



FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI OPINI AUDIT DENGAN TINGKAT PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN KEMENTERIAN/LEMBAGA SEBAGAI VARIABEL INTERVENING

Adelia Pramita Sari

Kopertis Wilayah X, e-mail: adelia.pramita.sari@gmail.com

INFO ARTIKEL

SEJARAH ARTIKEL

Diterima Pertama
11 Maret 2016

Dinyatakan Dapat Dimuat
30 Mei 2016

KATA KUNCI:

Temuan Audit
Tindak Lanjut Hasil
Pemeriksaan
Kualitas Sumber Daya Manusia
Tingkat Pengungkapan
Laporan Keuangan
Opini Audit

ABSTRAK

The purpose of this research to analyze the effect audit findings, the follow up of examination result, and quality of human resources on the audit opinion with disclosure level of financial statements of the Ministries/Institutions as intervening variable. The quality of human resources variable consist of the capacity of the operator's financial statement and the educational background of the leadership Ministries/Institutions. In addition, this study also analyzes trends disclosure level of financial statements during 2010-2013. The samples of this research were 74 Ministries/Institutions. Analysis data technical that used in this research is lag effect with ordinary least square for model 1 and ordered logistic for model 2. The results showed that the audit findings, the follow-up of examination result, the capacity of the operator's financial statement have positive and significant effect on audit opinion through the disclosure level of financial statements. However, the educational background of the leadership Ministries/Institutions are proved to have no effect on the audit opinion with the disclosure level of financial statements as intervening variable.

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh temuan audit, tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan kualitas sumber daya manusia terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan Kementerian/Lembaga. Variabel kualitas sumber daya manusia terdiri dari kapasitas operator pengelola keuangan dan latar belakang pendidikan pimpinan Kementerian/Lembaga. Selain itu, penelitian ini juga menganalisis tren pengungkapan laporan keuangan dari tahun 2010-2013. Total sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah 74 Kementerian/Lembaga. Metode analisis data yang digunakan menggunakan *lag effect* dengan model 1 menggunakan *ordinary least square* (OLS) dan model 2 menggunakan *ordered logistic*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa temuan audit, tindak lanjut hasil pemeriksaan, kapasitas operator pengelola keuangan berpengaruh positif signifikan terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan. Namun, latar belakang pendidikan pimpinan Kementerian/Lembaga terbukti tidak mempunyai pengaruh terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan.

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Penyelenggaraan tatakelola yang baik dalam organisasi sektor publik merupakan faktor penentu dalam keberhasilan kegiatan pemerintah. Hal ini sejalan dengan Pasal 2 Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 81 tahun 2010 tentang Grand Desain Reformasi Birokrasi yang menjadi acuan bagi Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah melakukan reformasi birokrasi dalam mewujudkan tata kelola yang baik tahun 2010-2025. Dengan tata kelola yang baik maka akan menciptakan transparansi dan akuntabilitas publik sebagai jawaban atas tuntutan masyarakat yang besar dalam pengelolaan keuangan negara (Suhardjanto dan Rena, 2011).

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menyebutkan bahwa pimpinan unit organisasi K/L bertanggung jawab menyusun laporan keuangan yang terdiri dari Laporan Realisasi

Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Laporan keuangan juga menjadi mekanisme utama dalam menciptakan akuntabilitas publik (Rutherford, 2000). Akuntabilitas publik merupakan pemberian informasi dan pengungkapan atas aktivitas dan kinerja keuangan pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan (Mardiasmo, 2005:25).

Dalam menjamin kualitas laporan keuangan, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai satu badan yang bebas dan mandiri berdasarkan Undang-Undang Dasar 1945 Pasal 23E ayat 1 akan memeriksa pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara terhadap laporan keuangan yang disajikan Pemerintah Daerah maupun Pemerintah Pusat. Salah satu indikator dalam mewujudkan laporan keuangan yang berkualitas adalah dengan mendorong K/L untuk memperoleh opini audit wajar tanpa pengecualian (WTP) setiap tahunnya (Djalil, 2014:134). Pada tahun 2010 K/L yang

memperoleh opini WTP sebesar 63%, tahun 2011 sebesar 77%, tahun 2012 sebesar 74% dan tahun 2013 sebesar 74% (IHPs, 2013).

Penelitian tentang faktor-faktor yang mempengaruhi opini audit secara langsung telah dilakukan oleh peneliti terdahulu. Hasil penelitian Wicaksono (2012) menemukan bahwa umur administratif Pemda dan dukungan Pimpinan Pemda berpengaruh positif terhadap opini audit. Sementara itu, *press visibility*, pengalaman ketua tim audit dan pendampingan BPKP berpengaruh negatif terhadap opini audit serta berpengaruh positif terhadap temuan audit. Hasil penelitian Winanti (2014) menemukan bahwa temuan kelemahan sistem pengendalian internal dan temuan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap opini audit. Winanti (2014) juga menemukan tindak lanjut pemerintah daerah atas jumlah rekomendasi dan tingkat kemenangan kepala daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap opini audit. Hasil penelitian Setyaningrum (2015) menemukan bahwa tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan berpengaruh positif terhadap opini audit.

Berdasarkan ketidakkonsistenan hasil penelitian terdahulu maka penelitian ini mencoba untuk menguji pengaruh temuan audit, tindak lanjut hasil pemeriksaan dan kualitas sumber daya manusia (SDM) terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan sebagai variabel intervening. Tingkat pengungkapan laporan keuangan dijadikan sebagai variabel intervening yang akan memediasi pengaruh temuan audit, tindak lanjut hasil pemeriksaan dan kualitas SDM terhadap opini audit.

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

Terdapat beberapa faktor yang berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah. Hasil penelitian Ingram (1984) menemukan *coalition of voters*, *administrative selection process* dan *management incentive* memiliki pengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan. Robbins dan Austin (1986) menemukan *administrative power*, *management incentives* dan *city government form* berpengaruh positif terhadap kualitas pengungkapan laporan keuangan. Giroux (1989) menemukan tingkat rata-rata pajak, *simplicity index*, dan opini audit berpengaruh positif terhadap indeks pengungkapan. Vermeer et al. (2009) menemukan monitoring yang dilakukan melalui program sertifikasi GFOA, hutang, badan pengawas, dan pejabat yang ditunjuk

berpengaruh terhadap kecenderungan pemerintah untuk memenuhi persyaratan pengungkapan berdasarkan Governmental Accounting Standards Board Statement (GASBS).

Berbeda dengan penelitian terdahulu yang lebih banyak meneliti tentang kualitas laporan keuangan pada Pemerintah Kabupaten/Kota maupun Pemerintah Provinsi (Ingram, 1984; Robbin dan Austin, 1986; Giroux, 1989; Martani dan Liestiani, 2008; Hilmi dan Martani, 2012; Setyaningrum et al., 2012a; Setyaningrum dan Syafitri., 2012b). Penelitian ini akan mencoba melihat tingkat pengungkapan laporan keuangan yang dilakukan oleh K/L. Kontribusi penelitian ini adalah penggunaan tingkat pengungkapan laporan keuangan sebagai variabel intervening yang memediasi pengaruh temuan audit, tindak lanjut, dan kualitas SDM terhadap opini audit.

Adanya perbaikan terhadap temuan audit tahun lalu oleh K/L akan mendorong K/L meningkatkan pengungkapan laporan keuangan dalam CaLK sesuai dengan Peraturan Dirjen Perbendaharaan Nomor PER-65/PB/2010 tentang Pedoman Penyusunan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga yang telah diubah menjadi PER-55/PB/2012. Jika pengungkapan tinggi maka akan berpengaruh terhadap probabilitas opini yang diperoleh K/L. Tindak lanjut rekomendasi yang dilakukan oleh K/L akan meningkatkan kualitas laporan keuangan sehingga opini menjadi semakin baik. Kualitas SDM yang baik akan mendorong tingkat pengungkapan laporan keuangan yang semakin tinggi dan probabilitas opini WTP dapat diperoleh.

2. KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Bergman & Lane (1990) menyatakan bahwa kerangka hubungan prinsipal agen merupakan suatu pendekatan yang sangat penting untuk menganalisis komitmen-komitmen kebijakan publik. Penerapan kebijakan publik berkaitan dengan masalah-masalah kontraktual, yakni informasi yang tidak simetris (*asymmetric information*), *moral hazard*, dan *adverse selection*. Andvig et al. (2001) menyatakan bahwa prinsipal bisa bertindak tidak sesuai dengan kepentingan masyarakat, tetapi mengutamakan kepentingannya yang sifatnya lebih sempit.

Masalah keagenan dapat terjadi dalam organisasi sektor swasta maupun organisasi sektor publik (Zimmerman, 1977). Dalam konteks pemerintahan, rakyat bertindak sebagai prinsipal yang mendelegasikan wewenangnya kepada agen baik itu legislatif maupun eksekutif dalam mengelola urusan publik. Menurut teori agensi, pemerintah memiliki akses langsung terhadap informasi dibandingkan rakyat sehingga timbul asimetri informasi. Hal ini yang terkadang dapat memicu tindakan korupsi oleh agen. Oleh sebab itu, pemerintah harus dapat meningkatkan akuntabilitas dan transparansi dalam upaya mengurangi asimetri informasi (Setiawan, 2012; Agusti 2014).

Streim (1994) menjelaskan tiga jenis hubungan keagenan dalam konteks pemerintahan, yaitu:

1. Hubungan *Electorate-Legislature*
Hubungan antara *electorate* dan *legislature* dapat dikatakan sebagai hubungan keagenan dimana *electorate* (*voter/taxpayer*) sebagai prinsipal dan *legislature* sebagai agen. Terdapat dua masalah keagenan yang muncul dalam hubungan antara *electorate* dan *legislature* yaitu *moral hazard* dan *adverse selection*. *Moral hazard* timbul karena *electorate* tidak dapat mengawasi secara langsung tindakan legislatur yang dipilihnya. Legislatur memiliki kepentingan sendiri yang tidak selaras dengan kepentingan *electorate*. *Adverse selection* juga bisa timbul terkait ketidakpastian janji politik yang direalisasikan legislatur setelah memenangkan pemilu.
2. Hubungan *Legislature-Government*
Hubungan antara *legislature* dan *government* dikatakan sebagai hubungan keagenan dimana legislatur sebagai prinsipal dan pemerintah sebagai agen. Pemerintah bertanggung jawab kepada lembaga legislatif yaitu Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) dalam menjalankan roda pemerintahan untuk kinerja yang efisien dari berbagai program yang telah disetujui oleh DPR. Legislatur tidak dapat mengawasi tindakan dari pemerintah sehingga untuk mengontrol bahwa anggaran telah dibelanjakan dengan benar maka pemerintah bertanggungjawab dalam menyajikan laporan keuangan.
3. Hubungan *Government-Bureaucracy*
Hubungan antara pemerintah dan birokrat dikatakan sebagai hubungan keagenan dimana pemerintah sebagai prinsipal dan birokrat sebagai agen. Dalam hal ini pemerintah adalah Presiden dan Menteri sedangkan birokrat adalah pejabat yang ditunjuk oleh menteri dalam menjalankan roda pemerintahan. Masalah *moral hazard* terjadi karena pemerintah tidak dapat secara langsung mengamati tindakan birokrat. Birokrat memiliki informasi yang lebih banyak atas penyelenggaraan pemerintahan. Oleh sebab itu aktivitas pengawasan melalui audit anggaran diperlukan untuk mengawasi tindakan birokrat.

2.2. Teori Signalling

Evan dan Patton (1987) mengatakan bahwa pemerintah berusaha untuk memberikan sinyal yang baik kepada rakyat. Sinyal yang baik bertujuan agar rakyat dapat mendukung pemerintahan yang sedang berjalan sehingga pemerintahan dapat berjalan dengan baik. Pemerintah akan memberikan sinyal kepada masyarakat dengan cara memberikan laporan keuangan yang berkualitas, peningkatan sistem pengendalian intern dan pengungkapan yang lengkap (Arifin dan Fitriarsi, 2014). Informasi yang berhubungan dengan pengelolaan keuangan negara wajib diungkapkan sehingga dapat memenuhi keinginan rakyat untuk transparansi dan akuntabilitas

dalam laporan keuangan dan mengurangi asimetri informasi (Setyaningrum, 2015).

Kualitas laporan keuangan dapat dilihat dari sinyal informasi yang diungkapkan oleh pemerintah. Selain itu, kinerja pemerintahan yang baik perlu diinformasikan kepada rakyat baik sebagai bentuk pertanggungjawaban maupun sebagai bentuk promosi untuk tujuan politik (Hilmi dan Martani, 2012). Semakin andal laporan keuangan maka semakin baik opini yang diperoleh dan implementasi sistem pengendalian intern dalam pengelolaan keuangan menjadi baik merupakan bentuk sinyal pemerintah kepada stakeholder (Agusti, 2014).

2.3. Temuan Audit

Hasil penelitian Liu dan Lin (2012) menemukan semakin banyak pelanggaran regulasi yang dilakukan oleh pemerintah daerah di Cina menyebabkan tingkat korupsi menjadi meningkat sehingga kualitas laporan keuangan menjadi rendah. Martani dan Liestiani (2008) memberikan bukti bahwa temuan audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota. Dengan temuan audit yang banyak, pemerintah daerah memenuhi rekomendasi BPK RI dalam melakukan koreksi sehingga akan berupaya untuk meningkatkan pengungkapan laporan keuangan. Berbeda dengan hasil penelitian Arifin dan Fitriarsi (2014) yang menemukan bahwa jumlah temuan audit pada tahun lalu dan pada periode yang sama tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan. Hal ini disebabkan K/L tidak maksimal dalam menindak lanjut rekomendasi dari BPK RI atas temuan audit (Arifin dan Fitriarsi, 2014).

Hasil penelitian Agusti (2014), Winanti (2014) dan Setyaningrum (2015) membuktikan bahwa temuan audit berpengaruh negatif terhadap opini audit artinya semakin besar temuan audit maka peluang dalam memperoleh opini wajar tanpa pengecualian menjadi semakin kecil. Hal ini disebabkan karena temuan yang material akan berpengaruh langsung terhadap laporan keuangan yang menyebabkan salah saji sehingga opini menjadi semakin buruk (Setyaningrum, 2015).

Berdasarkan ketidakkonsistenan hasil penelitian sebelumnya dan Peraturan Dirjen Perbendaharaan Nomor PER-65/PB/2010 yang telah diperbarui menjadi PER-55/PB/2012 menyatakan bahwa temuan audit harus diungkapkan dalam CaLK. Oleh sebab itu, pengujian temuan audit terhadap opini melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan dilakukan. Jika temuan audit pada periode lalu cukup besar, maka pada periode selanjutnya diharapkan adanya upaya dari K/L untuk mengurangi temuan audit sehingga pengungkapan tahun ini menjadi tinggi. Jika pengungkapan semakin tinggi maka probabilitas opini yang diperoleh menjadi semakin baik. Dengan demikian, hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah:

H1: Temuan audit pada periode lalu berpengaruh positif terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan K/L.

2.4. Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan

Laporan tindak lanjut hasil temuan dan rekomendasi dalam laporan pemeriksaan menunjukkan kualitas dari laporan hasil pemeriksaan dan menjadi efektif jika rekomendasi tersebut dilaksanakan oleh organisasi yang diperiksa (Dwiputrianti, 2008). Pihak pengambil keputusan dapat menghentikan dan mencegah terulangnya kembali kesalahan, penyimpangan, penyelewengan serta pemborosan dengan adanya masukan dari auditor (Umar, 2012).

Pembetulan setelah proses audit merupakan suatu bentuk tanggung jawab dari K/L atas kesalahan dalam pertanggungjawaban keuangan publik. Sehingga dengan adanya pembetulan tersebut maka temuan audit dapat bermanfaat untuk menciptakan akuntabilitas dalam proses audit pemerintahan demi terciptanya akuntabilitas (Liu dan Lin, 2012). Hasil penelitian Masyitoh (2014) menunjukkan bahwa semakin besar tindak lanjut hasil pemeriksaan yang dilakukan pemerintah daerah akan menurunkan persepsi korupsi.

Agusti (2014) menemukan bahwa tindak lanjut hasil pemeriksaan tidak berpengaruh terhadap opini audit. Berbeda dengan penelitian Winanti (2014) dan Setyaningrum (2015) yang menemukan bahwa tindak lanjut hasil pemeriksaan berpengaruh positif terhadap opini audit. Semakin banyak tindak lanjut pemeriksaan yang dilakukan maka pengelolaan keuangan yang dilakukan penda menjadi semakin baik sehingga opini yang diperoleh pada periode selanjutnya semakin baik (Setyaningrum, 2015).

Penelitian ini mencoba melakukan pengujian dengan menggunakan variabel intervening yaitu tingkat pengungkapan yang memediasi hubungan antara tindak lanjut hasil pemeriksaan dengan opini audit. Tindak lanjut hasil pemeriksaan periode lalu yang diukur dengan semakin banyak rekomendasi yang dilakukan oleh pemerintah diharapkan dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan yang direpresentasikan pada tingkat pengungkapan menjadi semakin tinggi sehingga probabilitas opini yang diperoleh K/L menjadi semakin baik. Oleh karena itu, hipotesis kedua dalam penelitian ini adalah:

H2 : Tindak lanjut hasil pemeriksaan pada periode lalu berpengaruh positif terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan K/L.

2.5. Kapasitas Sumber Daya Manusia (SDM)

Penelitian Winidyaningrum dan Rahmawaty (2010) menemukan bahwa SDM berpengaruh positif terhadap keandalan pelaporan keuangan, sedangkan pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh positif terhadap keandalan dan ketepatan waktu pelaporan keuangan.

Misra (2008) menyimpulkan bahwa pelatihan keuangan berpengaruh positif terhadap kenaikan

indeks transparansi pemerintah daerah dalam laporan keuangan sehingga akan meningkatkan kualitas laporan keuangan. Kesadaran dari Pemerintah Daerah dalam meningkatkan kemampuan staf akuntansi disebabkan masih terbatasnya staf bagian akuntansi dengan latar belakang pendidikan akuntansi (Misra, 2008). Penelitian Boner dan Walker (1994) menyatakan bahwa peningkatan pengetahuan seseorang yang muncul dari pelatihan formal sama baiknya dengan yang diperoleh pada pelatihan khusus.

Pelatihan program percepatan akuntabilitas keuangan pemerintah (PPAKP) merupakan pelatihan dalam rangka meningkatkan pengetahuan dan keterampilan teknis petugas akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan yang bertujuan untuk meningkatkan kualitas sumber daya manusia. Pelatihan PPAKP ditujukan bagi operator pengelola keuangan yang bertanggungjawab dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan.

Berdasarkan hasil penelitian terdahulu diduga bahwa semakin banyak peserta yang lulus PPAKP akan memudahkan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan yang berkualitas yang tercermin pada tingkat pengungkapan menjadi semakin tinggi. Tingkat pengungkapan yang tinggi akan berpengaruh terhadap probabilitas opini audit WTP yang diperoleh K/L. Oleh karena itu, hipotesis ketiga dalam penelitian ini adalah:

H3 : Kapasitas operator pengelola keuangan berpengaruh positif terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan K/L.

2.6. Latar Belakang Pendidikan Pimpinan K/L

Hambrick dan Mason (1984) menyatakan bahwa pengetahuan dan kemampuan yang dimiliki oleh eksekutif direpresentasikan dari latar belakang pendidikan yang dimiliki oleh eksekutif. McLelland dan Giroux (2000) menyatakan bahwa kompetensi manajer kota diukur dari sertifikat akuntansi yang dimiliki oleh manajer kota tersebut sehingga akan berpengaruh terhadap ketepatan waktu dalam penyampaian laporan keuangan. Shield (1995) berpendapat bahwa komitmen pemimpin terhadap inovasi sangat penting untuk kesuksesan implementasi sistem pengukuran kinerja.

Penelitian Wicaksono (2012) menyatakan bahwa pemerintah daerah yang memiliki kepala daerah dengan latar belakang akuntansi akan mendorong pemerintah daerah untuk dapat menyajikan laporan keuangan yang berkualitas sehingga meningkatkan opini audit. Hasil penelitian Seeba et al. (2009) menyatakan bahwa karakteristik kepala daerah berpengaruh positif terhadap strategi dan kinerja pemerintah daerah di Dubai. Seeba et al. (2009) menggunakan umur kepala daerah, tingkat pendidikan dan tenure sebagai karakteristik kepala daerah.

Berdasarkan penelitian terdahulu diduga Menteri/Pimpinan lembaga yang memiliki latar belakang pendidikan ekonomi atau akuntansi memiliki komitmen yang tinggi agar laporan keuangan menjadi berkualitas. Dengan adanya komitmen yang tinggi

tersebut diharapkan K/L menyajikan laporan keuangan yang berkualitas yang tercermin dalam tingkat pengungkapan laporan keuangan yang tinggi. Jika tingkat pengungkapan baik kemungkinan akan mendorong kementerian/lembaga memperoleh opini yang semakin baik. Berdasarkan penelitian terdahulu, maka hipotesis keempat dalam penelitian ini adalah:

H4 : Latar belakang pendidikan pimpinan K/L berpengaruh positif terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan K/L.

3. METODOLOGI PENELITIAN

3.1. Pemilihan Sampel

Pendekatan dalam penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan menggunakan data panel yaitu dengan menggabungkan data time series dan cross section (Gujarati, 2010). Objek penelitian adalah K/L yang diperiksa oleh BPK. Teknik pengambilan sampel menggunakan purposive sampling yaitu populasi yang akan dijadikan sampel penelitian ini harus memenuhi kriteria berdasarkan pertimbangan sesuai dengan tujuan penelitian. Kriteria pemilihan sampel yang akan diteliti adalah sebagai berikut:

1. K/L menyajikan laporan keuangan yang telah diaudit oleh BPK secara berturut-turut tahun 2010-2013.
2. K/L yang telah berdiri sejak tahun 2010.
3. K/L memiliki data opini audit, temuan audit dan tindak lanjut hasil pemeriksaan dari tahun 2010-2013.

Data sekunder digunakan dalam penelitian ini yaitu Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga (LKKL), Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) audit BPK RI atas laporan keuangan yang diperoleh dari Pusat Informasi dan Komunikasi (PIK) BPK RI, data peserta yang lulus Program Percepatan Akuntabilitas Keuangan Pemerintah (PPAKP) yang berasal dari Direktorat Jenderal Perbendaharaan, data sebaran satuan kerja, data terkait latar belakang pendidikan Pimpinan K/L diambil dari laman website. Periode penelitian dilakukan selama empat tahun penelitian yaitu tahun 2010-2013.

3.2. Model Penelitian

Model dalam penelitian ini adalah model yang digunakan untuk membuktikan hipotesis utama mengenai pengaruh temuan audit, tindak lanjut hasil pemeriksaan, kualitas SDM K/L terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan. Model penelitian ini mengacu pada penelitian Setyaningrum (2015). Temuan audit dan tindak lanjut hasil pemeriksaan menggunakan *Lag Effect* untuk melihat upaya dan perbaikan yang dilakukan oleh K/L dalam mengurangi temuan audit dan peningkatan tindak lanjut hasil pemeriksaan periode berikutnya. Model (1) dalam penelitian ini adalah model *ordinary least square* (OLS) sedangkan model (2) adalah model *ordered logistic* (Gujarati, 2010).

$$DISC_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 TEMUAN_{it-1} + \alpha_2 TL_{it-1} + \alpha_3 OP + \alpha_4 EDUC + \alpha_5 SATKER + \alpha_6 SIZE + \alpha_7 AGE + \varepsilon \dots \dots \dots (1)$$

Keterangan:

DISC_{it} : Tingkat pengungkapan laporan keuangan
 TEMUAN_{it-1} : Temuan audit periode sebelumnya.
 TL_{it-1} : Tindak lanjut hasil pemeriksaan periode sebelumnya.
 OP_{it} : Kapasitas operator pengelola keuangan.
 EDUC_{it} : Latar belakang pendidikan Pimpinan K/L.
 SATKER_{it} : Jumlah Satuan Kerja
 SIZE_{it} : Logaritma Natural Total Aset
 AGE_{it} : Umur Organisasi
 ε : error

Dalam pengujian hipotesis disebutkan bahwa tingkat pengungkapan dijadikan variabel intervening sehingga menggunakan persamaan simultan dengan metode indirect least square (ILS) dengan menggunakan software E-views 6.0. Pada saat pengolahan data, model (1) di-run terlebih dahulu lalu hasil run dari model (1) diambil fitted valuenya dan digunakan pada model 2. Sehingga model empiris yang digunakan adalah:

$$OPINI_{it} = \beta_0 + \beta_1 DISC_{it} + \beta_2 SATKER_{it} + \beta_3 SIZE + \beta_4 AGE + \varepsilon \dots \dots \dots (2)$$

Keterangan:

OPINI_{it} : Opini Audit
 DISC[^]_{it} : *Fitted value* dari Model 1
 SATKER_{it} : Jumlah Satuan Kerja
 SIZE_{it} : Logaritma Natural Total Aset
 AGE_{it} : Umur Organisasi
 ε : error

3.3. Operasionalisasi Variabel

3.3.1. Opini Audit

Opini audit diukur dengan menggunakan skala ordinal dengan mengurutkan peringkat dari opini yang tertinggi sampai peringkat terendah karena peringkat yang tertinggi dianggap opini yang paling baik. Opini audit yang diurut sesuai dengan peringkat terdiri dari: 4 untuk opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), 3 untuk opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), 2 untuk opini Tidak Wajar (TW), dan 1 untuk opini Tidak Memberikan Pendapat (TMP). Pengukuran opini audit yang mengacu pada penelitian Wicaksono (2012), Agusti (2014), dan Setyaningrum (2015).

3.3.2. Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan

Variabel intervening dalam penelitian ini adalah tingkat pengungkapan laporan keuangan K/L dengan menggunakan perbandingan antara pengungkapan yang telah disajikan dalam CaLK berdasarkan ceklis sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) (Martani dan Liestiani, 2008; Setyaningrum et al, 2012a; Setyaningrum dan Syafitri, 2012b; Hilmi dan Martani, 2012; Amin, 2013; Arifin dan Fitriastari, 2014).

$$DISC = \frac{\text{Pengungkapan dalam laporan keuangan Kementerian/Lembaga}}{\text{Pengungkapan dalam SAP}}$$

3.4. Variabel Independen

Variabel Independen dalam penelitian ini adalah temuan audit, tindak lanjut hasil pemeriksaan, kapasitas operator pengelola keuangan dan latar belakang pendidikan pimpinan K/L. Penjelasan mengenai pengukuran variabel independen disajikan pada tabel 1.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini merupakan penelitian data panel yaitu penelitian yang menggabungkan data *time series* dan *cross section* (Gujarati, 2010). Dalam pemilihan sampel terdapat 296 observasi yang disajikan secara berturut-turut dari tahun 2010-2013 pada tabel 2.

4.1. Statistik Deskriptif

Statistik Deskriptif dapat dilihat pada tabel 3. Variabel intervening yaitu rata-rata tingkat pengungkapan laporan keuangan K/L dari tahun 2010-2013 adalah 0.4539 (45.39%) yang menunjukkan bahwa kualitas tingkat pengungkapan laporan keuangan K/L masih tergolong rendah yaitu dibawah 50%. Rata-rata nilai nominal temuan audit K/L dari tahun 2010-2013 sebesar Rp 92.6 triliyun. Rata-rata tindak lanjut hasil pemeriksaan K/L dari tahun 2010-2013 adalah 0.6159 (61.59%) yang berarti bahwa rata-rata jumlah nominal rekomendasi dari hasil pemeriksaan BPK RI yang telah ditindaklanjuti sesuai dengan rekomendasi dibagi total nominal rekomendasi BPK RI sebesar 61.59%. Rata-rata jumlah peserta yang lulus program pelatihan akuntabilitas keuangan pemerintah (PPAKP) dibagi dengan satuan kerja adalah 0.2246 (22.46%). Rata-rata pimpinan K/L dengan latar belakang pendidikan akuntansi atau ekonomi (EDUC) adalah 0.2635 (26.35%) sehingga pimpinan K/L sebagian besar berlatar belakang pendidikan selain akuntansi atau ekonomi.

4.2. Hasil Pengujian Regresi

Tabel 4 dan 5 menyajikan hasil pengujian empiris regresi berdasarkan hipotesis penelitian yang menunjukkan pengaruh temuan audit, tindak lanjut hasil pemeriksaan dan kualitas sumber daya manusia terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan. Berdasarkan tabel 4 model 1 Adjusted R-Squared sebesar 0.6364. Hasil ini menunjukkan bahwa variabel independen kemungkinan mempengaruhi variabel dependen sebesar 63.64%. Sedangkan sisanya sebesar 36.36% dijelaskan oleh variabel lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini. Tabel 5 model 2 ditemukan psdeo R-Squared sebesar 0.0463. Hasil ini menunjukkan bahwa variabel independen kemungkinan mempengaruhi variabel dependen sebesar 4.63%. Sedangkan sisanya sebesar 95.37% dijelaskan oleh variabel lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini.

Hasil pengujian secara parsial menunjukkan terdapat pengaruh positif dan signifikan temuan audit,

tindak lanjut hasil pemeriksaan dan kapasitas operator pengelola keuangan terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan (H1, H2, dan H3 diterima). Variabel latar belakang pendidikan pimpinan K/L tidak berpengaruh terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan.

4.3. Temuan Audit

Hasil pengujian pada tabel 4 untuk model regresi pertama menunjukkan bahwa temuan audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Martani dan Liestiani (2008) yang menyatakan bahwa temuan audit memiliki pengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan dimana adanya upaya perbaikan yang dilakukan K/L atas temuan audit tahun lalu agar tidak terjadi lagi pada periode berikutnya sehingga tingkat pengungkapan laporan keuangan menjadi tinggi. Hasil pengujian pada tabel 5 untuk model regresi kedua menunjukkan bahwa temuan audit berpengaruh positif terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan.

Temuan audit pada periode lalu akan mendorong K/L untuk menindaklanjuti temuan tersebut sehingga terjadi perubahan yang lebih baik untuk mengurangi temuan audit pada periode selanjutnya yang berdampak pada tingkat pengungkapan yang semakin baik sesuai dengan Peraturan Dirjen Perbendaharaan Nomor PER-65/PB/2010 yang telah diperbarui menjadi PER-55/PB/2010. Tingkat pengungkapan laporan keuangan K/L berperan sebagai variabel intervening yang memediasi hubungan antara temuan audit terhadap opini audit. Hal ini berimplikasi pada tingkat pengungkapan laporan keuangan yang semakin tinggi meningkatkan probabilitas K/L memperoleh opini WTP.

4.4. Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan

Hasil pengujian menunjukkan adanya pengaruh tidak langsung dan positif signifikan tindak lanjut hasil pemeriksaan terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan sehingga hipotesis kedua diterima. Hasil ini dapat dilihat pada tabel 4 dan 5 menunjukkan bahwa tindak lanjut hasil pemeriksaan pada periode lalu berpengaruh positif terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan.

Hasil pengujian memberikan bukti empiris adanya pengaruh tidak langsung dan positif signifikan tindak lanjut hasil pemeriksaan terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan K/L sehingga hasil pengujian ini mendukung hipotesis kedua. Semakin banyak rekomendasi BPK yang ditindaklanjuti sesuai rekomendasi akan meningkatkan kualitas laporan keuangan K/L yang direpresentasikan dari tingkat pengungkapan yang tinggi. Hal ini berimplikasi pada semakin tinggi tingkat pengungkapan laporan keuangan akan berpengaruh terhadap peluang opini yang diperoleh K/L menjadi semakin baik.

4.5. Kapasitas Operator Pengelola Keuangan

Hasil pengujian menunjukkan adanya pengaruh tidak langsung dan positif signifikan kapasitas operator pengelola keuangan terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan sehingga hipotesis keempat diterima. Pengujian ini memberikan bukti empiris yang mendukung penelitian Misra (2008) dan Winidyaningrum dan Rahmawaty (2010) yang menyatakan bahwa kapasitas sumber daya manusia mempengaruhi keandalan laporan keuangan.

Hasil ini memberikan bukti empiris bahwa tingkat pengungkapan laporan keuangan dijadikan variabel intervening yang memediasi hubungan kapasitas operator pengelola keuangan dengan opini audit sehingga hasil pengujian ini mendukung hipotesis ketiga. Pelatihan PPAK bertujuan untuk meningkatkan pengetahuan dan keterampilan teknis operator pengelola keuangan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan sehingga laporan keuangan menjadi berkualitas. Hal ini berimplikasi pada laporan keuangan yang berkualitas tercermin dari tingkat pengungkapan laporan keuangan semakin tinggi dan selanjutnya berdampak pada probabilitas opini WTP yang diperoleh K/L.

4.6. Latar Belakang Pendidikan Pimpinan K/L

Pengujian hipotesis menunjukkan bahwa latar belakang pendidikan pimpinan K/L tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan, sehingga hasil pengujian ini tidak mendukung hipotesis keempat. Hasil pengujian ini kemungkinan disebabkan karena sebagian besar latar belakang pendidikan Pimpinan K/L adalah bukan ekonomi atau akuntansi. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Cohen dan leventis (2013) dan Setyaningrum (2015) yang menyatakan bahwa kepala daerah berasal dari jabatan politik dan sangat sedikit yang berasal dari orang profesional yang tidak selalu memiliki latar belakang pendidikan ekonomi atau akuntansi. Sama seperti halnya Menteri/Pimpinan K/L merupakan jabatan politik karena jabatan tersebut dipilih dan diangkat langsung oleh Presiden yang berasal dari profesional atau kalangan akademisi yang latar belakang pendidikannya tidak selalu ekonomi atau akuntansi.

4.7. Variabel Kontrol

Variabel kontrol untuk model regresi pertama menunjukkan bahwa variabel satuan kerja dan umur organisasi pemerintah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Jumlah satuan kerja berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan dan mendukung penelitian Martani dan Liestiani (2008). Umur organisasi berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan dan mendukung penelitian Lesmana (2010) dan Wicaksono (2012). Variabel ukuran organisasi tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan K/L yang ditunjukkan melalui probabilitas > 10% dan mendukung penelitian Laswad (2005); Setyaningrum dan Syafitri (2012b).

Variabel kontrol untuk model regresi kedua menunjukkan bahwa variabel satuan kerja dan umur organisasi berpengaruh negatif terhadap opini audit. Jumlah satuan kerja berpengaruh negatif terhadap opini audit dan mendukung penelitian Agusti (2014). Umur organisasi berpengaruh negatif terhadap opini audit dimana semakin lama organisasi berdiri maka kemungkinan organisasi tersebut mengalami kesulitan dalam menyajikan laporan keuangan karena tidak dapat mengimplementasikan peraturan terbaru dalam penyajian laporan keuangan dengan baik sehingga opini menjadi buruk. Sedangkan variabel ukuran organisasi tidak berpengaruh terhadap opini audit.

4.8. Pengujian Tambahan

Dalam penelitian ini, dilakukan pengujian tambahan untuk memberikan bukti empiris bahwa tidak ada pengaruh antara temuan audit, tindak lanjut hasil pemeriksaan dan kualitas SDM terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan (lihat tabel 6). Hasil pengujian tambahan menunjukkan variabel tingkat pengungkapan (DISC) berpengaruh positif terhadap opini audit. Hasil pengujian ini memberikan bukti empiris bahwa tingkat pengungkapan merupakan salah satu kriteria dalam pemberian opini audit sesuai dengan Pasal 16 ayat 1 Undang-Undang No 15 Tahun 2004 sehingga semakin tinggi tingkat pengungkapan laporan keuangan K/L maka peluang untuk memperoleh opini yang semakin baik.

Variabel temuan audit memiliki pengaruh negatif terhadap opini audit dan mendukung penelitian Agusti (2014), Winanti (2014) dan Setyaningrum (2015). Hasil pengujian ini berarti bahwa semakin banyak temuan audit periode lalu menunjukkan kualitas laporan keuangan yang masih rendah karena K/L tidak dapat mengurangi temuan audit tersebut agar tidak terulang pada periode selanjutnya sehingga peluang untuk memperoleh opini WTP semakin kecil. Namun, variabel independen lainnya menunjukkan bahwa tindak lanjut hasil pemeriksaan, kapasitas operator pengelola keuangan dan latar belakang pendidikan pimpinan K/L tidak berpengaruh terhadap opini audit. Dari hasil pengujian tambahan ini memberikan bukti bahwa pengaruh temuan audit, tindak lanjut hasil pemeriksaan dan kualitas SDM terhadap opini melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan yang dilakukan pada pengujian utama.

4.9. Pengujian Sensitivitas

Pengujian sensitivitas dilakukan pada pengujian utama dengan mengganti ukuran opini audit. Ukuran opini audit yang sebelumnya menggunakan skala ordinal yaitu 4 untuk opini wajar tanpa pengecualian (WTP), 3 untuk opini wajar dengan pengecualian (WDP), 2 untuk opini tidak wajar (TW) dan 1 untuk opini tidak memberikan pendapat (TMP) diganti menggunakan variabel dummy dimana 1 jika opini audit wajar tanpa pengecualian (WTP) dan 0 jika lainnya. Pengukuran untuk pengujian sensitivitas mengacu pada penelitian Setyaningrum (2015).

Berdasarkan hasil pengujian sensitivitas menunjukkan hasil yang robust dengan pengujian utama yaitu temuan audit, tindak lanjut hasil pemeriksaan dan kapasitas operator pengelola keuangan memiliki pengaruh tidak langsung terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan. Latar belakang pimpinan K/L tidak berpengaruh terhadap opini melalui tingkat pengungkapan.

5. KESIMPULAN

Berdasarkan hasil pengujian secara empiris membuktikan bahwa adanya pengaruh tidak langsung temuan audit, tindak lanjut hasil pemeriksaan, kapasitas operator pengelola keuangan terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan sebagai variabel intervening adalah positif dan signifikan. Temuan audit yang besar pada periode lalu akan mendorong K/L untuk menindaklanjuti temuan audit sehingga mengurangi temuan audit pada periode selanjutnya yang berdampak pada tingkat pengungkapan yang tinggi dan probabilitas perolehan opini audit WTP meningkat. Semakin banyak rekomendasi BPK yang ditindaklanjuti sesuai rekomendasi akan meningkatkan kualitas laporan keuangan K/L yang tercermin dari tingkat pengungkapan yang tinggi sehingga peluang opini yang diperoleh K/L semakin baik sesuai Pasal 16 ayat 1 Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004.

Peserta yang lulus pelatihan PPAKP kemungkinan memiliki pengetahuan dan keterampilan dalam menyajikan laporan keuangan yang menyebabkan tingkat pengungkapan menjadi tinggi dan perolehan opini semakin baik. Latar belakang pendidikan Pimpinan K/L tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan sehingga dapat disimpulkan bahwa latar belakang pendidikan Pimpinan K/L tidak berpengaruh terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yaitu pertama, penelitian ini secara keseluruhan menggunakan data sekunder. Untuk penelitian selanjutnya diharapkan dapat menggabungkan data sekunder dan data primer yang dapat dilakukan melalui wawancara untuk memperkuat analisis penelitian mengenai faktor-faktor yang mendorong K/L untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan, peningkatan tindak lanjut hasil pemeriksaan dan upaya K/L dalam mengurangi temuan audit. Kedua, penelitian ini baru dilakukan pada Kementerian/Lembaga untuk melihat pengaruh tidak langsung temuan audit, tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan kualitas SDM terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Penelitian selanjutnya dapat dilakukan pada Pemerintah Daerah.

Ketiga, proksi latar belakang pendidikan pimpinan K/L tidak berpengaruh terhadap opini melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan. Hal ini kemungkinan disebabkan proksi pengukuran yang digunakan belum tepat. Penelitian berikutnya dapat mempertimbangkan proksi lain seperti kualitas auditor internal dengan

membuat indeks berdasarkan lama penugasan, pelatihan yang diikuti dan latar belakang pendidikan yang ditempuh. Keempat, temuan audit dalam penelitian ini menggunakan data yang diperoleh dari ikhtisar hasil pemeriksaan semesteran dengan menggabungkan temuan terkait kelemahan sistem pengendalian internal dan temuan terkait ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Penelitian selanjutnya dapat membagi temuan audit berdasarkan jenis temuan dan tingkat materialitas temuan untuk analisis yang lebih mendalam.

Penghargaan

Terima Kasih penulis ucapkan kepada Ibu Dwi Martani dan Ibu Dyah Setyaningrum selaku pembimbing pertama dan kedua di Universitas Indonesia atas bantuan dan bimbingan beliau dalam penulisan tesis. Penelitian yang dilakukan dalam artikel ini dibiayai oleh Beasiswa BPP-DN Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan.

DAFTAR PUSTAKA

- Adzani, A. H. 2015. Determinan Akuntabilitas Pemerintah Daerah di Indonesia. Tesis. Fakultas Ekonomi. Universitas Indonesia.
- Agusti, A. F. 2014. Faktor Determinan Akuntabilitas dan Transparansi Kementerian/Lembaga. Tesis Fakultas Ekonomi. Universitas Indonesia.
- Amin, P. D. 2013. Analisis Kepatuhan Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Indonesia terhadap PP 24 Tahun 2005 untuk Tahun Anggaran 2006-2010. Skripsi Akuntansi FE UI. Depok.
- Andvig, J.C et al., 2001. Corruption: A Review of Contemporary Research. Chr. Michelsen Institute Development Studies and Human Rights Report R Web: <http://www.cmi.no>.
- Arifin, I., dan Fitriasisari, D. 2014. Pengungkapan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga, Karakteristik Organisasi dan Hasil Audit BPK. Simposium Nasional Akuntansi XVII, Mataram.
- Bergman, M., and Lane, J. E. 1990. Public Policy in a Principal-Agent Framework. *Journal of Theoretical Politics* 2(3): 339-352.
- Boner, S. E., dan Walker, P. L. 1994. The Effect of Instruction and Experience on the Acquisition of Auditing Knowledge. *The Accounting Review* 69, pp. 156-178.
- Djalil, Rizal. 2014. Akuntabilitas Keuangan Daerah, Implementasi Pasca Reformasi. Edisi 1. Jakarta: Semesta Rakyat Merdeka.
- Dwiputrianti, S. 2008. Efektivitas laporan hasil temuan pemeriksaan dalam mewujudkan reformasi transparansi fiskal dan akuntabilitas sektor publik di Indonesia. *Jurnal Ilmu Administrasi*, Vol.V, No. 4. pp. 12- 30.
- Evans, J., dan Patton, J. 1987. Signalling and Monitoring in Public Sector Accounting. *Journal of Accounting Research* 25, pp. 130-158.

- Giroux, G. 1989. Political Interest and Governmental Accounting Disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol.6, 169-83.
- Hambrick, D. C., and Mason, P. A. 1984. Upper Echelon: The Organization as a reflection of its top manager. *Academy of Management Review* 9, pp. 193-202.
- Hilmi, A. Z., dan Martani, D. 2012. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi. *Simposium Nasional Akuntansi XV*. Banjarmasin.
- Ingram, R. W. 1984. Economics Incentives and the Choice of State Government Accounting Practices. *Journal of Accounting Research*. Vol. 22, No. 1, pp 126-144.
- Laswad, F., Fisher, R., dan Oyelere, P. 2005. Determinants of Voluntary Internet Financial Reporting by Local Government Authorities. *Journal of Accounting and Public Policy*. pp. 101-121.
- Lesmana, S. I. 2010. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib di Indonesia. Tesis Universitas Sebelas Maret, Surakarta.
- Liu, J., and Lin, B. 2012. Government Auditing and Corruption Control: Evidence from China's Provincial Panel Data. *China Journal of Accounting Research*, vol. 5, pp. 163-186.
- Martani D., dan Liestiani, A. 2012. Disclosure in Local Government Financial Statement: the Case of Indonesia. *Global Review of Accounting & Finance*, Vol 3, No.1.
- Mardiasmo. 2005. Akuntansi Sektor Publik. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Masyitoh, R. D. 2014. Pengaruh Opini, Temuan Audit, dan Tindak Lanjut Audit terhadap Persepsi Korupsi pada Pemerintah Daerah Tingkat II Periode 2008-2010. Tesis FE UI. Universitas Indonesia.
- McLelland, A. J., and Giroux, G. 2000. An Empirical Analysis of Auditor Report Timing by Large Municipalities. *Journal of Accounting and Public Policy* 19, pp. 263-281.
- Misra, F. 2008. Investigasi dan Analisis Empiris Praktik Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada Kota dan Kabupaten Di Provinsi DIY dan Jawa Tengah). Tesis. Universitas Gajah Mada.
- Mustikarini, W. A., dan Fitriyari, D. 2012. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK terhadap Kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia Tahun Anggaran 2007. *Simposium Nasional Akuntansi XV*. Banjarmasin.
- Peraturan Dirjen Perbendaharaan Nomor PER-65/PB/2010 yang diubah dengan Peraturan Dirjen Perbendaharaan Nomor PER-55/PB/2012 tentang Pedoman Penyusunan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 tahun 2005 yang diubah dengan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 81 tahun 2010 tentang Grand Desain Reformasi Birokrasi.
- Robbins, W., dan Austin, K. R 1986. Disclosure Quality in Governmental Financial Reports: An Assessment of the Appropriateness of a Compound Measure. *Journal of Accounting Research*, Vol. 24 No. 2
- Rutherford, B. A. 2000. The Construction and Presentation of Performance Indicators in Executive Agency External Reports. *Financial Accountability & Management*, Vol. 16 No. 3, pp. 225-49.
- Seeba, et al. 2009. Managerial characteristic, strategy, and performance in local government. *Measuring Business Excellence*. Vol. 13 No.4
- Shield, M. 1995. An Empirical Analysis of Firm's Implementation Experience with Activity-Based Costing. *Journal of Management Accounting Research* 7. pp. 1-28
- Setiawan, W. 2012. Pengaruh Akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) terhadap Tingkat Korupsi Pemerintah Daerah di Indonesia. Skripsi Universitas Diponegoro.
- Setyaningrum, D., Andriani, E., dan Fitriyari, D. 2012a. The effects of audit opinions and audit findings on the level of disclosure of local government financial statements. *Asia Pasific Journal of Accounting and Finance*. Vol. 2(2).
- Setyaningrum, D., dan Syafitri, F. 2012b. Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*. Vol. 9. No. 2.
- Setyaningrum, D. 2015. Kualitas Auditor, Pengawasan Legislatif dan Pemanfaatan Hasil Audit dalam Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah. Disertasi FE UI. Depok.
- Suhardjanto, D., dan Yulianingtyas, R. R. 2011. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi dan Auditing*. Vol. 8. No.1.
- Umar, H. 2012. Pengawasan untuk Pemberantasan Korupsi. *Jurnal Akuntansi dan Auditing*, Vol. 8, No. 2, 95-189.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Vermeer, T. E., Styles, A. K dan Patton, T. K. 2009. Do Local Governments Present Required Disclosures for Defined Benefit Pension Plans ? *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 31. pp. 44-68.
- Wicaksono, P. T. 2012. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Opini dan Temuan Audit BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

- Kabupaten/Kota di Indonesia Tahun 2008-2009. Skripsi Akuntansi FE UI Depok.
- Winanti, B. A. 2014. Analisis Pengaruh Temuan dan Tindak Lanjut Pemeriksaan BPK, Legitimasi Kepala Daerah serta Pengawasan Pemerintahan terhadap Opini Audit LKPD 2010-2011. Skripsi Akuntansi FE UI Depok.
- Winidyaningrum, C dan Rahmawati. 2010. Pengaruh Sumber Daya Manusia dan Pemanfaatan Teknologi Informasi terhadap Keterandalan dan Ketepatanwaktuan Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Variabel Intervening Pengendalian Intern Akuntansi. Simposium Nasional Akuntansi XIII. Purwokerto.
- Zimmerman, J. 1977. The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research*, vol. 15, pp. 107-155.

LAMPIRAN

Tabel 1. Pengukuran Variabel

Variabel	Pengukuran
Temuan kelemahan sistem pengendalian internal (SPI)	Logaritma natural jumlah nilai nominal temuan sistem kelemahan pengendalian internal ditambah temuan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan berdasarkan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK atas LKKL.
Tindak lanjut hasil pemeriksaan	Jumlah nominal rekomendasi BPK yang ditindaklanjuti sesuai dengan rekomendasi ditambah rekomendasi yang tidak dapat ditindaklanjuti dibagi dengan jumlah total nominal rekomendasi.
Kapasitas operator pengelola keuangan	Jumlah peserta kelas reguler Program Percepatan Akuntabilitas Keuangan Pemerintah (PPAKP) yang telah lulus dibagi dengan jumlah satuan kerja
Latar belakang pendidikan Pimpinan K/L	1 jika latar belakang pendidikan Pimpinan K/L adalah ekonomi/akuntansi dan 0 jika lainnya

Tabel 2. Pemilihan Sampel

SAMPEL				
	2010	2011	2012	2013
Populasi K/L	75	78	81	81
K/L dengan tidak menyajikan L/K <i>audited</i> secara berturut-turut	(1)	(1)	(1)	(1)
K/L baru berdiri tahun 2011	-	(3)	(3)	(3)
K/L baru berdiri tahun 2012	-	-	(3)	(3)
Total Sampel	74	74	74	74

Tabel 3. Statistik Deskriptif

Variabel	n	Mean	Median	Std Dev	Min	Max
OPINI	296	3,7331	4,0000	0,5642	1,0000	4,0000
DISC	296	0,4539	0,4304	0,0864	0,3132	0,6957
TEMUAN	296	92,6000	830,0000	547,0000	0,0000	6860,0000
TL	296	0,6159	0,7933	0,3977	0,0000	1,0000
OP	296	0,2246	0,0860	0,3238	0,0000	1,0000
EDUC	296	0,2635	0,0000	0,4413	0,0000	1,0000
SATKER	296	209,5541	34,0000	348,7260	1,0000	1326,0000
AGE	296	39,4358	44,0000	22,8742	1,0000	71,0000
SIZE	296	28,2666	34,0000	745,2339	21,4525	38,2215

Keterangan Tabel:

Tabel ini merepresentasikan statistik deskriptif masing-masing variabel yang digunakan dalam pengujian hipotesis. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah **OPINI**, variabel *intervening* adalah **DISC**: tingkat pengungkapan laporan keuangan K/L, variabel independen terdiri dari **TEMUAN**: nilai nominal temuan audit (dalam milyar rupiah), **TL**: tindak lanjut hasil pemeriksaan, **OP**: jumlah pelatihan program percepatan akuntabilitas keuangan pemerintah dibagi dengan jumlah satuan kerja, **EDUC**: pimpinan K/L menggunakan variabel dummy dimana 1 untuk latar belakang pendidikan akuntansi atau ekonomi dan 0 untuk lainnya, dan variabel kontrol terdiri dari **SATKER**: jumlah satuan kerja K/L, **AGE**: umur organisasi, **SIZE**: ukuran organisasi menggunakan logaritma dari total aset.

Tabel 4. Hasil Pengujian Hipotesis Model Regresi 1

Model Regresi 1			
$\text{DISC}_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{TEMUAN}_{it-1} + \alpha_2 \text{TL}_{it-1} + \alpha_3 \text{OP}_{it} + \alpha_4 \text{EDUC}_{it} + \alpha_5 \text{SATKER}_{it} + \alpha_6 \text{SIZE}_{it} + \alpha_7 \text{AGE}_{it} + \varepsilon$			
Variabel	Prediksi	Coefficient	Prob.
C		-1.2656	0,0017
TEMUAN _{it-1}	+	0,0006	0,0272**
TL _{it-1}	+	0,0125	0,0309**
OP _{it}	+	0,0161	0,0069***
EDUC _{it}	+	-0,0243	0,1436
SATKER _{it}	+	0,0001	0,0000***
SIZE _{it}	+	0,0013	0,2962
AGE _{it}	+	0,0418	0,0004***
Adjusted R-squared			0,7350
F-statistic			0,6364
Durbin-Watson Stat			7,4568
Prob (F-statistic)			2,1614
			0,0000***

Variabel Dependen: DISC= Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan; **Variabel Independen:** TEMUAN= Nilai nominal temuan audit; TL= Tindak lanjut hasil pemeriksaan; OP= Kapasitas operator pengelola keuangan; EDUC= Latar belakang pendidikan Pimpinan K/L menggunakan variabel dummy dimana 1 jika latar belakang pendidikan adalah akuntansi/ekonomi dan 0 jika lainnya ; **Variabel Kontrol:** SATKER; Jumlah Satuan Kerja K/L; SIZE: Logaritma Natural dari Total Aset; AGE= Umur Organisasi;

Level Signifikansi: *** sig pada level 1%, ** sig pada level 5%, dan * sig pada level 10%.

Tabel 5. Hasil Pengujian Hipotesis Model Regresi 2

Model Regresi 2			
$\text{OPINI}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{DISC}^{\wedge}_{it} + \beta_2 \text{SATKER}_{it} + \beta_3 \text{SIZE}_{it} + \beta_4 \text{AGE}_{it} + \varepsilon$			
Variabel	Prediksi	Coefficient	Prob.
DISC [^] _{it}	+	4,2408	0,0069***
SATKER _{it}	+	-0,0127	0,0660*
SIZE _{it}	+	-0,0747	0,1043
AGE _{it}	+	-0,0007	0,0594*
Pseudo R-squared			0,0463
LR Statistik			16,5604
Prob (F-statistic)			0,0023***

Variabel Dependen: : OPINI= Opini Audit; **Variabel Independen:** DISC[^]= Fitted value dari model regresi 1. **Variabel Kontrol:** SATKER; Jumlah Satuan Kerja K/L; SIZE: Logaritma Natural dari Total Aset; AGE= Umur Organisasi;

Level Signifikansi: *** sig pada level 1%, ** sig pada level 5%, dan * sig pada level 10%.