

Moderasi Opini Audit pada Pengaruh Ketergantungan dan Kemandirian Daerah terhadap Pengungkapan LKPD Indonesia 2020–2023

Yulida Army Nurcahya¹, Martiana Riawati Utami², Ghiyats Furqan Dewantara³

Fakultas Ekonomi, Universitas Tidar^{1,2,3}

yulidaarmy@untidar.ac.id, martiana.riawati@untidar.ac.id, ghiyatsdewantara@untidar.ac.id

*Corresponding Author

Diajukan : 20 Desember 2025

Disetujui : 13 Januari 2026

Dipublikasi : 17 Januari, 2026

ABSTRACT

Transparency and accountability of regional finances are crucial elements of good governance. However, the level of mandatory disclosure in the Regional Government Financial Report (LKPD) has not yet reached 100%. One factor that can influence the level of disclosure is the level of regional dependence and independence in financial management. This study aims to examine the effect of regional dependence and independence on the level of mandatory disclosure in the LKPD, with audit opinion as a moderating variable. Audit opinion plays a crucial role in assessing the quality of financial reports and can strengthen or weaken the relationship between regional dependence and independence and LKPD disclosure. The research method used in this study was purposive sampling with a total sample of 136. The results show that regional independence has a significant positive effect, while the level of dependence does not directly affect disclosure. Audit opinion has been shown to moderate both relationships. This study is expected to provide academic contributions in the field of public sector accounting auditing and provide consideration for regional governments in improving regional financial transparency and accountability..

Keywords: LKPD; Dependency Level; Independence Ratio; Audit Opinion.

PENDAHULUAN

Dalam beberapa tahun terakhir, masih ditemukan berbagai permasalahan terkait Kualitas Laporan Pemerintah Daerah (LKPD) di Indonesia. Menurut data dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) tahun 2022, masih terdapat 23 pemerintah daerah yang belum pernah meraih opini WTP (Wajar Tanpa Pengecualian) sejak pertama kali diaudit oleh BPK. UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara mewajibkan Presiden serta Gubernur, Bupati, dan Walikota untuk menyampaikan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD dalam bentuk laporan keuangan. Tujuan utama dari laporan keuangan ini adalah untuk membandingkan realisasi pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan dengan anggaran yang telah ditetapkan, menilai kondisi keuangan, serta mengevaluasi efektivitas dan efisiensi kualitas pelaporan. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang pengelolaan keuangan daerah menegaskan bahwa laporan keuangan pemerintah daerah harus memenuhi prinsip relevansi. Hal tersebut benar informasi yang disajikan harus mampu mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau saat ini, memprediksi masa depan, serta mengonfirmasi hasil evaluasi sebelumnya. Informasi yang relevan harus disajikan secara lengkap, mencakup semua data akuntansi yang dapat mempengaruhi pengambilan keputusan. Setiap item informasi utama dalam laporan keuangan harus diungkapkan dengan jelas untuk mencegah kesalahpahaman dalam penggunaannya. Setiap pemerintah daerah diwajibkan mematuhi prinsip pengungkapan laporan keuangan secara lengkap (*full disclosure*) sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Informasi yang dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan dapat ditempatkan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan atau catatan atas laporan keuangan.

Dalam Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), pemerintah daerah (pemda) merupakan entitas pelaporan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi, seperti Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD), yang memiliki kewajiban untuk menyusun laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban. Namun, tingkat pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah belum sepenuhnya mencapai 100%. Menurut penelitian Utami dan Sulardi (2019) mengungkapkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib pemerintah daerah di Indonesia tahun 2019 sebesar 60,42%. Sementara dalam penelitian Nur (2020) menyatakan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib 35 pemerintah kabupaten/kota di Jawa Tengah tahun 2015-2019 sebesar 52,58%.

Dalam penelitian Riska (2024) menemukan bahwa ketergantungan pemerintah daerah berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah. Tetapi dalam penelitian Sasmita menemukan bahwa ketergantungan pemerintah tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Penelitian Hiola dan Harum (2021), Kogoya et al. (2020) menemukan bahwa kemandirian daerah berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

Berdasarkan fenomena gap yang terjadi dan inkonsistensi mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan wajib LKPD, peneliti tertarik untuk menganalisis dan menguji ulang pengaruh karakteristik pemerintah daerah yang terdiri dari tingkat ketergantungan pemerintah daerah dan kemandirian daerah terhadap pengungkapan wajib dalam LKPD yang di persyaratkan dalam PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Perbedaan dalam penelitian ini yaitu dengan menambahkan unsur opini audit sebagai variabel moderasi yang diduga mempengaruhi karakteristik pemerintah daerah terhadap pengungkapan wajib pada LKPD serta Objek penelitian ini adalah LKPD pada 34 provinsi se-Indonesia yang telah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah diuraikan, penelitian ini diarahkan untuk mengkaji pengaruh tingkat ketergantungan daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) pada 34 provinsi di Indonesia. Selain itu, penelitian ini juga bertujuan untuk menganalisis pengaruh rasio kemandirian daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Lebih lanjut, penelitian ini menempatkan opini audit sebagai variabel moderasi untuk menelaah apakah dan sejauh mana opini audit memperkuat atau memperlemah hubungan antara tingkat ketergantungan dan rasio kemandirian daerah dengan tingkat pengungkapan wajib LKPD pada pemerintah provinsi di Indonesia.

STUDI LITERATUR

Penelitian Terdahulu

Untuk mendukung penelitian yang sedang dilakukan, peneliti harus menelaah, mengupas dan memberikan beberapa penelitian terdahulu. Dalam hal ini minimal 3 penelitian terdahulu yang mutakhir dengan maksimal 5 tahun ke belakang.

Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Pengungkapan informasi dalam laporan keuangan terbagi menjadi dua jenis: pengungkapan wajib, yang diharuskan oleh standar akuntansi atau regulasi untuk memastikan transparansi dan akuntabilitas kepada pemangku kepentingan, dan pengungkapan sukarela, yang bersifat opsional untuk meningkatkan transparansi, reputasi, serta memberikan gambaran kinerja yang lebih lengkap. Dalam konteks pemerintah daerah di Indonesia, pengungkapan ini diatur oleh Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berdasarkan Peraturan Pemerintah. Pemenuhan pengungkapan wajib sesuai SAP merupakan dasar, yang kemudian dapat diperluas dengan pengungkapan sukarela untuk menyajikan laporan keuangan yang lebih komprehensif dan memenuhi kebutuhan akuntabilitas serta pengelolaan keuangan daerah yang efektif bagi berbagai pihak, termasuk masyarakat.

Pengaruh Tingkat Ketergantungan terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Pendapatan Transfer merupakan pendapatan berupa penerimaan uang atau hak untuk menerima uang oleh entitas pelaporan dari entitas pelaporan lain yang diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan, berdasarkan Peraturan Pemerintah (PP) No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi

Pemerintahan. Pendapatan ini menjadi salah satu sumber dana bagi pemerintah daerah selain Pendapatan Asli Daerah (PAD) yang digunakan untuk mendukung pelaksanaan pembangunan dan pelayanan publik. Pendapatan transfer tersebut diakui pada saat penerimaan kas masuk ke Rekening Kas Umum Daerah atau diterima oleh Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dan entitas lain yang atas nama Bendahara Umum Daerah, sesuai dengan kebijakan akuntansi yang mengutamakan akurasi dan transparansi dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah.

Pemerintah daerah menyusun laporannya berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010 sebagai bentuk pertanggungjawaban yang transparan dan akuntabel terhadap penggunaan dana masyarakat, baik yang bersumber dari PAD maupun pendapatan transfer dari pemerintah pusat dan daerah. Penelitian oleh Nur (2020) menyoroti karakteristik pemerintah daerah yang mencakup ukuran pemerintah daerah, kemandirian daerah, dan pendapatan transfer sebagai indikator penting dalam mengukur kemampuan dan kinerja pemerintah daerah dalam mengelola sumber daya keuangannya. Hal ini menegaskan pentingnya pendapatan transfer sebagai salah satu faktor yang mempengaruhi kemandirian fiskal serta efektivitas pemerintah daerah dalam mengelola anggaran dan pelayanan publik.

H1: Tingkat ketergantungan berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD

Pengaruh Kemandirian Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Aset pemerintah daerah sering dijadikan indikator kemakmuran pemerintah daerah. Semakin besar aset yang dimiliki maka akan semakin mudah bagi pemerintah daerah untuk menjalankan berbagai urusan dan kegiatan operasionalnya. Sebaliknya, jika aset yang dimiliki kecil pemerintah daerah akan mengalami kesulitan dalam melaksanakan kegiatan operasional maupun pelayanan publik. Besarnya aset ini juga berpengaruh pada kinerja keuangan pemerintah daerah karena aset yang memadai mencerminkan potensi pendapatan asli daerah (PAD) yang lebih tinggi dan memberikan keleluasaan dalam memenuhi kewajiban serta pelayanan kepada masyarakat.

Penelitian oleh Riska (2024) mengidentifikasi beberapa karakteristik pemerintah daerah seperti ukuran pemerintah daerah, umur administratif, *leverage*, ketergantungan daerah, dan belanja daerah sebagai ukuran dalam menilai kinerja daerah. Salah satu temuan penting adalah hubungan positif antara rasio kemandirian daerah dengan tingkat pengungkapan laporan keuangan. Semakin tinggi rasio kemandirian, pemerintah daerah cenderung meningkatkan atau memperluas pengungkapan informasi keuangannya, yang mencerminkan transparansi dan akuntabilitas yang lebih baik dalam pengelolaan keuangan daerah. Hal ini penting untuk membangun kepercayaan publik dan mendukung tata kelola pemerintahan yang efektif.

H2: Kemandirian daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD

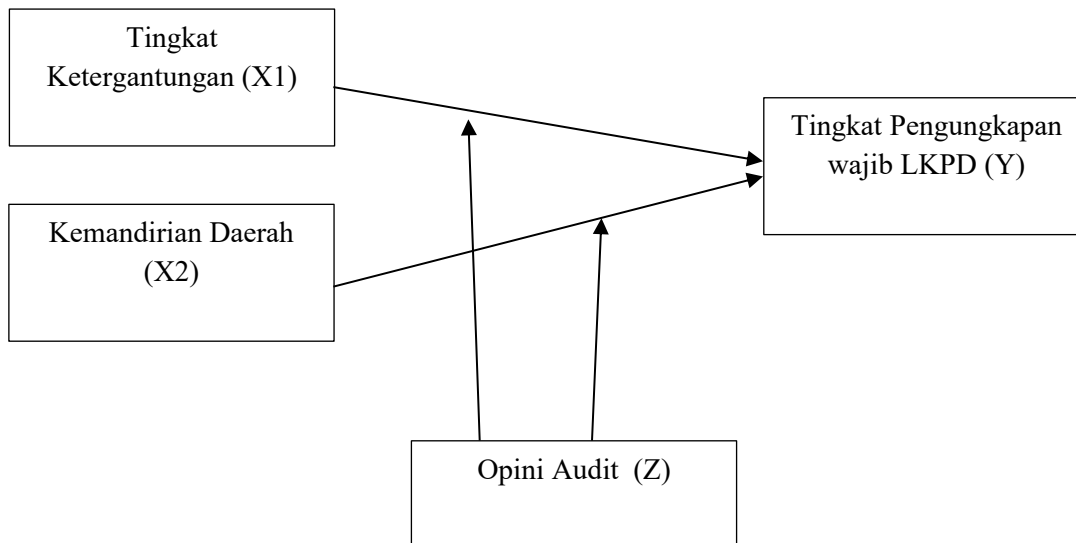
Pengaruh Opini Audit terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Opini audit dalam penelitian ini berperan sebagai variabel moderasi yang diduga dapat memperkuat pengaruh tingkat ketergantungan daerah dan tingkat kemandirian daerah terhadap pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah. Pemerintah daerah yang menerima opini audit wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*) cenderung melakukan pengungkapan wajib yang lebih banyak dan mendalam dibandingkan dengan pemerintah daerah yang menerima opini audit selain wajar tanpa pengecualian. Hal ini karena opini audit wajar tanpa pengecualian memberikan kepercayaan lebih besar terhadap kredibilitas laporan keuangan sehingga pemerintah daerah terdorong untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas dalam pelaporan keuangannya.

Penelitian oleh Putri (2023) menunjukkan bahwa opini audit memiliki pengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Opini audit yang baik memberikan dorongan bagi pemerintah daerah untuk memperluas pengungkapan informasi keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada publik dan pemangku kepentingan. Dengan demikian opini audit tidak hanya menjadi indikator kualitas laporan keuangan, tetapi juga mempengaruhi perilaku pemerintah daerah dalam menyajikan laporan keuangan yang transparan dan akuntabel. Temuan ini menegaskan pentingnya peran opini audit dalam meningkatkan kualitas pelaporan keuangan di tingkat daerah.

H3: Opini audit memoderasi pengaruh tingkat ketergantungan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD

H4: Opini audit memoderasi pengaruh tingkat kemandirian daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD



Gambar 1 Kerangka Berfikir
 Sumber: Data diolah 2025

METODE

Metode tersebut merupakan informasi yang cukup bagi pembaca untuk mengikuti alur penelitian dengan baik sehingga pembaca yang akan mengkaji atau mengembangkan penelitian serupa memperoleh gambaran tentang langkah-langkah penelitian tersebut. Bagian ini, populasi dan sampel, variabel penelitian operasional, data yang digunakan (jenis dan sumber), teknik pengumpulan data, dan teknik analisis data (*model analysis*).

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif untuk menganalisis pengaruh tingkat ketergantungan dan kemandirian daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) dengan opini audit sebagai variabel moderasi. Penelitian ini dilakukan di 34 provinsi di Indonesia, dengan data yang diperoleh dari laporan keuangan pemerintah daerah dan laporan audit BPK.

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh pemerintah daerah provinsi di Indonesia yang telah menyusun LKPD dan memperoleh opini audit dari BPK. Teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah *purposive sampling* dengan kriteria sebagai berikut: Pemerintah daerah yang telah menerbitkan LKPD secara lengkap dalam periode penelitian. Sehingga sampel yang digunakan sebanyak 136 yang diperoleh dari 34 provinsi di Indonesia. Berdasarkan populasi sejumlah Pemerintah daerah yang memiliki data opini audit dari BPK, Pemerintah daerah yang memiliki tingkat ketergantungan dan kemandirian fiskal yang dapat diukur berdasarkan laporan keuangan daerah. Seluruh data penelitian selanjutnya diolah menggunakan perangkat lunak statistik SPSS untuk menguji hubungan antar variabel penelitian.

Variabel dalam penelitian ini terdiri dari tingkat pengungkapan LKPD, tingkat ketergantungan, rasio kemandirian, dan opini audit sebagai variabel moderasi. Tingkat pengungkapan LKPD diukur menggunakan rasio antara jumlah item yang diungkapkan dalam laporan keuangan dengan jumlah item yang seharusnya diungkapkan. Tingkat ketergantungan daerah dihitung sebagai rasio antara total pendapatan transfer yang diterima daerah dengan total pendapatan keseluruhan. Sementara itu, rasio kemandirian daerah diukur berdasarkan perbandingan antara total Pendapatan Asli Daerah (PAD) dengan total pendapatan daerah. Opini audit sebagai variabel moderasi diberikan.

HASIL

Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan data sekunder menggunakan LKPD dan laporan audit oleh BPK. Berdasarkan hasil uji statistik yang telah dilakukan menggunakan SPSS 26, dapat dilihat hasil tersebut seperti pada tabel di bawah ini:

Tabel 1 Hasil Analisis Statistik

TP = 56,661 + 1,668 TK + 11,968 KD + ε				
Variabel	Predictions	Coefficient	Sig.	Hasil Penelitian
Konstanta		56,661	0,000	
TK	+	1,668	0,090	Tidak Terdukung
KD	+	11,968	0,000	Terdukung
<i>F-Statistic</i>	13,975			
<i>Sig. (F-Statistic)</i>	0,000			
<i>Adj. R-Square</i>	0,161			
Description:				
TK: Tingkat Ketergantungan, KD: Kemandirian Daerah, TP: Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD				

Sumber: Data Olah Output SPSS 26, 2025

Pengaruh Tingkat Ketergantungan terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Berdasarkan hasil uji hipotesis yang digunakan dalam penelitian ini diperoleh hasil bahwa tingkat ketergantungan (X1) sebagai variabel independen tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Hal ini dapat dibuktikan dengan hasil penelitian melalui uji t yang diketahui bahwa tingkat kemandirian memiliki nilai signifikansi sebesar $0,090 > 0,05$ dan koefisien sebesar 1,668. Maka hipotesis pertama (H1) tidak didukung oleh data dalam penelitian ini, artinya tingkat ketergantungan tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

Pengaruh Kemandirian Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Berdasarkan hasil uji hipotesis yang digunakan dalam penelitian ini diperoleh hasil bahwa kemandirian daerah (X1) sebagai variabel independen memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Hal ini dapat dibuktikan dengan hasil penelitian melalui uji t yang diketahui bahwa kemandirian daerah memiliki nilai signifikansi sebesar $0,000 < 0,05$ dan koefisien sebesar 11,968. Maka hipotesis kedua (H2) didukung oleh data dalam penelitian ini, artinya kemandirian daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

Hasil Uji Moderated Regression Analysis (MRA) dan Pengujian Hipotesis

Hasil uji Moderated Regression Analysis (MRA) menunjukkan apakah opini audit sebagai variabel moderasi mampu memperkuat atau memperlemah hubungan antara variabel independen (ketergantungan dan kemandirian) dengan pengungkapan LKPD sebagai dependen, ditunjukkan melalui koefisien regresi pada variabel interaksi (X*Z); jika koefisien (X*Z) signifikan ($p\text{-value} < 0.05$) dan memiliki tanda tertentu, maka moderasi terjadi, sementara nilai koefisien variabel independen asli (X) dan moderasi (Z) menunjukkan pengaruh langsungnya, dengan pengambilan keputusan berdasarkan signifikansi ($p\text{-value}$) dan tanda koefisien (positif/negatif) untuk menerima atau menolak hipotesis.

Tabel 2. Hasil Analisis Statistik

TP = 63,011 + 1,978 TK + 8,066 KD - 6,064 OA + 1,002 TK*OA + 7,959 KD*OA + ε				
Variabel	Predictions	Coefficient	Sig.	Hasil Penelitian
Konstanta		63,011	0,000	
TK		1,978	0,000	Terdukung
KD		8,066	0,020	Terdukung
OA		-6,064	0,000	Terdukung

TK*OA		1,002	0,029	Terdukung
KD*OA		7,959	0,000	Terdukung
<i>F-Statistic</i>	33,838			
<i>Sig. (F-Statistic)</i>	0,000			
<i>Adj. R-Square</i>	0,999			

Description:

TK: Tingkat Ketergantungan, **KD:** Kemandirian Daerah, **TP:** Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD, **OA:** Opini Audit

Sumber: Data Olah Output SPSS 26, 2026

Pengaruh Opini Audit dalam Memoderasi Hubungan Tingkat Ketergantungan terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Berdasarkan hasil uji hipotesis yang digunakan dalam penelitian ini diperoleh hasil bahwa opini audit (M) sebagai variabel moderasi memiliki pengaruh positif yang signifikan dalam memoderasi hubungan tingkat ketergantungan (X1) terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD (Y). Hal ini dapat dibuktikan dengan hasil penelitian melalui uji MRA yang diketahui bahwa variabel interaksi memiliki nilai signifikansi sebesar $0,029 < 0,05$ dan koefisien sebesar 1,002. Maka hipotesis yang diajukan didukung oleh data dalam penelitian ini, artinya opini audit memperkuat pengaruh tingkat ketergantungan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

Pengaruh Opini Audit dalam Memoderasi Hubungan Kemandirian Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Berdasarkan hasil uji MRA yang memperlihatkan nilai signifikansi 0,000 ($< 0,05$) dan koefisien regresi variabel interaksi sebesar 7,959, dapat disimpulkan bahwa opini audit terbukti memoderasi hubungan antara kemandirian daerah dan tingkat pengungkapan wajib LKPD secara signifikan dan positif. Nilai koefisien yang besar dan positif artinya pada daerah yang mendapatkan opini audit yang baik seperti (Wajar Tanpa Pengecualian/WTP) pengaruh kemandirian daerah terhadap pengungkapan wajib LKPD menjadi semakin kuat.

PEMBAHASAN

Pembahasan mengemukakan interpretasi hasil, pengembangan argumen dengan mengaitkan hasil, teori, dan pendapat, termasuk perbandingan dengan hasil penelitian sebelumnya. Penting juga untuk meningkatkan kemungkinan hasil penelitiannya memberikan kontribusi bagi pengembangan ilmu pengetahuan. Bagian ini tidak menulis ulang data hasil penelitian.

Pengaruh Tingkat Ketergantungan terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Secara empiris, temuan ini menginterpretasikan bahwa tingginya ketergantungan fiskal suatu daerah pada transfer pusat tidak serta merta berkorelasi positif dengan peningkatan kepatuhan dalam pengungkapan LKPD. Hasil ini bertolak belakang dengan ekspektasi teori *principal-agent*, yang mengasumsikan bahwa pihak pemberi dana (pemerintah pusat sebagai *principal*) memiliki kekuatan untuk memaksa dan memantau agen (pemerintah daerah) agar bertindak transparan, termasuk dalam pengungkapan laporan keuangan. Namun, dalam konteks ini, hubungan *principal-agent* yang diharapkan tidak berjalan efektif. Ketergantungan yang tinggi justru tidak menghasilkan pengaruh signifikan terhadap transparansi, menunjukkan adanya kegagalan mekanisme pengawasan dalam hubungan keuangan pusat-daerah.

Diperkuat oleh kenyataan bahwa mekanisme pengendalian dari pemerintah pusat seringkali tidak memadai dalam memantau dan mengawasi penggunaan dana perimbangan tersebut (Pramesti, 2021). Tanpa adanya sistem pemantauan yang ketat dan konsekuensi yang jelas bagi daerah yang lalai, motivasi intrinsik daerah untuk meningkatkan transparansi fiskal melalui pengungkapan laporan keuangan yang lengkap dan tepat waktu menjadi sangat minim (Ventiarso & Firmansyah, 2024). Daerah cenderung memandang dana transfer sebagai pendapatan yang tidak memerlukan pertanggungjawaban publik yang ketat, berbeda dengan PAD yang langsung bersumber dari masyarakat. Temuan ini konsisten dengan penelitian Pramesti (2021) yang juga menyoroti lemahnya sanksi integrasi sebagai penyebab rendahnya kepatuhan, namun bertentangan dengan penelitian lainnya yang mungkin menemukan pengaruh signifikan, sehingga menunjukkan bahwa

pemerintah daerah dan kebijakan pusat yang spesifik sangat mempengaruhi dinamika ini. Secara teoritis, temuan ini memberikan kontribusi penting bagi pengembangan ilmu akuntansi sektor publik, khususnya dalam memetakan ulang keterkaitan antara desentralisasi fiskal dan akuntabilitas. Penelitian ini mengindikasikan bahwa variabel struktural seperti ketergantungan fiskal tidak berdiri sendiri, melainkan harus dipahami dalam kerangka yang lebih luas yang melibatkan kekuatan mekanisme pengawasan, penegakan hukum, dan budaya akuntabilitas. Implikasinya, model teoritis ke depan perlu mengintegrasikan variabel *moderating* atau *intervening*, seperti efektivitas pengawasan pusat atau tekanan publik, untuk dapat lebih akurat menjelaskan fenomena kepatuhan pengungkapan LKPD. Pada tataran praktis, hasil ini menjadi sinyal bagi pembuat kebijakan untuk tidak hanya fokus pada besaran alokasi dana transfer, tetapi lebih kritis dalam membangun sistem insentif dan disinsentif yang mampu mendorong transparansi secara mandiri, sehingga transfer pusat dapat benar-benar menjadi instrumen untuk memacu akuntabilitas, bukan sekadar memenuhi kebutuhan fiskal jangka pendek.

Pengaruh Kemandirian Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Temuan yang menunjukkan pengaruh positif dan signifikan dari kemandirian daerah terhadap pengungkapan LKPD dapat diinterpretasikan melalui teori *principal-agent*. Dalam konteks ini, masyarakat berperan sebagai *principal* yang mempercayakan sumber dayanya (dalam bentuk pajak dan retribusi) kepada pemerintah daerah (*agent*). Besarnya kontribusi Pendapatan Asli Daerah (PAD) merupakan bukti nyata partisipasi finansial *principal* tersebut. Konsekuensinya, timbul tekanan akuntabilitas yang lebih kuat dan langsung. Pemerintah daerah merasa wajib untuk mempertanggungjawabkan setiap rupiah yang diperoleh dari masyarakat dengan cara yang transparan, termasuk melalui pengungkapan LKPD yang komprehensif. Hal ini sejalan dengan pendapat Khoirunnisa & Eleonora Sofilda (2023) yang menyatakan bahwa PAD yang tinggi tidak hanya sekadar indikator kemandirian, tetapi juga menjadi pemicu tata kelola yang transparan. Dengan demikian, kemandirian finansial menciptakan sebuah siklus pendanaan yang berasal dari masyarakat memunculkan tuntutan akuntabilitas, yang kemudian dipenuhi pemerintah dengan pengungkapan yang baik, yang pada akhirnya memperkuat legitimasi dan kepercayaan publik.

Temuan ini sejalan dengan penelitian sebelumnya seperti Khoirunnisa & Eleonora Sofilda (2023) yang menekankan hubungan antara PAD dan transparansi. Hasil ini memperkuat argumen bahwa sumber pendanaan sangat menentukan perilaku akuntabilitas entitas pemerintah. Kontribusi utama penelitian ini terhadap pengembangan ilmu pengetahuan terletak pada keberhasilannya dalam memberikan bukti empiris yang konkret tentang mekanisme *principal-agent* yang sehat dalam konteks pemerintahan daerah. Jika pada hubungan pusat-daerah (dalam variabel ketergantungan) mekanisme Temuan ini membuka jalan bagi penelitian selanjutnya untuk mengeksplorasi variabel-variabel mediasi, seperti tekanan politik dari masyarakat atau peran media lokal, yang dapat memperjelas jalur kausal antara kemandirian fiskal dan peningkatan transparansi keuangan daerah.

Pengaruh Opini Audit dalam Memoderasi Hubungan Tingkat Ketergantungan terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Berdasarkan hasil pengujian MRA pada Tabel 2, variabel interaksi tingkat ketergantungan dan opini audit (TK*OA) memiliki koefisien positif sebesar 1,002 dengan nilai signifikansi 0,029 (< 0,05). Hasil ini menunjukkan bahwa opini audit secara signifikan memperkuat pengaruh tingkat ketergantungan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Dengan demikian, meskipun tingkat ketergantungan tidak berpengaruh secara langsung, keberadaan opini audit mampu mengubah hubungan tersebut menjadi signifikan dan positif. Secara empiris, temuan ini mengindikasikan bahwa pemerintah daerah dengan ketergantungan tinggi pada dana transfer pusat cenderung meningkatkan pengungkapan wajib ketika memperoleh opini audit yang baik. Opini audit, khususnya Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), mendorong pemerintah daerah untuk menunjukkan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan dana perimbangan melalui pemenuhan ketentuan pengungkapan sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan.

Opini audit berfungsi sebagai mekanisme pengawasan eksternal yang efektif dalam mendorong

kepatuhan pelaporan. Daerah yang bergantung pada dana pusat menghadapi tekanan reputasi yang lebih besar, sehingga opini audit menjadi sinyal penting untuk menjaga legitimasi dan kepercayaan pemerintah pusat serta masyarakat. Hal ini tercermin dari meningkatnya tingkat pengungkapan wajib LKPD pada daerah dengan tingkat ketergantungan tinggi dan opini audit yang baik. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Ventiarso (2024) yang menunjukkan bahwa opini audit berpengaruh positif terhadap kualitas pengungkapan wajib LKPD.

Pengaruh Opini Audit dalam Memoderasi Hubungan Kemandirian Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Berdasarkan hasil pengujian pada Tabel 2 diketahui bahwa opini audit memiliki pengaruh positif terhadap kemandirian daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

Hal ini terjadi karena opini audit berfungsi sebagai alat legitimasi yang memaksa daerah untuk lebih transparan. Sebuah opini baik dari auditor eksternal menciptakan tekanan normatif dan institusional bagi pemerintah daerah untuk mematuhi seluruh standar pengungkapan, bagi daerah dengan kemandirian rendah yang mungkin memiliki sumber daya terbatas untuk menyusun laporan. Dengan kata lain, opini audit yang baik tidak melemahkan, tetapi justru memperkuat motivasi suatu daerah yang sudah memiliki semangat kemandirian untuk menunjukkan akuntabilitasnya melalui pengungkapan yang lengkap, sehingga praktik terbaik dalam penyajian LKPD dapat diwujudkan (Anggara & Cheisviyanny, 2020).

KESIMPULAN

Pemerintah daerah disarankan untuk terus meningkatkan kemandirian fiskal melalui optimalisasi Pendapatan Asli Daerah (PAD) karena berdasarkan hasil uji hipotesis dapat disimpulkan bahwa kemandirian daerah memiliki pengaruh positif dan signifikan secara langsung terhadap tingkat pengungkapan wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Di sisi lain, tingkat ketergantungan fiskal pada transfer pusat tidak terbukti memiliki pengaruh langsung yang signifikan terhadap pengungkapan wajib LKPD. Berdasarkan uji MRA diperoleh hasil opini audit berhasil berperan sebagai variabel pemoderasi yang signifikan. Opini audit tidak hanya memperkuat pengaruh positif antara kemandirian daerah dan pengungkapan LKPD, tetapi juga mampu memoderasi hubungan tingkat ketergantungan sehingga menjadi signifikan dan positif. Oleh karena itu, Badan Pemeriksa Keuangan diharapkan dapat terus melanjutkan dan memperkuat perannya dalam meningkatkan kualitas opini audit sebagai instrumen penguatan akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan pemerintah daerah.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang perlu diakui. Pertama, penelitian ini berfokus pada variabel tingkat ketergantungan, kemandirian daerah, dan opini audit, sehingga mengabaikan faktor-faktor potensial lain yang mungkin mempengaruhi tingkat pengungkapan LKPD, seperti kompetensi sumber daya manusia, sistem teknologi informasi, atau tekanan masyarakat sipil. Kedua, ruang lingkup penelitian yang hanya menggunakan data dari satu periode tertentu sehingga tidak sepenuhnya menangkap dinamika perubahan dalam perilaku pengungkapan dari waktu ke waktu. Oleh karena itu, generalisasi temuan harus dilakukan dengan hati-hati. Keterbatasan ini membuka peluang untuk penelitian di masa depan dengan menambahkan variabel lain dan menggunakan pendekatan longitudinal untuk mendapatkan pemahaman yang lebih komprehensif dan dinamis.

REFERENSI

- Antikasari, L., Fajri, R., & Dewi, R. (2020). Determinan Kinerja Keuangan Yang Ditinjau Dari Good Corporate Governance, Leverage dan Ukuran Perusahaan (Sub. Sector Perusahaan BUMN yang Terdaftar Di BEI tahun 2013-2018). *Owner : Riset Dan Jurnal Akuntansi*, 4(2), 336-345. doi:10.33395/owner.v4i2.208
- Saputra, A., Irawan, C., & Ginting, W. (2020). Pengaruh Ukuran Perusahaan, Opini Audit, Umur Perusahaan, Profitabilitas dan Solvabilitas Terhadap Audit Delay. *Owner : Riset Dan Jurnal Akuntansi*, 4(2), 286-295. doi:10.33395/owner.v4i2.239
- Pardiasuti, P., Samrotun, Y., & Fajri, R. (2020). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Nilai Perusahaan pada Perusahaan Manufaktur Sektor Industri Barang Konsumsi yang Terdaftar

- di BEI Periode 2016-2018. *Owner : Riset Dan Jurnal Akuntansi*, 4(2), 337-345. doi:10.33395/owner.v4i2.210
- 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. <https://doi.org/10.24036/jea.v2i1.205>
- Hiola, Y., & Harun, E. (2021). Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas Dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Provinsi Gorontalo. *JSAP : Journal Syariah and Accounting Public*, 4(2), 89. <https://doi.org/10.31314/jsap.4.2.89-101.2021>
- Kogoya, S., Salle, A., & Wijaya, A. H. . (2020). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Lkpd Di Pemerintah Kabupaten-Kota Di Provinsi Papua. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Daerah*, 14(2), 98–111. <https://doi.org/10.52062/jakd.v14i2.1457>
- Nur, B., & Murwaningsari, E. (2020). Dampak Ukuran dan Ketergantungan Pemerintah Daerah terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Substansi: Sumber Artikel Akuntansi Auditing Dan Keuangan Vokasi*, 4(2), 139–156. <https://doi.org/10.35837/subs.v4i2.1093>
- Putri, A. N., & Hardiningsih, P. (2023). Kesesuaian Karakteristik Pemerintah Daerah Dan Opini Audit Dengan Pengungkapan Laporan Keuangan. *Equilibrium : Jurnal Ilmiah Ekonomi, Manajemen Dan Akuntansi*, 12(1), 62. <https://doi.org/10.35906/equili.v12i1.1396>
- Utami, S. R., & Sulardi. (2019). the Influence of Local Government Characteristics, Audit Opinion, and Independence Ratio on Local Government Financial Report Disclosure. *Jurnal Akuntansi Dan Bisnis*, 19(2), 253–263.
- Ventiarso, S., & Firmansyah, A. (2024). Peran Moderasi Opini Audit Dalam Hubungan Karakteristik Pemerintah Daerah dan Pengungkapan Wajib Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Ekonomi Bisnis, Manajemen Dan Akuntansi (JEBMA)*, 4(2), 787–799. <https://doi.org/10.47709/jebma.v4i2.3987>
- Volume, A. (2024). 1 , 2 , 3. 7.
- Salnika, S., Purwohedi, U., & Muliasari, I. (2021). Pengaruh Pengungkapan Sukarela terhadap Biaya Modal Ekuitas dengan Asimetri Informasi sebagai Variabel Intervening. *Jurnal Akuntansi, Perpajakan Dan Auditing*, 2(2). <https://doi.org/https://doi.org/10.21009/japa.0202.11>
- Sasmita, R. P. H. (2021). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Opini Auadit BPK terhadap Understandability dalam Kualitas Laporan Keuangan. *Modus*, 3(1), 98–119. <https://doi.org/https://doi.org/10.24002/modus.v33i1.4171>
- Suhendar, D., & Hakim, R. D. (2021). Pengungkapan Sukarela Berdasarkan Karakteristik Perusahaan dan Kepemilikan Institusional. *Jurnal Akuntansi Berkelanjutan Indonesia*, 4(1), 16–30. <https://doi.org/https://doi.org/10.32493/JABI.v4i1.y2021.p16-30>
- Lelono, W., & Siswanto, D. (2023). Evaluasi Atas Implementasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 13 Pada BLUD Puskesmas Kawasan Terpencil. *Jurnal Akademi Akuntansi*, 6(4), 538–565. <https://doi.org/10.22219/jaa.v6i4.29515>
- Manuela, A., Septiani, L., & Wulan, Ariska Berlian Nur; Fitria, S. R. N. (2021). Sebuah Tinjauan Literatur Terhadap Penelitian Relevansi Nilai Setelah Adopsi IFRS , 16 (2), . *Jurnal Ilmiah Wahana Akuntansi*, 16(2), 191–203. <https://doi.org/https://doi.org/10.21009/wahana-akuntansi/16.024>