**Faktor-faktor yang mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

**Winda Wahyuni Sappali1, Cris Kuntadi 2 R. Luki Karunia**

1) Winda Wahyuni Sappali, Politeknik STIA LAN Jakarta, email: [wsappali94@gmail.com](mailto:wsappali94@gmail.com)

2) Cris Kuntadi, Universitas Bhayangkara Jakarta Raya, email: [cris.kuntadi@dsn.ubharajaya.ac.id](mailto:cris.kuntadi@dsn.ubharajaya.ac.id)

3) R. Luki Karunia, Politeknik STIA LAN Jakarta, email, email: [luki@stialan.ac.id](mailto:luki@stialan.ac.id)

Corresponding author: Winda Wahyuni Sappali1

***Abstract***: *Previous research or relevant research is very important in a research or scientific article. Previous research or relevant research serves to strengthen the theory and phenomenon of the relationship or influence between variables. Previous research or relevant research is very important in a research or scientific article. Previous research or relevant research serves to strengthen the theory and phenomena of relationships or influences between variables. This article reviews the factors that influence the level of disclosure of local government financial statements, namely local revenue, capital expenditure and audit findings, a study of human resource management literature. The purpose of writing this article is to build a hypothesis of the influence between variables to be used in further research. The method of writing this scientific article is a qualitative method and library research which theories and relationships or influences between variables from books and journals both offline in the library and online. The results of this literature review article are: 1) Local Revenue affects the Disclosure Level of Local Government Financial Statements; 2) Capital Expenditure affects the Disclosure Level of Local Government Financial Statements; and 3) Audit Findings affect the Disclosure Level of Local Government Financial Statements. It is hoped that the results of this study can provide a deeper understanding of the factors that influence the disclosure of local government financial statements and find other factors that can affect the disclosure of local government financial statements..*

***Keyword:*** *Level of Disclosure of Local Government Financial Statements, Local Revenue, Capital Expenditure and Audit Findings*

**Abstrak**: Riset terdahulu atau riset yang relevan sangat penting dalam suatu riset atau artikel ilmiah. Riset terdahulu atau riset yang relevan berfungsi untuk memperkuat teori dan penomena hubungan atau pengaruh antar variable. Artikel ini mereview faktor-faktor yang memengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, yaitu Pendapatan Asli Daerah, Belanja Modal dan Temuan Audit, suatu studi literatur manajemen sumber daya manusia. Tujuan penulisan artikel ini guna membangun hipotesis pengaruh antar variabel untuk digunakan pada riset selanjutnya. Metode penulisan artikel ilmiah ini adalah dengan metode kualitatif dan kajian pustaka *(library research*) yang teori dan hubungan atau pengaruh antar variabel dari buku-buku dan jurnal baik secara luring di perpustakaan dan secara daring. Hasil artikel literature review ini adalah: 1) Pendapatan Asli Daerah berpengaruh terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah; 2) Belanja Modal berpengaruh terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah; dan 3) Temuan Audit berpengaruh terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Diharapkan hasil penelitian ini dapat memberikan pemahaman yang lebih dalam tentang faktor-faktor yang mempengaruhi Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah sbadan menemukan factor-faktor lain yang dapat mempengaruhi Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

**Keyword:** Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, Pendapatan Asli Daerah, Belanja Modal dan Temuan Audit

**PENDAHULUAN**

**Latar Belakang Masalah**

Laporan keuangan adalah laporan yang menunjukkan kondisi keuangan perusahaan pada saat ini atau dalam suatu periode tertentu (Kasmir, 2019) sedangkan menurut Mardiasmo (2009) Laporan keuangan merupakan suatu proses pengumpulan, pengelolaan, dan pengkomuikasian informasi yang bermanfaat untuk pembuatan keputusan. Dengan demikian laporan keuangan adalah bentuk pertanggungjawaban yang menjadi dasar bagi pengguna laporan keuangan dalam mengambil keputusan.

Dari pengertian di atas, laporan keuangan harus disajikan secara jelas untuk menghindari kesalahan interpretasi pembaca dan pengguna laporan keuangan dalam mengambil keputusan. Oleh karena itu, penyajian laporan keuangan harus disertai dengan pengungkapan yang cukup *(adequate disclosure).* Hendriyani dan Tahar (2015) menyatakan bahwa kualitas tingkat pengungkapan laporan keuangan berpengaruh dalam pengambilan keputusan oleh pengguna laporan keuangan

Menurut Soemarso (2003) terdapat dua kategori pengungkapan yang digunakan untuk memberikan informasi kepada stakeholders yaitu pengungkapan wajib *(mandatory disclosure)* dan pengungkapan sukarela *(voluntary disclosure)*. Pengungkapan wajib menyarakan semua informasi yang harus diungkapkan dalam laporan keuangan ditentukan oleh peraturan perundangan yang berlaku, sedangkan pengungkapan sukarela berarti pengungkapan informasi dilakukan secara sukarela oleh suatu entitas tanpa diharuskan peraturan yang berlaku atau pengungkapan melebihi yang diwajibkan.

Memasuki masa orde baru Indonesia menganut sistem pemerintahan dengan paham desentralisasi yang ditandai dengan terbitnya Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 Tentang Otonomi Daerah, dalam Undang-Undang tersebut dinyatakan bahwa pemerintah daerah memiliki wewenang untuk mengurus dan mengatur kepentingan daerah sesuai dengan aspirasi masyarakat agar terciptanya tata kelola pemerintahan yang transparan dan akuntabel. Pemerintah daerah dalam melaksanakan amanat Masyarakat sebagai pemangku kepentingan perlu dan wajib mempertanggungjawabkan segala kegiatannya.

Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan Dan Kinerja Instansi Pemerintah menyatakan bahwa Pemerintah yang terdiri dari Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Kementerian/Lembaga dan Bendahara Umum Negara merupakan Entitas Pelaporan yang memiliki tanggung jawab dan kewajiban untuk menyusun dan menyajikan Laporan Keuangan dan Laporan Kinerja sebagai bentuk pertanggungjawaban atas pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) ataupun Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Pemerintah daerah (Pemda) merupakan entitas pelapor yang berkewajiban menyusun dan meyampaikan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

LKPD merupakan bentuk pertanggung jawaban dan akuntabilitas pemerintah daerah kepada Masyarakat dalam hal pengelolaan keuangan selama satu periode. LKPD perlu dipublikasikan sebagai bentuk transparansi pemerintah daerah dalam mengelola keuangan dan kegiatan yang dilakukan. LKPD digunakan oleh Masyarakat, wakil rakyat atau lembaga, pengawas atau lembaga pemeriksa, pihak-pihak yamg memberikan pinjaman, hibah, donasi dan investasi serta pemerintah daerah tersebut dalam mengambil keputusan dan sebagai dasar sebagai evaluasi terhadap kinerja pemerintah daerah.

Berdasarkan Pasal 31 ayat (1) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara menyatakan bahwa wakil daerah (Gubernur/Bupati/Walikota) memberikan pertanggungjawaban dalam bentuk laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) kepada Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) dengan jangka waktu maksimal 6 (enam) bulan dari berakhirnya periode tersebut dengan tujuan untuk mendorong agar pemerintah daerah dapat menyelesaikan LKPD secara tepat waktu.

Pasal 32 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara,  
penyusunan dan penyajian laporan keuangan oleh pemerintah yang merupakan laporan  
pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD berpedoman pada Standar Akuntansi  
Pemerintahan (SAP). SAP ini diatur dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. SAP dijadikan pedoman bagi Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah dalam pelaporan keuangan.

LKPD memuat Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas dan Catatan Laporan Arus Kas (CALK) disusun berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintah dan diperiksa atau diaudit oleh BPK, hasil pemeriksaan BPK menghasilkan opini yang menggambarkan tingkat kewajaran informasi dan pengungkapan dalam keuangan laporan keuangan. Apabila BPK menemukan temuan selama proses pemeriksaan atau audit maka akan dituangkan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP).

Catatan atas Laporan Keuangan (CALK) adalah catatan yang berisikan informasi laporan keuangan yang memudahkan pengguna dalam memahami laporan keuangan. CALK berisi pengungkapan dari pos-pos yang ada pada Laporan Keuangan yang mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam Standar Akuntansi Pemerintahan serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar.

Pengungkapan informasi yang akuntabel, dan transparan merupakan salah satu tujuan pelaporan keuangan. Tingkat transparansi, dan akuntabilitas atas pengungkapan laporan keuangan ditentukan oleh suatu ukuran yang berlaku secara umum, dan reliabel. Menurut Hendriksen (1992), untuk mencapai pengungkapan yang layak, terdapat tiga pertanyaan yang perlu dijawab, yaitu: (1) Untuk siapa informasi tersebut diungkapkan? (2) Apa tujuan dari informasi tersebut? (3) Sejauh mana informasi tersebut harus diungkapkan?. Cakupan informasi dipengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan. Terdapat tiga konsep dalam tingkat pengungkapan, antara lain (Hendriksen, 1992): (1) pengungkapan cukup (*adequate* *disclosure*), (2) Pengungkapan wajar (*fair* *disclosure*, (3) Pengungkapan lengkap (*full* *disclosure*).

Pengungkapan wajar dan pengungkapan penuh merupakan konsep yang lebih positif, yaitu menyediakan kepada pengguna laporan keuangan informasi penting dan relevan untuk membantu pengguna informasi dalam membuat keputusan,baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik dengan menyajikan informasi mengenai pendapatan, belanja, transfer, dana cadangan, pembiayaan, aset, kewajiban, ekuitas dana, dan arus kas suatu entitas pelaporan sebenar-benarnya. SAP menganut dua prinsip pengungkapan, yaitu pengungkapan lengkap (*Full Disclosure*) dan pengungkapan wajar (*Fair Disclosure*).

Pengungkapan lengkap mengartikan bahwa LKPD harus menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna. Informasi tersebut dapat ditempatkan pada lembar muka laporan keuangan atau pada CALK. Pengungkapan wajar berisikan laporan keuangan pokok yakni Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas dan CALK. Selain itu, ketidakpastian yang terjadi harus diungkapkan berdasarkan pertimbangan yang sehat. Menurut Kieso (2007) CALK mengungkapan informasi yang disajikan pada bagian utama laporan keuangan (Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, dan Laporan Arus Kas). CALK juga memberikan informasi tambahan untuk melengkapi informasi yang tidak diberikan pada bagian utama laporan keuangan dari bagian utama laporan keuangan.

Terdapat 542 LKPD yang telah diperiksa oleh BPK pada tahun 2022 dan memberikan 496 opini Wajar Tanpa Pengecualian/WTP (91% dari jumlah keseluruhan pemerintah daerah). Terdapat 41 pemerintah daerah yang mendapatkan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) dan 5 pemerintah daerah yang mendapatkan opini Tidak Menyatakan Pendapat (TMP). Dalam kurun waktu lima tahun terakhir, atau pada tahun 2018 hingga 2022, opini LKPD secara keseluruhan mengalami perbaikan. Menurut Arens (2008), opini WTP diberikan oleh auditor jika memenuhi lima kondisi yakni:

1. Seluruh komponen laporan keuangan telah lengkap;
2. Semua aspek dari standar umum audit telah dipenuhi dalam penugasan audit;
3. Bukti audit yang memadai telah terkumpul;
4. Laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum;
5. Tidak terdapat situasi yang membuat auditor merasa perlu untuk menambahkan sebuah paragraf penjelasan atau memodifikasi kalimat dalam laporan audit.

Sehingga opini WTP yang dikeluarkan BPK atas LKPD yang telah diperiksa pada tahun 2022 dapat dikatakan belum maksimal. Hal ini bisa disebabkan beberapa hal seperti yang telah disebutkan oleh Arens (2008) dalam bukunya, selain itu juga tingkat pengungkapan LKPD dapat menjadi factor BPK tidak memberikan opini WTP kepada LKPD. Oleh karena itu, pengungkapan LKPD harus diberisikan informasi yang cukup agar dapat memberikan keyakinan kepada BPK bahwa LKPD disajakin seacara wajar dan sesuai dengan SAP.

Berdasarkan penelitian-penelitian sebelumnya banyak sekali faktor yang mempunyai pengaruh terhadap pengungkapan informasi LKPD. Penelitian yang menyelidiki tentang tingkat pengungkapan informasi pada LKPD pernah dilakukan oleh Putra, D. A., Arifin, K. Z., & Indriasari, D. (2023), Fasa, R. F. D., Masnila, N., & Hartaty, S. (2022), Anggara, E., & Cheisviyanny, C. (2020), Amaliah, E. F., & Haryanto, H. (2019), Andriani, M., Santi, E., & Mustika, R. (2019), Naopal, F., Rahayu, S., & Yudowati, S. P. (2017), Hendriyani, R., & Tahar, A. (2015) dan lain-lain.

Temuan audit merupakan salah satu factor pengungkapan informasi pada LKPD. Temuan merupakan satu hasil dari suatu audit. Adanya temuan dalam LKPD dapat menginformasikan hal-hal penting yang berkaitan dengan suatu masalah. BPK perlu melakukan pembahasan dengan Pemda yang diperiksa dalam mengembangkan temuan pemeriksaan. Temuan yang dapat dikembangkan secara memadai selanjutnya dikomunikasikan kembali kepada pihak terkait melalui rekomendasi agar dapat selanjutnya diadakan tindakan perbaikannya.

Temuan audit dapat berisikan kasus-kasus ataupun penyimpangan yang terjadi, sehingga temuan audit yang dilakukan BPK terhadap LKPD perlu diungkapkan karena BPK akan meminta pemda untuk melakukan koreksi dan pemda akan segera memperbaiki agar pada periode selanjutnya pengungkapan pada LKPD menjadi lebih meningkat dan teliti. Penelitian yang dilakukan Amaliah, E. F., & Haryanto, H. (2019) dan Fasa, R. F. D., Masnila, N., & Hartaty, S. (2022) menyatakan bahwa temuan audit memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD, hasil penelitian tersebut bertolak belakang dengan penelitian yang dilakukan oleh Putra, D. A., Arifin, K. Z., & Indriasari, D. (2023), Anggara, E., & Cheisviyanny, C. (2020) dan Khasanah, N. L., & Rahardjo, S. N. (2014) dan yang menyatakan bahwa temuan audit tidak memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Belanja modal merupakan belanja pemerintah daerah yang manfaatnya melebihi 1 (satu) tahun anggaran dan akan menambah aset atau kekayaan daerah dan selanjutnya akan menambah belanja yang bersifat rutin seperti biaya pemeliharaan pada kelompok belanja administrasi umum. Peningkatan Pemerintah Daerah dalam investasi modal diharapkan mampu untuk meningkatkan kualitas layanan publik dan meningkatkan kontribusi publik terhadap pembangunan. Hal ini menyatakan dengan bertambahnya belanja modal maka akan berdampak pada periode yang akan datang yaituproduktivitas masyarakat meningkat dan bertambahnya investor.

Oleh karena itu, pengungkapan pada LKPD harus lebih ditingkatkan sehingga investor dapat mengambil Keputusan yang tepat. Dalam penelitian Fasa, R. F. D., Masnila, N., & Hartaty, S. (2022) dan Amaliah, E. F., & Haryanto, H. (2019) menunjukkan bahwa belanja modal meimiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD, hasil dari penelitian tersebut berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Andriani, M., Santi, E., & Mustika, R. (2019) yang menunjukkan bahwa belanja modal tidak meimiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Pendapatan Asli Daerah (PAD) juga dapat dijadikan variable yang menjadi factor dalam pengungkapan informasi pada LKPD. PAD merupakan semua penerimaan yang diperoleh daerah dari sumber-sumber dalam wailayahnya sendiri yang dipungut berdasarkan peraturan daerah yang seusuai dengan peraturan perundangan yang berlaku (Halim, 2004). PAD juga merupakan salah satu tolak ukur kekayaan suatu daerah. Semakin tinggi tingkat kekayaan daerah maka menunjukan semakin baik pula kinerja daerah tersebut.

Penelitian yang dilakukan oleh Putra, D. A., Arifin, K. Z., & Indriasari, D. (2023) dan Setiawan, R. S. P., & Maryono, M. (2022) menunjukkan bahwa PAD memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD, sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Setiawan, R. S. P., & Maryono, M. (2022) menyatakan bahwa PAD berpengaruh negative terhadap tingkat pengungkapan LKPD, selain itu penelitian yang dilakukan oleh Anggara, E., & Cheisviyanny, C. (2020) menyatakan bahwa PAD tidak memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Hasil yang diperoleh dari penelitian-penelitian sebelumnya beranekaragam, baik itu dalam hal signifikansinya ataupun arah korelasinya (positif atau negatif). Bervasiasnya hasil penelitian sebelumnya mendorong peneliti untuk menguji kembali faktor-faktor yang memengaruhi tingkat pengungkapan LKPD. Selain itu, berdasarkan pengalaman empirik banyak mahasiswa dan author yang kesulitan dalam mencari artikel pendukung untuk karya ilmiahnya sebagai penelitian terdahulu atau sebagai penelitian yang relevan. Artikel yang relevan di perlukan untuk memperkuat teori yang di teliti, untuk melihat hubungan atau pengaruh antar variabel dan membangun hipotesis. Artikel ini membahas pengaruh Pendapatan Asli Daerah, Belanja Modal, dan Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, suatu studi literature review dalam bidang *auditing*.

**Rumusan Masalah**

Berdasarkan latar belakang, maka dapat di rumuskan permasalahan yang akan dibahas guna membangun hipotesis untuk riset selanjutnya yaitu:

1. Apakah Pendapatan Asli Daerah berpengaruh terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?
2. Apakah Belanja Modal berpengaruh terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?
3. Apakah Temuan Audit berpengaruh terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?

**KAJIAN TEORI**

**Teori Penatalayanan (*Stewardship Theory)***

*Stewardship Theory* adalah bagian dari tata kelola perusahaan dan merupakan alternatif normatif dari teori keagenan. *Stewardship Theory* mempunyai akar psikologi dan sosiologi yang didesain untuk menjelaskan manajer sebagai steward/pelayan/agent. Secara sederhana. *Stewardship Theory* adalah teori yang menyatakan bahwa para manajer, jika dibiarkan sendiri, akan bertindak sebagai penatalayan yang bertanggung jawab atas aset yang mereka kendalikan, dan menggambarkan adanya hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi. Teori ini diperkenalkan oleh Donaldson dan Davis (1989). Penatalayan yang baik bekerja secara kolektif daripada individual dan tidak termotivasi secara instrumental, seperti halnya agen yang menganut teori keagenan. *Stewardship Theory* pada dasarnya berpendapat bahwa penatalayan mengakui bahwa tujuan individualistik, oportunistik, dan mementingkan diri sendiri akan terpenuhi jika pekerjaan dilakukan untuk kebaikan organisasi yang lebih besar.

*Stewardship Theory* adalah teori yang menggambarkan situasi para manajemen yang tidak termotivasi oleh tujuan-tujuan individu dan kepentingan pribadi tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi atau lebih mementingkan kepentingan yang prinsipil (Davis, *et al.,* 1997). Penatalayan termotivasi oleh imbalan intrinsik, seperti kepercayaan, peningkatan reputasi, timbal balik, keleluasaan dan otonomi, tingkat tanggung jawab, kepuasan kerja, stabilitas dan masa kerja, dan keselarasan misi. Pada dasarnya, *Stewardship Theory* sangat bergantung pada disposisi kepercayaan. Dukungan motivasi secara positif terkait dengan perilaku penatalayanan. Hubungan interpersonal dalam konsep penatalayanan membangun rasa saling percaya antara pemimpin dan pengikut melalui perilaku kepemimpinan relasional. Selain itu, dukungan kontekstual secara positif dapat mempengaruhikreativitas dan berhubungan dengan perilaku penatalayanan serta dukungan motivasi.

*Stewardship Theory* menyoroti kemungkinan adanya tujuan yang sama dari para pelaku (Davis, *et al*., 1997), yang memperluas tujuan para agen di luar kepentingan diri mereka sendiri dan menuju kesejahteraan organisasi. Pengurus yang baik bekerja secara kolektif daripada secara individual dan tidak termotivasi secara instrumental. *Stewardship Theory* menawarkan perspektif yang berbeda tentang motivasi dan kontrol dalam organisasi bisnis, berdasarkan keterbatasan teori keagenan (Davis, *et al.,* 1997). Tata Kelola perusahaan mengacu pada struktur dan proses untuk mengarahkan dan mengendalikan bisnis serta hubungan antara manajemen, dewan direksi, pemegang saham pengendali, pemegang saham minoritas, dan pemangku kepentingan lainnya. Karena tata kelola perusahaan yang baik berkontribusi pada pembangunan ekonomi yang berkelanjutan dengan meningkatkan kinerja perusahaan, maka sangat penting bagi perusahaan untuk mengadopsi struktur tata kelola perusahaan yang baik agar dapat tumbuh (Davis, *et al.,* 1997).

**Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Informasi relevan terkait dengan posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas dalam satu periode pelaporan disajikan dalam Laporan Keuangan, sehingga laporan keuangan dapat memberikan informasi nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional pemerintahan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi

efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan,dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan (Martini, *et al*., 2022).

Tujuan dari informasi yang disajikan dalam laporan keuang adalah sebagai sarana untuk mengkomunikasikan informasi keuangan kepada pihak-pihak yang berkepentingan (stakeholders) sebagai alat dalam mempertanggungjawabkan kinerja dan aktivitas yang telah dilakukan, di dalam laporan keuangan disajikan informasi mengenai penggunaan sumberdaya ekonomi, transfer, pembiayaan, sisa pelaksanaan anggaran, saldo anggaran lebih, laporan operasional, aset, kewajiban, ekuitas, dan arus kasus pelaporan (Martini, *et al*., 2022).

Oleh karena itu pengungkapan dalam laporan keuangan harus dapat memberikan infromasi yang material dan relevan agar dapat digunakan dalam mengambil keputusan. Pengungkapan yang harus disusun sesuai dengan standar yang telah ditetapkan dan berlaku sebagai pedoman, sehingga pengungkapan dapat menambah informasi yang lebih jelas agar pengguna laporan keuangan tidak salah dalam mengambil keputusan.

Pengungkapan (*disclosure*) laporan keuangan memiliki arti bahwa laporan keuangan harus menyediakan dan menyajikan informasi dan penjelasan yang cukup tentang hasil aktivitas suatu unit usaha, sehingga informasi tersebut harus lengkap, jelas, dan dapat menggambarkan secara tepat, mengenai kejadian-kejadian ekonomi yang berpengaruh terhadap hasil operasi unit usaha (Ghozali dan Chariri, 2007). Hendriksen (1992) mengatakan bahwa terdapat 3 (tiga) konsep dalam tingkat pengungkapan, antara lain :

1. *Adequate disclosure* (Pengungkapan cukup)

*Adequate Disclosure* yaitu pengungkapan minimum yang dinyatakan oleh peraturan yang berlaku, dimana angka-angka yang disajikan dapat diinterpretasikan dengan benar oleh investor, konsep *adequate disclosure* sering digunakan oleh entitas bisnis.

1. *Fair disclosure* (Pengungkapan wajar)

*Fair disclosure* adalah pengungkapan yang secara tidak langsung merupakan tujuan etis agar memberikan perlakuan yang sama kepada semua pemakai laporan dengan menyediakan informasi yang layak terhadap pembaca potensial.

1. *Full disclosure* (Pengungkapan penuh)

*Full disclosure* adalah pengungkapan yang mengimplikasikan penyajian dari seluruh informasi yang relevan. Pengungkapan ini sering dianggap berlebihan. Hendriksen berpendapat terlalu banyak informasi akan membahayakan, karena penyajian atas informasi tidak penting yang rinci akan mengaburkan informasi yang signifikan dan membuat laporan sulit untuk diinterpretasikan.

Dahlan (2003) mengelompokkan pengungkapan dalam 2 (dua) jenis yaitu:

1. *Mandatory Disclosure* (Pengungkapan Wajib)

Merupakan pengungkapan yang wajib dikemukakan oleh perusahaan, khususnya perusahaan publik kepada masyarakat. Terdapat badan khusus yang meregulasi kewajiban disclosure ini.

1. *Voluntary Disclosure*

Merupakan pengungkapan yang diberikan oleh Perusahaan diluar item-item yang diwajibkan untuk di-disclose. Voluntary disclosure ini disesuaikan sesuai dengan kebijakan perusahaan guna memberikan informasi yang lebih relevan serta meningkatkan kinerja perusahaan di bursa saham.

Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah menjelaskan bahwa Catatan Atas Laporan Keuangan (CALK) meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan SAL, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca, dan Laporan Arus Kas, selain itu CALK mengungkapkan dan menyajikan informasi tentang kebijakan akuntansi yang digunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar.

SAP menganut 2 (dua) prinsip pengungkapan, yaitu pengungkapan lengkap (*Full Disclosure*) dan pengungkapan wajar (*Fair Disclosure*), yang berarti bahwa LKPD harus menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna dan berisikan laporan keuangan pokok yakni Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas dan CALK. Dengan demikian informasi penting dan relevan dapat membantu pengguna laporan keuangan dalam membuat keputusan.

**Pendapatan Asli Daerah**

Pendapatan Asli Daerah **(**PAD) adalah seluruh penerimaan yang diperoleh daerah dari sumber-sumber yang terdapat di dalam wailayahnya sendiri yang dipungut berdasarkan peraturan daerah yang seusuai dengan peraturan perundangan yang berlaku (Halim, 2004). Dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah menyatakan bahwa PAD adalah pendapatan Daerah yang diperoleh dari pajak daerah, retribusi daerah, hasil pengelolaban kekayaan daerah yang dipisahkan, dan lain-lain pendapatan asli daerah yang sah sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

PAD bertujuan memberikan kewenangan kepada Pemerintah Daerah untuk mendanai pelaksanaan otonomi daerah sesuai dengan potensi daerah sebagai perwujudan desentralisasi. Hal tersebut berarti bahwa pendapatan asli daerah berasal dari kontribusi masyarakat disetiap daerah masing- masing. PAD merupakan gambaran dari tingkat kemakmuran dan kekayaan suatu dasrah yang berasal dari wilayahnya sendiri sehingga mencerminkan tingkat kemandirian daerah tersebut (Setyaningrum & Syafitri, 2012).

Semakin besar PAD suatu daerah dapat diartikan bahwa tingginya tingkat partisipasi masarakat di daerah tersebut dalam membayar pajak dan retribusi daerah sehingga memberikan dorongan kepada Pemda untuk melakukan pengungkapan secara lengkap, jelas dan terperinci. PAD yang merupak proksi dari kekayaan daerah menggambarkan kinerja Pemda suatu daerah, sehingga semakin tinggi PAD suatu daerah maka akan mendorong Pemda untuk mengungkapkna informasi yang harus disampaikan Pemda kepada *stakeholders* yang disajikan dalam LKPD.

**Belanja Modal**

Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah menjelaskan belanja modal merupakan belanja Pemda yang manfaatnya melebihi 1 tahun anggaran dan akan menambah aset atau kekayaan daerah dan selanjutnya akan menambah belanja yang bersifat rutin seperti biaya pemeliharaan pada kelompok belanja administrasi umum. Belanja Modal dapat dikategorikan menjadi 5 (lima) kategori utama yaitu Belanja Modal Tanah, Belanja Modal Peralatan dan Mesin, Belanja Modal Gedung dan Bangunan, Belanja Modal Jalan, Irigasi dan Jaringan, dan Belanja Modal Fisik Lainnya. Jumlah nilai belanja yang dikapitalisasi menjadi aset tetap adalah semua belanja yang dikeluarkan sampai dengan aset tersebut siap digunakan atau biaya perolehan (Zulfikar,2013).

Pasal 167 ayat (1) Undang-Undang No. 32 Tahun 2004 menyatakan bahwa belanja daerah digunakan untuk melindungi dan meningkatkan kualitas kehidupan Masyarakat yang diwujudkan dalam bentuk pelayanan public seperti peningkatan fasilitas pendirikan, penyediaan layanan fasilitas kesehatan, fasilitas social dan fasilitas umum, selain itu juga pengembangan system jaminan sosial. Oleh karena itu, semakin tinggi belanja, pemerintah seharusnya memberikan pelayanan yang lebih baik dan berkualitas kepada masyarakatnya.

**Temuan Audit**

Sawyer, *et al* (2005)menyatakan bahwa temuan audit adalah penyimpangan-penyimpangan dari norma-norma atau kriteria yang dapat diterima berdasarkan tingkat signifikansi yaitu temuan yang tidak signifikan, temuan kecil dan temuan besar. Menurut ISO 9000 dalam Zulfikar (2013), temuan audit adalah hasil evaluasi dari bukti audit yang dikumpulkan terhadap kriteria audit. Temuan audit dapat mengindikasikan kesesuaian ataupun ketidaksesuaian dengan kriteria audit atau mendapatkan peluang perbaikan. Ketidaksesuaian tersebut merupakan penyimpangan dengan adanya bukti obyektif atas kriteria audit yang ditetapkan. Auditor harus menginvestigasi secara tepat untuk menetukan kriteria audit yang dilanggar dan menentukan rekomendasi tindakan perbaikan.

Undang-undang No. 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara menyatakan bahwa pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakuakan secara independen, obyektif, dan professional berdasarkan standar pemeriksaan untuk menilai kebenaran, kecermatan, kreadibilitas dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara. Audit atau Pemeriksaan keuangan negara dilakukan oleh BPK dengan memeriksa keuangan, kinerja, serta pemeriksaan lain dengan tujuan tertentu. Laporan keuangan diaudit untuk meningkatkan kualitas transparansi dan akuntabilitas laporan keuangan pemerintah.

Hasil dari pemeriksaan BPK tersebut berupa temuan, opini, kesimpulan, serta dapat pula berbentuk rekomendasi. Temuan audit BPK merupakan kasus-kasus yang ditemukan BPK dalam laporan keuangan pemerintah daerah atas pelanggaran yang dilakukan suatu daerah terhadap ketentuan pengendalian intern maupun terhadap ketentuan perundang-undangan yang berlaku.Dengan adanya temuan ini, maka BPK akan meminta melakukan korelasi dan meningkatkan pengungkapannya, sehingga semakin besar jumlah temuan maka semakin besar pula jumlah tambahan pengungkapan yang akan diminta oleh BPK dalam laporan keuangan

Temuan audit yang ditemukan oleh BPK pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) seharusnya dapat meningkatkan tingkat pengungkapan karena BPK akan meminta koreksi dan pihak Pemerintah Daerah akan memperbaiki segera dan membuat Pemerintah daerah semakin teliti dalam mengungkapkan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

**Tabel 1**

**Penelitian terdahulu yang relevan**

| **No** | **Author (Tahun)** | **Hasil Riset Terdahulu** | **Persamaan Dengan Artikel Ini** | **Perbedaan Dengan Artikel Ini** |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | Putra, D. A., Arifin, K. Z., & Indriasari, D. (2023) | Pendapatan Asli Daerah Dan Belanja Modal Berpengaruh Dan Signifikan Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan  Keuangan Pemerintah Provinsi Di Pulau Sumatera. Temuan Audit Tidak Berpengaruh Dan Tidak Signifikan Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan  Keuangan Pemerintah Provinsi Di Pulau Sumatera. Pendapatan Asli Daerah, Belanja Modal, Dan Temuan Audit Secara Bersama-Sama Berpengaruh Dan Signifikan Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan  Keuangan Pemerintah Provinsi Di Pulau Sumatera. | Pendapatan Asli Daerah dan Belanja Modal berpengaruh terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah | Temuan Audit Tidak Berpengaruh Dan Tidak Signifikan Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan  Keuangan Pemerintah Provinsi Di Pulau Sumatera. Pendapatan Asli Daerah, Belanja Modal, Dan Temuan Audit Secara Bersama-Sama Berpengaruh Dan Signifikan Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan  Keuangan Pemerintah Provinsi Di Pulau Sumatera. |
| 2 | Setiawan, R. S. P., & Maryono, M. (2022) | Ukuran Pemerintah Daerah (UPD),  Tingkat KetergantunganPemerintah Daerah (TKPD) berpengaruh secara positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan  keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah  Periode 2018-2020  Pendapatan Asli Daerah (PAD) berpengaruh secara negatif dan tidaksignifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan  keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah  Periode 2018-2020 | - | Ukuran Pemerintah Daerah (UPD),  Tingkat KetergantunganPemerintah Daerah (TKPD) berpengaruh secara positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan  keuangan Pemerintah Daerah.  Pendapatan Asli Daerah (PAD) berpengaruh secara negatif dan tidaksignifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan  keuangan Pemerintah Daerah |
| 3 | Fasa, R. F. D., Masnila, N., & Hartaty, S. (2022). | Tingkat Ketergantungan  Berpengaruh Negatif Dan Tidak Signifikan Terhadap Tingkat  Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.  Belanja Modal Berpengaruh Positif Dan Signifikan Terhadap  Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah  Daerah. Temuan Audit Tidak Berpengaruh Terhadap Tingkat  Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah | Belanja Modal dan Temuan Audit berpengaruh terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah | Tingkat Ketergantungan  Berpengaruh Negatif Dan Tidak Signifikan Terhadap Tingkat  Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. |
| 4 | Anggara, E., & Cheisviyanny, C. (2020) | Tingkat Ketergantungan Daerah Berpengaruh Positif Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan  Pemerintah Daerah, Ukuran Pemerintah Daerah, Pendapatan Asli Daerah dan Temuan Audit Tidak Berpengaruh Signifikan Terhadap Laporan Keuangan  Pemerintah Daerah | - | Pendapatan Asli Daerah dan Temuan Audit Tidak Berpengaruh Signifikan Terhadap Laporan Keuangan  Pemerintah Daerah |
| 5 | Amaliah, E. F., & Haryanto, H. (2019) | Tingkat Ketergantungan Daerah, Belanja Modal Dan Temuan Audit Berpengaruh Positif Terhadap Tingkat  Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah  Daerah Kabupaten/Kota Di Provinsi Jawa Tengah  Tahun 2015-2017 | Belanja Modal dan Temuan Audit berpengaruh terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah | Tingkat Ketergantungan Daerah Berpengaruh Positif Terhadap Tingkat  Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah  Daerah Kabupaten/Kota Di Provinsi Jawa Tengah  Tahun 2015-2017 |
| 6 | Finakesti, L., Yulina, B., & Hartaty, S. (2022) | Kekayaan daerah, rasio  kemandirian daerah, Jumlah OPD, ketergantungan dan ukuran legislatif memiliki perpengarh yang  positif signifikan terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan | PAD berpengaruh terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah | Rasio kemandirian daerah, Jumlah OPD, ketergantungan dan ukuran legislatif memiliki perpengarh yang positif signifikan terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD |

**METODE PENULISAN**

Metode penulisan artikel ilmiah ini adalah dengan metode kualitatif dan kajian pustaka *(library research).* Mengkaji teori dan hubungan atau pengaruh antar variabel dari buku-buku dan jurnal baik secara *off line* di perpustakaan dan secara *online* yang bersumber dari Mendeley, Scholar Google dan media online lainnya.

Dalam penelitian kualitatif, kajian pustaka harus digunakan secara konsisten dengan asumsi-asumsi metodologis. Artinya harus digunakan secara induktif sehingga tidak mengarahkan pertanyaan-pertanyaan yang diajukan oleh peneliti. Salah satu alasan utama untuk melakukan penelitian kualitatif yaitu bahwa penelitian tersebut bersifat eksploratif, (Ali & Limakrisna, 2013).

**PEMBAHASAN**

Berdasarkan Kajian teori dan penelitian terdahulu yang relevan maka pembahasan artikel *literature review ini* dalam konsentrasi Manajemen Keuangan Negara adalah:

1. **Pengaruh Pendapatan Asli Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Pendapatan Asli Daerah (PAD) merupakan salah satu pengukuran dari kekayaan suatu daerah. Semakin tinggi tingkat kekayaan daerah maka menunjukan semakin baik pula kinerja daerah tersebut. Maka semakin besar dorongan untuk memberikan informasi yang dibutuhkan stakeholders. Pendapatan asli daerah yang besar akan dapat memicu partisipasi masyarakat dalam membayar pajak dan retribusi daerah. Peningkatan pendapatan asli daerah selalu dilakukan untuk memicu pemerintah daerah agar mampu membiayai kebutuhannya sendiri, sehingga tidak tergantung pada pemerintah pusat yang pada akhirnya daerah dapat mandiri.

Semakin besar kekayaan daerah, maka semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Semakin besar kekayaan daerah, maka semakin besar sumber daya yang dimiliki untuk melakukan pengungkapan sehingga kekayaan daerah yang meningkat dapat meningkatkan tingkat pengungkapan dalam laporan keuangan. Berdasar teori *stewardship* maka pemerintah daerah berusaha menunjukkan tanggungjawab atas kinerjanya yang baik melalui hasil kekayaan yang besar dan sumber daya yang banyak sehingga berupaya mengungkapkannya dengan lebih baik pada laporan keuangannya.

Penelitian yang dilakukan oleh Setiawan, R. S. P., & Maryono, M. (2022). menyatakan bahwa Pendapatan Asli Daerah berpengaruh secara negatif dan tidak signifikan terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, artinya, semakin tinggi nilai PAD yang diraih, maka akan semakin kecil tingkat pengungkapannya dalam LKPD. Sehingga pengungkapan LKPD tidak dipengaruhi oleh seberapa besarnya Pendapatan Asli Daerah. Penelitian Putra, D. A., Arifin, K. Z., & Indriasari, D. (2023) menyatakan pengaruh positif dan signikan terhadap pengungkapan laporan keuangan. Adanya transparasi atau keterbukaan dalam pengungkapan LKPD memang harus dilakukan karena PAD termasuk dalam mandatory disclosure atau pengungkapan wajib. Hal ini dikarenakan selain sebagai wujud kepatuhan terhadap PP No.71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP).

Transparasi pengungkapan PAD juga diperlukan agar para pengguna laporan  
tersebut dapat melakukan evaluasi terkait realisasi dan alokasi anggaran, serta evalusi terhadap kinerja  
pemerintah dalam mengupayakan efektifitas dan efisiensi anggaran untuk kebutuhan daerahnya sesuai  
dengan peraturan perundang-undangan.Hal ini menunjukkan Pendapatan Asli Daerah memiliki peran dalam meningkatan Tingkat Pengungkapan Wajib. Dengan adanya Pendapatan Asli Daerah, diharapkan Pemerintah Daerah untuk melakukan pengungkapan secara kompleks pada laporan keuangannya agar transparan dan akuntabel.

1. **Pengaruh Belanja Modal terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Belanja Modal termasuk jenis Belanja Langsung dan digunakan untuk pengeluaran yang dilakukan dalam rangka pembelian/pengadaan atau pembangunan aset tetap berwujud yang mempunyainilai manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan untuk digunakan dalam kegiatanpemerintahan, seperti dalam bentuk tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan irigasi dan jaringan, dan aset tetap lainnya (Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 77 tahun 2020 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Daerah). Peningkatan Pemerintah Daerah dalam investasi modal diharapkan mampu meningkatkan kualitas layanan publik dan mampu meningkatkan kontribusi publik terhadap pembangunan.

Hal ini menyatakan dengan bertambahnya belanja modal maka akan berdampak pada periode yang akan datang yaituproduktivitas masyarakat meningkat dan bertambahnya investor.

Belanja modal yang besar sering kali menjadi kendala dalam pengungkapan LKPD, karena belum seluruh belanja modal yang telah digunakan tercatat dengan baik. Oleh sebab itu semakin besar belanja modal yang dimiliki oleh pemerintah daerah maka semakin banyak yang diungkapkan pada LKPD sebagai bentuk akuntabilitas, transparansi dan tanggungjawab dari kinerja pemerintah daerah.

Hasil penelitian Fasa, R. F. D., Masnila, N., & Hartaty, S. (2022) menyatakan bahwa Belanja Modal berpengaruh terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Amaliah, E. F., & Haryanto, H. (2019), dimana belanja modal merupakan pengeluaran anggaran pemerintah untuk memeroleh aktiva tetap, baik dengan cara pengadaan/pembelian maupun Pembangunan. APBD termasuk belanja modal suatu daerah ditetapkan berdasarkan persetujuan Bersama antara eksekutif dan legislatif (penyelenggara pemerintahan daerah). Semakin banyak anggaran yang dikeluarkan untuk belanja modal, maka semakin baik pula pelayanan publik yang diberikan oleh penyelenggara pemerintahan daerah. Ketika pelayanan publik tersebut semakin tinggi, penyelenggara pemerintahan daerah (kepala daerah dan DPRD) akan termotivasi untuk melakukan pengungkapan informasi dalam LKPD yang semakin tinggi pula sebagai wujud akuntabilitas mereka kepada masyarakat.

1. **Pengaruh Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Temuan audit BPK merupakan kasus-kasus yang ditemukan BPK terhadap laporan  
keuangan Pemda atas pelanggaran yang dilakukan suatu daerah terhadap ketentuan pengendalian  
intern maupun terhadap ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Adanya temuan ini  
menyebabkan BPK akan meminta adanya peningkatan pengungkapan dan koreksi. Sehingga,  
semakin besar jumlah temuan maka akan semakin tinggi tingkat pengungkapan laporan  
keuangannya. Pengungkapan yang lebih dilakukan sebagai upaya perbaikan dan koreksi atas  
temuan audit yang ditemukan BPK dan menunjukkan pada publik adanya perbaikan kualitas yang  
dilakukan pemerintah daerah atas saran dari BPK.

Penelitian yang dilakukan oleh Amaliah, E. F., & Haryanto, H. (2019) menyatakan baha temuan audit berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD, penelitian ini juga sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Fasa, R. F. D., Masnila, N., & Hartaty, S. (2022), dimana temuan audit oleh BPK merupakan kasus-kasus di dalam laporan keuangan pemerintah yang melanggar ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Besarnya temuan audit oleh BPK akan mempengaruhi besarnya pengungkapan sebagai koreksi. Semakin besar jumlah temuan audit, maka semakin besar jumlah tambahan pengungkapan yang akan diminta oleh BPK dalam laporan keuangan serta semakin tinggi pula permintaan BPK kepada pemerintah yang bersangkutan untuk melakukan koreksi atau penyesuaian dan untuk melakukan penyesuaian sesuai SAP termasuk dalam hal pengungkapan informasi. Oleh karena itu, semakin banyak temuan audit maka semakin banyak pula  
pengungkapan yang harus dilakukan oleh pemerintah.

**Kerangka Konseptual**

Berdasarkan rumusan masalah, kajian teori, penelitian terdahulu yang relevan dan pembahasan pengaruh antar variabel, maka di perolah rerangka berfikir artikel ini seperti di bawah ini.

Belanja Modal

(X2)

Pendapatan Asli Daerah

(X1)

Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Y)

ε1

H3

Temuan Audit

(X3)

H1

H2

**Gambar 1**

**Kerangka Konseptual**

Berdasarkan gambar *conceptual framework* di atas, Pendapatan Asli Daerah, Belanja Modal, dan Temuan Audit berpengaruh terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Selain dari tiga variabel eksogen ini yang memengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, masih banyak variable lain yang mempengaruhinya diantaranya adalah:

1. Tingkat Ketergantungan: (Setiawan, R. S. P., & Maryono, M, 2022), (Fasa, R. F. D., Masnila, N., & Hartaty, S., 2022), (Putri, W. M., & Arza, F. I., 2019), (Amaliah, E. F., & Haryanto, H., 2019), dan (Harnowati, A. I. P., Sarumpaet, S., & Dharma, F., 2017).
2. Ukuran Pemerintah: Setiawan, R. S. P., & Maryono, M., 2022), (Febriani, U., & Harahap, J. P. J., 2021), (Putri, W. M., & Arza, F. I., 2019) dan Naopal, F., Rahayu, S., & Yudowati, S. P., 2017)
3. Umur Pemerintahan: (Naopal, F., Rahayu, S., & Yudowati, S. P., 2017)), Widiantara, A., Dewi, R. S., & Dahlena, M., 2022) dan Yuni, Y., & Sari, V. F., 2022)

**KESIMPULAN DAN SARAN**

**Kesimpulan**

Berdasarkan teori, artikel yang relevan dan pembahasan maka dapat dirumuskan hipotesis untuk riset selanjutnya:

1. Pendapatan Asli Daerah berpengaruh terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.
2. Belanja Modal berpengaruh terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.
3. Temuan Audit berpengaruh terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

**Saran**

Bersdasarkan Kesimpulan di atas, maka saran pada artikel ini adalah bahwa masih banyak factor lain yang mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, selain dari Pendapatan Asli Daerah, Belanja Modal, dan Temuan Audit pada semua tipe dan level organisasi atau perusahaan, oleh karena itu masih di perlukan kajian yang lebih lanjut untuk mencari faktor-faktor lain apa saja yang dapat memepengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah selain yang varibel yang di teliti pada arikel ini. Faktor lain tersebut seperti Tingkat Ketergantungan, Ukuran Pemerintahan dan Umur Pemerintahan.

**Bibliography**

Abdul Halim (2004), *Akuntansi Keuangan Daerah*, Salemba Empat,Jakarta

Ali, H., & Limakrisna, N. (2013). Metodologi Penelitian (Petunjuk Praktis untuk Pemecahan Masalah Bisnis, Penyusunan Skripsi, Tesis, dan Disertasi). *Deeppublish: Yogyakarta*

Amaliah, E. F., & Haryanto, H. (2019). Analisis faktor-faktor yang memengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota di provinsi Jawa Tengah tahun 2015-2017. Diponegoro Journal of Accounting, 8(2).

Andriani, M., Santi, E., & Mustika, R. (2019). Faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah pada kabupaten/kota provinsi sumatera barat tahun anggaran 2014-2016. Akuntansi dan Manajemen, 14(1), 1-14.

Anggara, E., & Cheisviyanny, C. (2020). Pengaruh pendapatan asli daerah, ukuran pemerintah daerah, tingkat ketergantungan pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Jurnal Eksplorasi Akuntansi, 2(1), 2162-2184.

Arens, Alvin A. 2008. Auditing and assurace services: an intergated approach. Ed.12th . USA: Pearson Education

Dahlan, Ahmad, 2003. Disclosure dan Corporate Governance: suatu tinjuan teoritis. Telaah Ekonomi, Manajemen, dan Akuntansi, Vol. IV, No. 1 (Maret): 48-62

Davis, J. H., Schoorman, F. D., & Donaldson, L. (1997). Toward a stewardship theory of management. Academy of Management review, 22(1), 20-47.

Davis, J.H., Schoorman, D.L. and Donaldson, L. (1997) The Distinctiveness of Agency Theory and Stewardship Theory. Academy of Management Review, 22, 611-613.

Fasa, R. F. D., Masnila, N., & Hartaty, S. (2022). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Provinsi Se-Sumatera. Jurnal Syntax Admiration, 3(8), 1014-1028.

Febriani, U., & Harahap, J. P. J. (2021). Analisis Determinan Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi di Indonesia. Regress: Journal of Economics & Management, 1(1), 9-17.

Finakesti, L., Yulina, B., & Hartaty, S. (2022). Determinan Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan. Jurnal Riset Terapan Akuntansi, 6(1), 71-80.

Ghozali dan Chariri, 2007. Teori Akuntansi. Badan Penerbit Undip:Semarang.

Kasmir. 2019. Analisis Laporan Keuangan. Edisi Pertama. Cetakan Keduabelas. PT Raja Grafindo Persada. Jakarta

Kieso, Donald et.al. 2007. Intermediate Accounting. Ed.12th . John Wiley & Son Inc. USA

Harnowati, A. I. P., Sarumpaet, S., & Dharma, F. (2017). Determinan Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Indonesia (Finansial dan Non Finansial).

Hendriksen, E. S., dan M. F. Breda. 1992. Accounting Theory. 5th Edition: Richard D. Irwin

Hendriyani, R., & Tahar, A. 2015. Analisis Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Tingkat  
Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi Di Indonesia. Jurnal Bisnis Dan  
Ekonomi (JBE), 22(1), 25–33.

Mardiasmo. (2009). Akuntansi Sektor Publik. Yogyakarta: C.V Andi Offset

Martini, R., Karlina, A., & Dwitayanti, Y. (2022, December). Implementation of  
Government Internal Control System and Organizational Commitment’s Impact on  
Fraud. In International Conference on Applied Science and Technology on Social  
Science 2022 (iCAST-SS 2022) (pp. 468-471). Atlantis Press.

Naopal, F., Rahayu, S., & Yudowati, S. P. (2017). Pengaruh karaktersitik daerah, jumlah penduduk, temuan audit, dan opini audit terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Assets: Jurnal Ekonomi, Manajemen Dan Akuntansi, 7(1), 56-68.

Putra, D. A., Arifin, K. Z., & Indriasari, D. (2023). Analisis Faktor-Faktor Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi Di Pulau Sumatera. Eksistansi, 12(2).

Putri, W. M., & Arza, F. I. (2019). Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah. Jurnal Eksplorasi Akuntansi, 1(3), 1111-1130.

Sawyer, Lawrence B, Morimer A Dittenhofer, James H Scheiner. 2005. Edisi Lima. Internal Auditing . Jakarta: Salemba Empat

Setiawan, R. S. P., & Maryono, M. (2022). Faktor-faktor yang berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah Periode 2018-2020. *Fair Value: Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Keuangan*, *5*(2), 927-940.

Soemarso, S.R.2003. Akuntansi Suatu Pengantar (Buku 2). Jakarta: Salemba Empat

Widiantara, A., Dewi, R. S., & Dahlena, M. (2022). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kelengkapan Pengungkapan Laporan Tahunan Perusahaan Food And Beverages Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia (BEI). Jurnal Akuntansi Audit Dan Perpajakan Indonesia (JAAPI), 3(1), 243-257.

Yuni, Y., & Sari, V. F. (2022). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Pengungkapan Laporan Keuangan dalam Website Pemerintah Daerah: Studi Empiris pada Kabupaten dan Kota di Indonesia. Jurnal Eksplorasi Akuntansi, 4(3), 449-464.

Zulfikar (2013), “Pengaruh Karakteristik PEMDA berupa ukuran PEMDA, tingkat kekayaan, tingkat ketergantungan, dan belanja daerah serta temuan audit BPK terhadap kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia pada Anggaran 2007” Skripsi S1 Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tnggung Jawab  
 Keuangan Negara

Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 Tentang Otonomi Daerah

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara

Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah

Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah

Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan Dan Kinerja Instansi Pemerintah

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 77 tahun 2020 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Daerah

**&&&**