebih lanjut lagi Peraturan Pemerintah Nomor 8 tahun 2006 menyebutkan bahwa setiap instansi pemerintah wajib menyusun dan menyajikan laporan keuangan dan laporan kinerja. Bagi Pemda, secara khusus diwajibkan untuk menyusun dan melaporkan Laporan Pertanggungjawaban Pemerintah Daerah (LPPD) kepada pemerintah pusat sesuai dengan PP No 3 Tahun 2007, sehingga secara total Pemda wajib menyusun LKPD, LAKIP, dan LPPD.

Sementara itu pemerintah merupakan pihak yang melakukan pelayanan publik bagi masyarakat. Pemerintah daerah khususnya diberikan wewenang untuk mengurus sendiri urusan pemerintahannya. Urusan pemerintahan yang dilakukan pejabat pemerintah merupakan bentuk pelaksanaan fungsi-fungsi pemerintahan dalam rangka melindungi, melayani, memberdayakan dan menyejahterakan masyarakat (PP No 38 tahun 2007). Masyarakat sebagai pihak yang "dilayani" oleh pemerintah hendaknya mengetahui hak-hak yang dapat diperoleh serta pelayanan apa yang dapat diterima dari pemerintah daerah. Informasi pelayanan dasar yang dilakukan pemerintah daerah seharusnya diketahui oleh masyarakat karena merupakan hak warga Indonesia. PP No 38 Tahun 2007 merupakan dasar hukum pembagian urusan antara pemerintah pusat, pemerintah provinsi dan pemerintah kabupaten/kota.

Sejalan dengan wewenang yang diberikan, informasi mengenai pelayanan yang dilakukan serta pelaksanaan aktivitas dari wewenang yang diperoleh harus dipertanggungjawabkan. Karena luasnya cakupan *principal* yang harus diberikan informasi pertanggungjawaban, maka instansi pemerintah diwajibkan untuk membuat laporan pertanggungjawaban yang terbuka bagi seluruh masyarakat. Namun seringkali pelaporan tersebut dilakukan hanya untuk memenuhi kewajiban perundang-undangan. Pengungkapan laporan tersebut terhadap masyarakat seringkali dibatasi, padahal laporan tersebut mencerminkan pelaksanaan pemerintahan yang telah dilakukan. Masyarakat sebagai *stakeholder* terbesar pemerintah memiliki hak untuk mendapatkan informasi ini. Peraturan perundang-undangan menjamin hak masyarakat ini, salah satunya Peraturan Pemerintah Nomor 3 tahun 2007 pasal 27 ayat (1) disebutkan bahwa informasi LPPD harus disampaikan kepada masyarakat melalui media cetak dan/atau elektronik.

Informasi yang diungkapkan kepada masyarakat umumnya hanya sebatas yang ditetapkan dalam undang-undang. Pengungkapan yang bersifat sukarela (*voluntary*) masing terbilang langka. Sedangkan dalam Undang-Undang Nomor 14 tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik menyebutkan bahwa hak untuk mendapatkan informasi publik adalah hak asasi warga negara yang dilindungi oleh Undang-Undang. Undang-undang ini menganjurkan bahwa informasi-informasi lainnya yang wajar diketahui oleh publik sebaiknya diungkapkan. Karena sifatnya yang tidak wajib, maka didasarkan atas inisiatif masing-masing instansi pemerintah sehingga jumlah pengungkapan sukarela menunjukkan tingkat transparansi yang lebih tinggi.

Akuntabilitas (*accountability*) secara bahasa dapat diartikan sebagai pertanggungjawaban Akuntabilitas mengandung arti pertanggungjawaban, baik oleh orang-orang maupun badan-badan yang dipilih, atas pilihan-pilihan dan tindakan-tindakannya. Menurut *The Oxford Advance Learner's Dictionary* (dalam LAN RI dan BPKP, 2021), akuntabilitas adalah *required or expected to give an explanation for one's action*. Artinya dalam akuntabilitas terkandung kewajiban untuk menyajikan dan melaporkan segala tindak tanduk dan kegiatan yang dilakukan. J.B. Ghartey (dalam modul Pusdiklatwas BPKP, 2021) menyatakan bahwa akuntabilitas ditujukan untuk mencari jawaban atas pertanyaan yang berhubungan dengan *stewardship* yaitu apa, mengapa, siapa, ke mana, yang mana, dan bagaimana suatu pertanggungjawaban harus dilaksanakan. Sjahruddin Rasul (dalam modul Pusdiklatwas BPKP, 2021) menyatakan bahwa akuntabilitas didefinisikan secara sempit sebagai kemampuan untuk memberi jawaban kepada otoritas yang lebih tinggi atas tindakan “seseorang” atau “sekelompok orang” terhadap masyarakat secara luas atau dalam suatu organisasi. Dalam konteks institusi pemerintah, “seseorang” tersebut adalah pimpinan instansi pemerintah sebagai penerima amanat yang harus memberikan pertanggungjawaban atas pelaksanaan amanat tersebut kepada masyarakat atau publik sebagai pemberi amanat.

Akuntabilitas sebagai pertanggungjawaban pihak yang diberi mandat untuk memerintah kepada mereka yang memberi mandat itu, sedangkan konteks organisasi sektor publik Mardiasmo (2018) menjelaskan bahwa pengertian akuntabilitas sebagai kewajiban pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak untuk meminta pertanggungjawaban tersebut. Dalam konteks organisasi sektor publik, Mardiasmo (2018) menyebutkan bahwa akuntabilitas terdiri dari dua macam yaitu:

2.3.1 Akuntabilitas vertikal (*vertical accountability*)

Akuntabilitas vertikal adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, misalnya pertanggungjawaban unit-unit kerja (dinas) kepada pemerintah daerah, pertanggungjawaban pemerintah daerah kepada pemerintah pusat.

2.3.2 Akuntabilitas horisontal (*horizontal accountability*)

Pertanggungjawaban horisontal adalah pertanggungjawaban kepada masyarakat luas baik secara langsung maupun melalui lembaga perwakilan rakyat. Akuntabilitas publik yang harus dijalankan oleh organisasi sektor publik mempunyai beberapa dimensi. Ellwood (dalam Mardiasmo, 2018) menjelaskan terdapat empat dimensi akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh organisasi sektor publik, yaitu:

a. Akuntabilitas kejujuran dan akuntabilitas hukum

Akuntabilitas kejujuran terkait dengan penyalahgunaan jabatan (*abuse of power*), sedangkan akuntabilitas hukum terkait dengan jaminan adanya kepatuhan terhadap aturan hukum dan aturan lain yang disyaratkan dalam penggunaan sumber dana publik.

b. Akuntabilitas proses (*process accountability*)

Akuntabilitas proses terkait apakah prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik dalam hal kecukupan sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen, dan prosedur administrasi.

c. Akuntabilitas program (*program accountability*)

Akuntabilitas program terkait dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah telah mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil yang optimal dengan biaya minimal.

d. Akuntabilitas kebijakan (*policy accountability*)

Akuntabilitas kebijakan terkait dengan pertanggungjawaban baik pusat maupun daerah atas kebijakan-kebijakan yang diambil pemerintah terhadap DPR/DPRD dan masyarakat luas.

Menurut *Tokyo Declaration of Guidelines on Public Accountability* akuntabilitas publik adalah kewajiban-kewajiban dari individu-individu atau penguasa yang dipercaya untuk mengelola sumber daya publik serta yang berkaitan dengan itu, guna menjawab hal-hal yang menyangkut pertanggungjawaban fiskal, manajerial, dan program atau kegiatan. Akuntabilitas menurut Tim Studi

AKIP, BPKP (2021) adalah perwujudan kewajiban untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan atas pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan melalui suatu media pertanggungjawaban secara periodik. Tuntutan akuntabilitas publik mengharuskan lembaga-lembaga sektor publik untuk lebih menekankan pada pertanggungjawaban horisontal (*horizontal accountability*) bukan hanya pertanggungjawaban vertikal (*vertical accountability*). Pertanggungjawaban perlu dilakukan melalui media yang selanjutnya dapat dikomunikasikan kepada pihak internal maupun pihak eksternal (publik) secara periodik maupun insidental sebagai suatu kebijakan hukum dan bukan hanya suka rela. Lembaga Administrasi Negara (LAN) yang seperti dikutip Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP, 2021) membedakan akuntabilitas dalam tiga macam akuntabilitas, yaitu:

a. Akuntabilitas Keuangan

Akuntabilitas keuangan merupakan pertanggungjawaban mengenai integritas keuangan, pengungkapan dan ketaatan terhadap peraturan perundangundangan. Sasarannya adalah laporan keuangan yang mencakup penerimaan, penyimpanan dan pengeluaran keuangan instansi pemerintah.

b. Akuntabilitas Manfaat

Akuntabilitas manfaat pada dasarnya memberi perhatian pada hasil-hasil dari kegiatan pemerintahan. Hasil kegiatannya terfokus pada efektivitas, tidak sekedar kepatuhan terhadap prosedur. Bukan hanya output, tapi sampai outcome. Outcome adalah dampak suatu program atau kegiatan terhadap masyarakat. Outcome lebih tinggi nilainya daripada output, karena output hanya mengukur dari hasil tanpa mengukur dampaknya terhadap masyarakat, sedangkan outcome mengukur output dan dampak yang dihasilkan. Pengukuran outcome memiliki dua peran yaitu restopektif dan prospektif. Peran restopektif terkait dengan penilaian kinerja masa lalu, sedangkan peran prospektif terkait dengan perencanaan kinerja di masa yang akan datang.

c. Akuntabilitas Prosedural

Akuntabilitas yang memfokuskan kepada informasi mengenai tingkat kesejahteraan sosial. Diperlukan etika dan moral yang tinggi serta dampak positif pada kondisi sosial masyarakat. Akuntabilitas prosedural yaitu merupakan pertanggungjawaban mengenai aspek suatu penetapan dan pelaksanaan suatu kebijakan yang mempertimbangkan masalah moral, etika, kepastian hukum dan ketaatan pada keputusan politik untuk mendukung pencapaian tujuan akhir yang telah ditetapkan. Dalam penelitian ini, merujuk pada pembagian akuntabilitas menurut Lembaga Administrasi Negara (LAN), akuntabilitas yang dimaksud mengerucut pada akuntabilitas keuangan pemerintah daerah yang dilaporkan pemerintah daerah melalui Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

2.4 Pengungkapan LKPD dalam CaLK

Pengungkapan atau *disclosure* memiliki arti tidak menyembunyikan atau tidak menutup-nutupi. Apabila hal ini dikaitkan dengan laporan keuangan, *disclosure* berarti laporan keuangan harus memiliki suatu informasi serta memberikan penjelasan yang baik mengenai hasil aktivitas dari suatu usaha. Pengungkapan harus memberikan informasi yang bersifat material serta relevan supaya dapat dipakai untuk pengambilan keputusan. Pengungkapan yang baik penyusunannya harus sesuai standar yang berlaku dan yang telah ditetapkan sebelumnya sebagai sebuah pedoman. Pengungkapan ini sifatnya harus memberikan informasi yang lebih mudah dipahami bukan malah sulit untuk dianalisis. Menurut (Ghozali dan Chariri, 2016), pengungkapan yang telah ditetapkan sebagai standar dibagi menjadi 2 jenis, yaitu:

a. Pengungkapan Wajib (*Mandatory Disclosure*)

Pengungkapan wajib merupakan pengungkapan minimal yang diwajibkan dilakukan sesuai dengan syarat standar akuntansi yang berlaku. Pada pemerintahan pengungkapan wajib diatur dalam SAP dalam praktiknya yang sering digunakan adalah pengungkapan yang cukup (*Adequate Disclosure*). Pengungkapan yang cukup merupakan pengungkapan yang menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan. Informasi ini dapat ditemukan dalam bentuk tambahan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

b. Pengungkapan Sukarela (*Voluntary Disclosure*)

Pengungkapan sukarela ialah bentuk pengungkapan yang sifat pelaksanaannya adalah sukarela, oleh suatu entitas tanpa diharuskan oleh peraturan dan standar yang berlaku. Pengungkapan sukarela ini pengungkapan nya melebihi sesuatu yang diwajibkan. Pengungkapan ini dapat mengurangi tingkat asimetri informasi antara partisipan pasar. Kredibilitas serta realibilitas merupakan suatu hal yang sangat penting dalam pengungkapan sukarela. Pengungkapan menurut Evans dalam Suwardjono (2015) dapat dibagi menjadi 3, yaitu:

- 1) Pengungkapan Memadai (*adequate disclosure*) adalah suatu tingkat minimum yang harus dipenuhi agar laporan keuangan secara keseluruhan tidak menyesatkan untuk pengambilan keputusan yang terarah.
- 2) Pengungkapan Wajar (*fair or ethical disclosure*) adalah suatu tingkat yang wajib dicapai agar semua pihak mendapat perlakuan dan pelayanan informasi yang sama.
- 3) Tingkat Penuh (*full disclosure*) menuntut penyajian secara penuh semua informasi yang berpaut dengan pengambilan keputusan.

Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) merupakan salah satu komponen yang penting dalam laporan keuangan. Dalam PP No.71 Tahun 2010 menyebutkan bahwa Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) berisi penjelasan yang sifatnya naratif atau rincian dari angka yang tertulis dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan SAL, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca, dan Laporan Arus Kas. Catatan atas Laporan Keuangan juga berisi tentang kebijakan akuntansi apa yang dipakai oleh sebuah entitas pelaporan serta informasi lain yang diwajibkan untuk diungkapkan di dalam Standar Akuntansi Pemerintahan sehingga penyajian laporan keuangan menghasilkan laporan yang wajar.

2.5 Hipotesis

Tingkat pengungkapan yang diteliti adalah pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) yang merupakan penyampaian informasi yang diwajibkan oleh pemerintah sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan. Keseluruhan informasi yang diungkapkan secara rinci dan jelas dalam laporan keuangan inilah yang membentuk akuntabilitas laporan keuangan karena menekankan ukuran, pengevaluasian kinerja keuangan maupun pelayanan sehingga mendorong pengkomunikasian hasil-hasil informasi kepada pihak yang memiliki kepentingan dalam laporan keuangan terutama masyarakat sebagai prinsipal.

Hal ini sesuai dengan teori keagenan yang menyatakan bahwa agen dan prinsipal memiliki kepentingan yang tidak sama (Scott, 2015), prinsipal menginginkan hasil kinerja yang baik dari agen sehingga agen (pemerintah) berkewajiban mempertanggungjawabkan kinerjanya kepada masyarakat, salah satunya adalah melalui akuntabilitas laporan keuangan sebagai salah satu bentuk dimensi akuntabilitas dan transparansi kepada publik. Liestiani & Martani (2012), Nordiawan & Hertianti (2010) serta Rahim & Martani (2016) menegaskan pengungkapan informasi yang utuh dalam laporan keuangan akan menciptakan transparansi dan nantinya akan menciptakan akuntabilitas. Semakin tinggi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah maka semakin tinggi akuntabilitas atas pengelolaan keuangan daerah.

Dalam penelitian ini akuntabilitas publik adalah opini BPK RI atas kewajaran penyajian laporan keuangan. Akuntabilitas keuangan yang diprosikan dalam pendapat auditor merupakan pertanggungjawaban mengenai integritas keuangan, pengungkapan, dan ketaatan terhadap peraturan perundangan-undangan dan memiliki sasaran berupa pengungkapan laporan keuangan yang mencakup penerimaan, penyimpanan, dan pengeluaran uang oleh instansi pemerintah. Berdasarkan uraian diatas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H1 : Pengungkapan LKPD berpengaruh terhadap Akuntabilitas Publik

3. Metodologi penelitian

Jika dilihat dari analisis yang menekankan data *numeric*, penelitian ini memiliki pendekatan kuantitatif dalam taraf eksplanasi. Bungin (2017) menjelaskan bahwa penelitian eksplanasi merupakan penelitian untuk mengukur, menguji hubungan sebab akibat, menjelaskan hubungan, perbedaan atau pengaruh dari dua atau beberapa variabel menggunakan analisis statistik inferensial. Apabila peneliti menjelaskan hubungan kausal antara variabel-variabel melalui pengujian hipotesis maka dinamakan penelitian penjelasan. Menurut Sugiyono (2019) variabel penelitian adalah segala sesuatu yang berbentuk apa saja yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari sehingga diperoleh informasi tentang hal tersebut kemudian ditarik kesimpulannya. Dalam penelitian ini terdiri dari *independent variable* (bebas), *intervening* (perantara), dan *dependent variable* (terikat).

Tabel 1. Definisi Variabel Penelitian

No	Variabel	Definisi Variabel
1	Akuntabilitas Publik	Akuntabilitas publik adalah suatu ukuran yang menunjukkan seberapa besar tingkat kesesuaian penyelenggaraan pelayanan dengan ukuran nilai-nilai atau norma eksternal yang dimiliki oleh para stakeholders yang berkepentingan dengan pelayanan tersebut (Mardiasmo, 2015)
2	Pengungkapan Wajib LKPD	Penjelasan hal-hal informatif yang dianggap penting dan bermanfaat bagi pemakai laporan keuangan sesuai dengan persyaratan pengungkapan minimum yang ditetapkan oleh standar akuntansi yang berlaku (Ghazali dan Chariri, 2016)

Operasionalisasi variabel merupakan atribut dari obyek yang memiliki variasi tertentu yang telah ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan ditarik kesimpulannya. Pemilihan operasionalisasi variabel memperhatikan indikator yang tepat untuk mengukur variabel penelitian sehingga diperoleh hasil yang akurat. Operasionalisasi variabel-variabel penelitian ini adalah:

3.1 Akuntabilitas Publik

Variabel endogen kedua dari penelitian ini adalah akuntabilitas publik atas laporan keuangan pemerintah daerah yang diterbitkan oleh BPK RI yang terdiri dari opini audit laporan keuangan. Opini yang dikeluarkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan terdiri dari lima opini yaitu opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP/ *Unqualified opinion*), Wajar Tanpa Pengecualian Dengan Paragraf Penjelas, Wajar Dengan Pengecualian (WDP/ *Qualified opinion*), Tidak Wajar (TW/ *Adverse opinion*) dan Tidak Memberikan Pendapat (TMP/ *Disclaimer opinion*). Opini audit yang digunakan sebagai proksi dari variabel akuntabilitas publik dalam penelitian ini diperoleh dari hasil opini yang diterbitkan oleh BPK tahun 2020 atas laporan keuangan Pemerintah Daerah tahun 2019. Mengacu pada penelitian Rahim dan Martani (2016) opini audit diukur menggunakan skala ordinal, yang berarti nilai yang memiliki peringkat berbeda satu sama lainnya. Nilai yang lebih tinggi menunjukkan peringkat yang lebih tinggi. Opini audit ini diberi nilai sebagai berikut: 1. Untuk opini tidak memberikan pendapat (TMP), 2. Untuk opini Tidak Wajar (TW), 3. Untuk opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), 4. Untuk opini Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraf Penjelas (WTP DPP), dan 5. Untuk opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP).

3.2 Tingkat Pengungkapan Wajib (Mandatory Disclosure) LKPD

Tingkat pengungkapan LKPD yang menjadi variabel perantara (Y) dalam penelitian ini adalah perbandingan antara pengungkapan yang telah disajikan dalam LKPD dengan pengungkapan yang seharusnya disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) menurut Standar Akuntansi Pemerintah (SAP), Standar laporan keuangan pemerintah daerah mewajibkan pelaporan secara akurat atas informasi yang diungkapkan dalam LKPD sesuai Peraturan Pemerintah No. 24 tahun 2005 dan PP No. 71 Tahun 2010.

DISCLOSURE: $\frac{\text{Pengungkapan LKPD}}{\text{Pengungkapan PSAP}}$

Tingkat pengungkapan LKPD tahun 2019 ini diukur dengan menggunakan formula pengukuran dari Hilmi dan Martani, 2012 dan ringkasan pengungkapan wajib sesuai SAP dari Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) sebagai berikut:

Tabel 2. Item Pengungkapan SAP

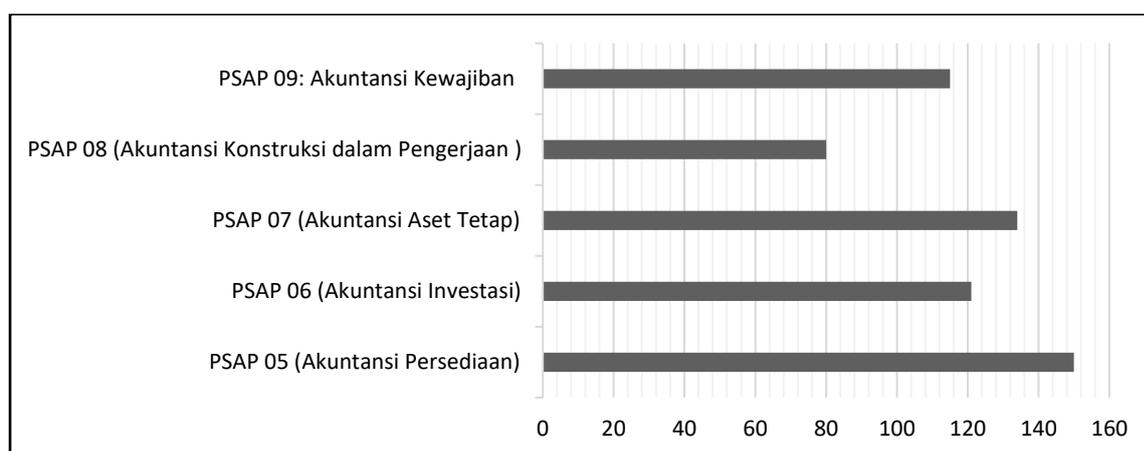
No	Item Pengungkapan
1	PSAP 05: Akuntansi Persediaan <ol style="list-style-type: none"> 1. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan; 2. Penjelasan lebih lanjut persediaan; 3. Kondisi persediaan;
2	PSAP 06: Akuntansi Investasi <ol style="list-style-type: none"> 1. Kebijakan akuntansi untuk penentuan nilai investasi; 2. Jenis-jenis investasi (permanen dan non permanen); 3. Perubahan harga pasar baik investasi jangka pendek maupun investasi jangka panjang; 4. Penurunan nilai investasi yang signifikan dan penyebab penurunan tersebut; 5. Investasi yang dinilai dengan nilai wajar; 6. Perubahan pos investasi;
3	PSAP 07: Akuntansi Aset Tetap <ol style="list-style-type: none"> 1. Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat; 2. Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode (penambahan, pelepasan, akumulasi penyusutan dan perubahan nilai, mutasi aset tetap lainnya); 3. Informasi penyusutan (nilai penyusutan, metode penyusutan, masa manfaat atau tarif penyusutan, nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode); 4. Eksistensi dan batasan hak milik atas aset tetap; 5. Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan aset tetap; 6. Jumlah pengeluaran pada pos aset tetap dalam konstruksi; 7. Jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap; 8. Jika aset tetap dicatat pada jumlah yang dinilai kembali, hal-hal berikut 9. harus diungkapkan: 10. Dasar peraturan untuk menilai kembali aset tetap; 11. Tanggal efektif penilaian kembali; 12. Jika ada, nama penilai independen; 13. Hakikat setiap petunjuk yang digunakan untuk menentukan biaya pengganti; 14. Nilai tercatat setiap jenis aset tetap;
4	PSAP 08: Akuntansi Konstruksi dalam Pengerjaan <ol style="list-style-type: none"> 1. Rincian kontrak konstruksi dalam pengerjaan berikut tingkat penyelesaian dan jangka waktu penyelesaiannya; 2. Nilai kontrak konstruksi dan sumber pembiayaannya; 3. Jumlah biaya yang telah dikeluarkan; 4. Uang muka kerja yang diberikan; 5. Retensi;
5	PSAP 09: Akuntansi Kewajiban

1. Daftar skedul utang;
2. Jumlah saldo kewajiban jangka pendek dan jangka panjang yang diklasifikasikan berdasarkan pemberi pinjaman;
3. Jumlah saldo kewajiban berupa utang pemerintah berdasarkan jenis sekuritas utang pemerintah dan jatuh temponya;
4. Bunga pinjaman yang terutang pada periode berjalan dan tingkat bunga yang berlaku;
5. Konsekuensi dilakukannya penyelesaian kewajiban sebelum jatuh tempo;
6. Perjanjian restrukturisasi utang;
7. Jumlah tunggakan pinjaman yang disajikan dalam bentuk daftar umur utang berdasarkan kreditur;
8. Biaya pinjaman
- 9.

Sumber: Standar Akuntansi Pemerintah

4. Hasil dan pembahasan

4.1 Analisis Deskriptif



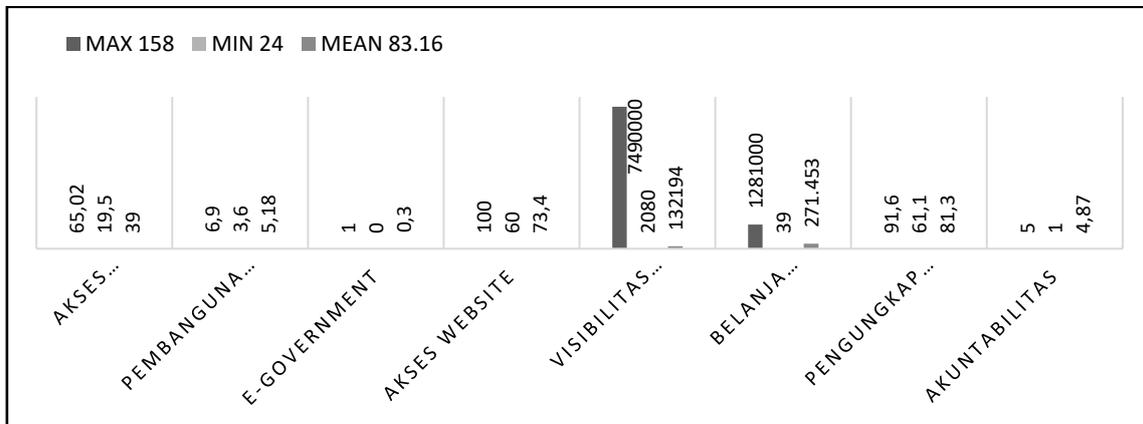
Gambar 1. Tingkat Pengungkapan Berdasarkan SAP Sumber: Data diolah (2021)

Tingkat pengungkapan wajib LKPD yang diukur menggunakan perbandingan rumus jumlah pengungkapan yang tersaji dalam LK dibagi dengan jumlah pengungkapan sesuai pedoman SAP menghasilkan persentase tertinggi pada angka 91.6%, nilai terbesar ini dipegang oleh kabupaten Sidoarjo, Jawa Timur yang juga merupakan peringkat tertinggi kabupaten/kota berdasarkan kriteria status kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah secara nasional pada tahun 2017 yang dikeluarkan oleh Kemendagri melalui Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 100-53 Tahun 2018.

Beralih pada angka terendah dalam persentase 61.1% dimiliki oleh kabupaten Belitong Timur provinsi Kepulauan Bangka Belitung pada tahun 2017 dan 2018. Perbandingan formula pengungkapan yang terdemonstrasi dalam angka pengungkapan dibagi dengan 36 indikator memberikan nilai rata-rata *disclosure* seluruh pemerintah daerah kabupaten di Indonesia dalam angka 81.3%. Jika mengacu pada Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) seperti yang tersaji dalam gambar 4.4 menghasilkan kesimpulan bahwa pengungkapan setiap item PSAP oleh pemerintah daerah kabupaten adalah sebagai berikut: peringkat tertinggi diisi oleh *disclosure* atas akuntansi persediaan, kemudian akuntansi aset tetap, akuntansi kewajiban, akuntansi investasi, dan akuntansi konstruksi dalam pengerjaan pada urutan terakhir.

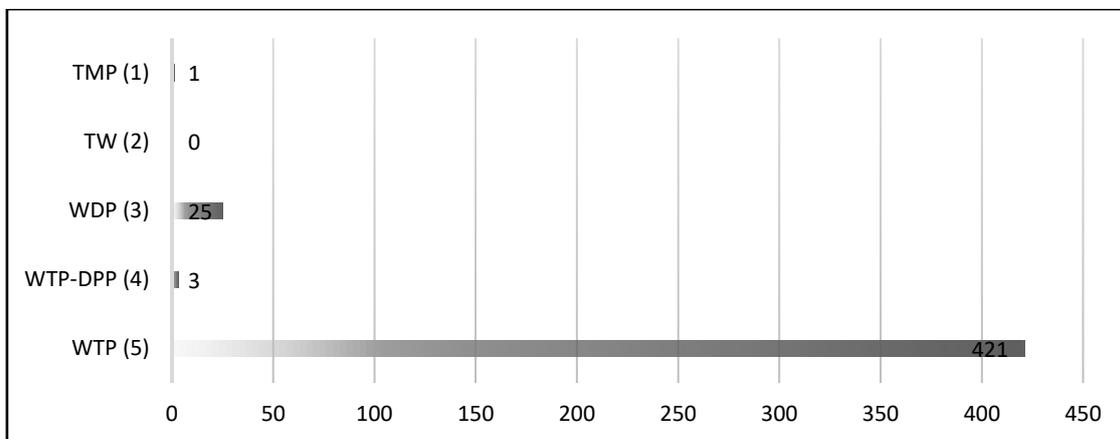
Variabel endogen kedua akuntabilitas publik pada penelitian ini diukur menggunakan opini yang dikeluarkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan. Berdasarkan ringkasan deskriptif variabel memiliki nilai tertinggi pada angka 5 yang merepresentasikan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), nilai terendah

berada pada angka 1 yang memberikan makna opini audit Tidak Memberikan Pendapat (TMP), sedangkan nilai rata-rata akuntabilitas publik melalui ukuran pendapat BPK berada pada level 4.87 yang jika dinarasikan dalam opini berada dalam kategori Wajar Tanpa Pengecualian Dengan Paragraf Penjelas.



Gambar 2. Grafik Ringkasan Deskriptif Variabel Sumber: Data diolah (2021)

Sedangkan persentase opini audit terhadap seluruh LKPD tahun 2017-2019 tersaji dalam gambar 4.6 yang menguraikan bahwa jumlah opini audit *disclaimer* atau TMP hanya berjumlah 1 LKPD (0.22%), angka terendah ini mewakili opini audit atas LKPD kabupaten Jember pada tahun 2019, sedangkan opini TW adalah nol, selanjutnya opini WDP (*Qualified opinion*) sebanyak 25 LKPD (5.46%), beberapa LKPD yang mendapatkan opini tersebut diantaranya adalah LKPD Tulungagung 2018, Subang 2017, Tasikmalaya 2018, Belitung 2017-2018, dan Brebes 2017-2018. Untuk opini WTP-DPP terdiri dari 3 LKPD yaitu Lampung Utara 2019, Pakpak Bharat Sumatera Utara 2018-2019. Sedangkan mayoritas LKPD didominasi oleh pendapat WTP sebanyak 421 Laporan Keuangan atau setara dengan 93.5%.



Gambar 3. Grafik Opini BPK Seluruh LKPD Sumber: Data diolah (2021)

4.2 Pengaruh Pengungkapan LKPD terhadap Akuntabilitas Publik

a. Pengaruh Langsung Pengungkapan LKPD terhadap Akuntabilitas Publik

Tabel 3. Ringkasan Uji Regresi Persamaan 3

Variabel	Standardize d Coefficients Beta	t-statistic	Sig.	Arah Hipotesis	Hasil
Pengungkapan LKPD (Y)	4.507527	8.733369	0.0000	+	H15 diterima
Constant	59.33731	23.45264	0.0000		

<i>R-square</i>	0.14473
	6
<i>Adjusted R-square</i>	0.14282
	7
<i>F-Statistic</i>	75.8151
	2
<i>Sig. F- statistic</i>	0.00000
	0

Note: Dependent variable: Akuntabilitas Publik (Z)

Sumber: Eviews (2021)

Hasil analisis regresi linier sederhana yang menghubungkan variabel pengungkapan LKPD (Y) terhadap akuntabilitas publik (Z) menghasilkan nilai p sebesar 0.000. Probabilitas yang tergambar dalam angka kurang dari taraf signifikansi 5% ini menginterpretasikan bahwa secara langsung variabel Y mempengaruhi variabel Z. Nilai koefisien beta 4.507 mengindikasikan bahwa setiap penambahan satu persen pengungkapan LKPD yang dilakukan oleh kabupaten akan mengakibatkan kenaikan tingkat akuntabilitas publik melalui opini audit BPK senilai 4.51%. Melalui nilai signifikansi < 0.005 , variabel Pengungkapan LKPD (Y) terbukti secara statistik memiliki pengaruh positif terhadap akuntabilitas publik (Z). Penerimaan terhadap H-15 ini memberikan makna bahwa semakin tinggi informasi akuntansi yang diungkapkan pemerintah daerah dalam laporan keuangan maka semakin tinggi tingkat akuntabilitas yang diukur melalui opini audit BPK. Hasil penelitian mengonfirmasi teori keagenan yang menyatakan bahwa agen dan prinsipal memiliki kepentingan yang tidak sama (Scott, 2015).

Masyarakat sebagai prinsipal membutuhkan pertanggungjawaban kinerja dari agen pemerintah yang berkewajiban mewujudkan akuntabilitas laporan keuangan sebagai salah satu bentuk dimensi akuntabilitas publik. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan beberapa studi empiris yang membuktikan bahwa *disclosure* atas laporan keuangan mampu mengurangi ketidakseimbangan informasi antara pihak *agent* dan *principal* melalui publikasi laporan keuangan yang mengungkap informasi relevan (Scott, 2015). Korelasi positif ini juga mendukung penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Khasanah (2014), Torres et al. (2010), Gajewski & Lili (2015), dan Adiputra (2018) bahwa kualitas penyusunan laporan akuntansi yang salah satunya tertuang dalam pengungkapan berpengaruh terhadap akuntabilitas (Juliyanti, 2023). Hasil penelitian yang menjelaskan bahwa transparansi pemerintah daerah ditentukan oleh adanya keterbukaan pengungkapan laporan keuangan ini juga telah mengonfirmasi studi dari Mwesigwa et al. (2021), Dewi (2022) yang menjelaskan bahwa kebijakan dan pelayanan pemerintah akan lebih efisien jika mempertimbangkan rakyat sebagai prinsipal. Selain itu Nairobi et al (2021); Omodero (2019) juga mendukung studi ini dengan menyimpulkan bahwa adanya demokrasi dalam bentuk akuntabilitas pemerintah Indonesia mendorong pertumbuhan ekonomi. Dalam penelitian lain Anayochukwu et al. (2022) juga menjelaskan bahwa permasalahan pemerintahan daerah akan lebih mudah diselesaikan setelah adanya transparansi.

5. Kesimpulan

Melalui hasil analisis regresi sederhana, Pengungkapan LKPD memiliki pengaruh secara langsung yang signifikan terhadap Akuntabilitas Publik. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan beberapa studi empiris yang membuktikan bahwa *disclosure* atas laporan keuangan mampu mengurangi ketidakseimbangan informasi antara pihak *agent* dan *principal* melalui publikasi laporan keuangan yang mengungkap informasi relevan.

Limitasi dan studi lanjutan

Pengukuran variabel Akuntabilitas Publik (Z) dalam penelitian ini hanya didasarkan pada opini audit yang dilaporkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan atau BPK RI, karena keterbatasan waktu, penelitian ini meniadakan pengukuran pada aspek kelemahan sistem pengendalian intern LKPD yang diukur melalui jumlah kasus SPI dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan LKPD yang diukur dengan total kasus ketidakpatuhan PUU. Berdasarkan keterbatasan dan kelemahan penelitian yang telah diungkapkan diatas, disarankan bagi peneliti yang akan membahas lebih lanjut

mengenai determinan teknologi, pengungkapan LKPD, dan akuntabilitas publik untuk memperpanjang rentang waktu penelitian menggunakan data terbaru, menambah sampel pada batas maksimal agar dapat memberikan gambaran yang lebih baik mengenai hubungan faktor teknologi, pengungkapan LKPD, dan akuntabilitas.

Referensi

- Adiputra, I. M. P., Utama, S., & Rossieta, H. (2018). Transparency of local government in Indonesia. *Asian Journal of Accounting Research*, 3(1), 123–138. <https://doi.org/10.1108/ajar-07-2018-0019>
- Aliya, S., and A. Nahar. (2012). Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah dan Aksebilitas Laporan Keuangan Daerah Terhadap Transparansi Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah. *Jurnal Akuntansi & Auditing*, 8(2).
- Anayochukwu, G, I., Ani, V, A., and Nsah, B. (2022). Assessment of Local Government Autonomy and Governance: A Case Study in Nigeria. *Journal of Governance and Accountability Studies*, 2(1), 15-28.
- Arifin, J. (2014). Isomorphic Pressures Influencing the Level of Mandatory Disclosure within Financial Statements of Indonesian Local Governments. November, 1–251. http://espace.library.curtin.edu.au/cgi-bin/espace.pdf?file=/2015/02/13/file_1/213629
- Bastian, Indra. 2014. Akuntansi Sektor Publik Suatu Pengantar Edisi Ketiga. Penerbit Erlangga: Jakarta
- Bungin, Burhan. (2017). Metode Penelitian Kualitatif. Depok : PT Raja Grafindo
- Dewi, F. G. (2022). Mutations of position and performance of local government public officers: An experimental study. *Journal of Governance and Accountability Studies*, 2(2), 93- 105
- Erryana, Vinda dan Setyawan, Hendri. 2016. Determinan Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris Pada Pemerintah Daerah se- Jawa Tengah). *Jurnal Akuntansi Indonesia*, 5(1).
- Gajewski, J. F., & Li, L. (2015). Can Internet-based disclosure reduce information asymmetry? *Advances in Accounting*, 31(1), 115–124. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2015.03.013>
- Ghozali, Imam. dan Anis Chariri. 2016, Teori Akuntansi, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Hilmi, A.Z. & Martani. (2012). Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi. Depok: Skripsi Departemen Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Indonesia
- International Accounting Standards Board. (2010). International financial reporting standards (IFRS's): Including international accounting standards (IAS's) and interpretations as at. London: *International Accounting Standards Board*.
- Juliyanti, W. (2023). Studi Deskriptif: Determinan Teknologi, Informasi dan Komunikasi dalam Pengungkapan LKPD di Indonesia. *Studi Akuntansi, Keuangan, dan Manajemen*, 2(2), 121-134.
- Khasanah, Rahardjo. (2014). Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas dan Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi Universitas Diponegoro*.
- Liestiani, Annisa dan Dwi Martani (2012). Pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota di Indonesia untuk Tahun Anggaran 2006. Skripsi Sarjana. FEUI. Depok
- Mardiasmo. (2018). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi
- Mwesigwa, D., Bogere, M., & Anastassova, L. (2021). Integrated policy formulation processes in local governments: A case study in mid-western Uganda. *Journal of Governance and Accountability Studies*, 1(2), 83-101
- Nairobi, N., Santi, N. R., & Afif, F. Y. (2021). The impact of the quality of democracy on the economic growth of provinces in Indonesia. *Journal of Governance and Accountability Studies*, 1(2), 121-132
- Nordiawan, Deddi dan Ayuningtyas Hertianti. (2010). Akuntansi Sektor Publik. Edisi Kedua. Jakarta: Salemba Empat

- Omodero, C. O. (2019). Genesis of accountability and its impact on accounting. *International Journal of Financial, Accounting, and Management*, 1(1), 47-55. <https://doi.org/10.35912/ijfam.v1i1.78>
- Rahim, W, M. dan Martani, D. (2016). Analisis Pengaruh Tingkat Akses Internet, Kompetisi Politik, Opini Audit, Karakteristik Pemda, Dan Karakteristik Demografi Terhadap Pengungkapan Informasi Keuangan Dan NonKeuangan Website Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi Universitas Indonesia*.
- Republik Indonesia. (2001). Instruksi Presiden Republik Indonesia No 6 Tahun 2001 Tentang Pengembangan dan Pendayagunaan Telematika di Indonesia. Jakarta: Pemerintah Indonesia.
- Republik Indonesia. (2003). Instruksi Presiden Republik Indonesia No 3 Tahun 2003 Tentang Kebijakan dan Strategi Nasional Pengembangan e-Government. Jakarta: Pemerintah Indonesia.
- Republik Indonesia. (2003). Undang-Undang No 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara. Jakarta: Pemerintah Indonesia.
- Republik Indonesia. (2003). Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang tentang Keuangan Negara. Sekretariat Negara. Indonesia
- Republik Indonesia. (2003). Intruksi Presiden Nomor 3 Tahun 2003 tentang Impelementasi Pemerintahan E-Government. Sekretariat Negara. Indonesia
- Republik Indonesia. (2004). Undang- undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Sekretariat Negara. Indonesia.
- Republik Indonesia. (2004). Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah. Sekretariat Negara. Indonesia
- Republik Indonesia. (2004). Undang-Undang Republik Indonesia No 32 Tahun 2004 Tentang Pemerintah Daerah. Jakarta: Pemerintah Indonesia.
- Republik Indonesia. (2004). Undang-Undang Republik Indonesia No 33 Tahun 2008 Tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Jakarta: Pemerintah Indonesia.
- Republik Indonesia. (2004).Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharan Negara Sekretariat Negara. Indonesia
- Republik Indonesia. (2005). Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No 56 Tahun 2005 Tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah. Jakarta: Pemerintah Indonesia.
- Republik Indonesia. (2005).Peraturan Pemerintah No. 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah. Sekretariat Negara. Indonesia.
- Republik Indonesia. (2006). Peraturan Menteri dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah. Sekretariat Negara. Indonesia.
- Republik Indonesia. (2006). Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah. Sekretariat Negara. Indonesia.
- Republik Indonesia. (2006). Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No 8 Tahun 2006 Tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah. Jakarta: Pemerintah Indonesia.
- Republik Indonesia. (2007). Peraturan Pemerintah Nomor 41 Tahun 2007 tentang Organisasi Perangkat Daerah. Sekretariat Negara. Indonesia.
- Republik Indonesia. (2007). Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No 3 Tahun 2007 Tentang Laporan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah Kepada Pemerintah, Laporan Keterangan Pertanggungjawaban Kepala Daerah Kepada Dewan Perwakilan Rakyat Daerah, dan Informasi Laporan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah Kepada Masyarakat. Jakarta: Pemerintah Indonesia.
- Republik Indonesia. (2007). Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No 38 Tahun 2007 Tentang Pembagian Urusan Pemerintahan antara Pemerintah, Pemerintahan Daerah Provinsi, dan Pemerintahan Daerah Kabupaten/Kota. Jakarta: Pemerintah Indonesia.
- Republik Indonesia. (2008). Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik. Sekretariat Negara. Indonesia
- Republik Indonesia. (2008). Undang-Undang Republik Indonesia No 14 Tahun 2008 Tentang Keterbukaan Informasi Publik. Jakarta: Pemerintah Indonesia.
- Republik Indonesia. (2010). Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah. Sekretariat Negara. Indonesia.

- Republik Indonesia. (2010). Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah. Sekretariat Negara. Indonesia
- Republik Indonesia. (2010). Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah. Sekretariat Negara. Indonesia.
- Republik Indonesia. (2012). Peraturan Presiden Republik Indonesia No 35 Tahun 2012 Tentang Perubahan atas Peraturan Presiden No 10 Tahun 2008 tentang Penggunaan Sistem Elektronik Dalam Kerangka Indonesia National Singel Window. Jakarta: Pemerintah Indonesia.
- Republik Indonesia. (2019). Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2019 tentang Sistem Pemerintahan Berbasis Elektronik dan Pengelolaan Keuangan Daerah Terintegrasi. Sekretariat Negara. Indonesia.
- Scott, W. R. (2015). Financial accounting theory. *Toronto, Ont*: Pearson Prentice Hall.
- Sugiyono. (2019). *Metodelogi Penelitian Kuantitatif dan Kualitatif Dan R&D*. Bandung: Alfabeta
- Suhardjanto, D., Rusmin, Mandasari, P., Brown, A. (2011). Mandatory Disclosure Compliance and Local Government Characteristics: Evidence from Indonesian Municipalities. *Penelitian Hibah Publikasi Internasional, LP2M UNS*
- Suryanto. (2017). Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia. *Jurnal Agregasi*. ISSN : 2337-5299.
- Suwardjono. (2015). Teori Akuntansi, Perekayasaan Pelaporan Keuangan. Yogyakarta: BPF
- Torres, L., Pina, V., & Royo, S. (2010). E-government and the transformation of public administrations in EU countries: Beyond NPM or just a second wave of reforms? *Online Information Review*, 29(5), 531–553. <https://doi.org/10.1108/14684520510628918>
- www.bpkp.go.id