

FAKTOR-FAKTOR YANG BERHUBUNGAN DENGAN KETERCAPAIAN PEMERINTAH DAERAH MEMPEROLEH OPINI AUDIT WAJAR TANPA PENGECCUALIAN

Syurmita

Universitas Al Azhar Indonesia

Eko Suwardi

Universitas Gadjah Mada

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui hubungan antara ketergantungan keuangan, kemampuan keuangan, kompleksitas dan umur pemerintahan dengan opini audit laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia. Ketergantungan keuangan dilihat dari perbandingan antara dana perimbangan yang diterima pemerintah daerah dengan total pendapatan pemerintah daerah, kemampuan keuangan dilihat dari perbandingan pendapatan asli daerah (PAD) dengan total transfer yang diterima pemerintah daerah, kompleksitas pemeritahan dilihat dari jumlah populasi penduduk, dan umur pemerintah daerah dilihat dari sejarah terbentuknya pemerintah daerah tersebut, apakah hasil pemekaran (daerah autonomi baru) atau bukan.

Pengumpulan data dilakukan melalui website Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Kementrian Dalam Negeri (Kemdagri). Sebanyak 198 Pemerintah Kabupaten/Kota dipilih secara acak dan proporsional untuk diuji keterkaitannya dengan variabel-variabel penelitian.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif antara kemampuan keuangan daerah dengan opini audit (t -statistics=3,94), dan terdapat hubungan positif antara umur pemerintahan dengan opini audit (t -statistics=5,30). Namun, hubungan ketergantungan keuangan dengan opini audit, dan kompleksitas pemerintahan dengan opini audit tidak ditemukan.

Kata kunci: opini audit, kualitas LKPD, ketergantungan keuangan, kompleksitas pemerintahan, autonomi daerah.

PENDAHULUAN

Salah satu agenda reformasi total di Indonesia adalah menciptakan *good governance* dalam rangka membentuk Indonesia baru. *Good governance* itu sendiri didefinisikan oleh World Bank sebagai suatu penyelenggaraan manajemen

pembangunan yang solid dan bertanggung jawab yang sejalan dengan prinsip demokrasi dan pasar yang efisien, penghindaran salah alokasi dana investasi, dan pencegahan korupsi baik secara politik maupun administratif, menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan *legal and political framework* bagi tumbuhnya aktivitas usaha (Mardiasmo, 2002).

Upaya untuk mewujudkan *good governance* diantaranya dilakukan melalui akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan publik. Akuntabilitas mengacu pada pertanggungjawaban pemerintah dalam aktivitas mengelola sumber daya publik, sedangkan transparansi berarti keterbukaan pemerintah dalam memberikan informasi yang terkait dengan aktivitas mengelola sumber daya publik tersebut. Tentunya pertanggungjawaban dan keterbukaan pengelolaan keuangan publik tidak cukup dilakukan dengan laporan lisan saja, namun perlu didukung dengan laporan secara tertulis dalam bentuk Laporan Keuangan.

Laporan keuangan digunakan oleh para pemangku kepentingan sebagai bahan dalam pengambilan keputusan. Kualitas keputusan dari para pemangku kepentingan akan sejalan dengan kualitas laporan keuangan pemerintah. Apabila laporan keuangan pemerintah berkualitas maka keputusan yang dihasilkan akan berkualitas juga. Namun, kondisi yang terjadi pada pemerintah daerah adalah masih kurang memadainya kualitas laporan keuangan yang dihasilkan. Informasi yang disajikan sering tidak akurat, terlambat dan tidak informatif, sehingga tidak dapat diandalkan oleh para pemangku kepentingan. Tingkat kewajaran penyajian laporan keuangan masih dinilai rendah dan tercermin dari masih banyaknya Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang tidak mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*). Berdasarkan hasil audit Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), opini laporan keuangan pemerintah daerah selama tahun 2006 sampai 2008 menunjukkan hasil sebagai berikut:

Opini LKPD 2006-2008

LKPD	OPINI								JUMLAH
	WTP	%	WDP	%	TW	%	TMP	%	
Tahun 2006	3	1%	327	70%	28	6%	105	23%	463
Tahun 2007	4	1%	283	60%	59	13%	122	26%	468
Tahun 2008	12	3%	324	67%	31	6%	115	24%	482

(Sumber: IHPS II BPK Tahun 2009)

Dari tabel di atas dapat dilihat bahwa jumlah laporan keuangan pemerintah daerah yang mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian hanya sebanyak 1% pada tahun 2006, 1% pada tahun 2007, dan 3% pada tahun 2008. Kondisi ini tentunya sangat memprihatinkan karena rendahnya persentase laporan keuangan pemerintah daerah yang mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian menarik dugaan bahwa transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan publik masih belum memadai. Suryana (2008) mengatakan bahwa hampir 400 Pemda di Indonesia tidak layak audit. Laporan keuangan pemerintah daerah secara umum masih di bawah standar akuntansi yang berlaku umum karena terkadang masih dipengaruhi oleh kebiasaan pengelolaan uang negara yang tidak disertai dengan pelaporan. Ketidaksiapan dalam pembuatan laporan keuangan yang sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan juga disebabkan karena masih belum ada perhatian penuh terhadap laporan keuangan pemerintah. Instansi pemerintah sampai saat ini masih mengutamakan pelayanan publik, sementara dalam persoalan laporan keuangan menjadi urusan belakangan (Suryana, 2008).

Beberapa penelitian terdahulu telah mengidentifikasi variabel-variabel yang terkait dengan praktik pelaporan dan akuntansi pemerintahan. Ingram (1984) menguji hubungan koalisi pemilih, proses seleksi administrator, sumber informasi alternatif, dan insentif manajemen (ketergantungan pada hutang, ketergantungan pada dana pemerintah federal, kekayaan negara bagian, profesionalisme, dan kompleksitas pemerintahan) terhadap praktik akuntansi pemerintah negara bagian di Amerika Serikat. Dari hasil penelitiannya diketahui bahwa koalisi pemilih (*coalition of voters*) dan proses seleksi administrator memiliki asosiasi yang kuat terhadap pilihan praktik pengungkapan laporan keuangan, sedangkan faktor sumber informasi alternatif (kekuatan pers)

menunjukkan asosiasi yang sangat lemah. Robbins dan Austin (1986) menggunakan kembali determinan kualitas pengungkapan laporan keuangan untuk meneliti praktik pelaporan yang dilakukan oleh Pemerintah Kota di Amerika Serikat. Asosiasi kedua variabel diukur dengan menggunakan indeks pengungkapan majemuk dan indeks pengungkapan sederhana. Hasilnya hanya menunjukkan perbedaan tipis dalam penggunaan kedua indeks yang berbeda tersebut. Amitabh (2006) dan Hossain (2008) menggunakan variabel umur organisasi dalam menguji pengaruhnya terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Hossain (2008) memperkirakan bahwa organisasi yang telah lama berdiri dapat mengungkapkan informasi dengan lebih lengkap daripada organisasi baru. Pertumbuhan umur sebuah organisasi akan meningkatkan pengalaman dan keahlian organisasi tersebut, sehingga kuantitas informasi yang diungkapkan dalam laporan tahunan mereka akan lebih banyak (Amitabh, 2006).

Di Indonesia, penelitian empiris yang menguji kualitas laporan keuangan melalui opini audit atas laporan keuangan pemerintah daerah masih sangat terbatas. Padahal, tingginya tuntutan masyarakat terhadap akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan daerah sudah seharusnya menjadikan praktik pelaporan dan akuntansi menjadi lebih baik. Dalam penelitian ini peneliti menggunakan variabel-variabel yang terkait dengan praktik akuntansi dan pelaporan pada penelitian terdahulu, dan menguji hubungannya dengan hasil opini audit laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian ini diharapkan dapat mengidentifikasi faktor-faktor yang berhubungan dengan ketercapaian pemerintah daerah untuk memperoleh opini audit wajar tanpa pengecualian

TELAAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)

Teori keagenan meramalkan bahwa jika agen memiliki keunggulan informasi dibandingkan prinsipal dan kepentingan antara agen dan prinsipal berbeda, maka akan terjadi *principal-agent problem*, dimana agen akan melakukan tindakan yang menguntungkan dirinya namun merugikan prinsipal (Gudono, 2009). Situasi asimetri informasi (*information asymmetry*) tersebut diharapkan dapat berkurang dengan mewajibkan agen melakukan pelaporan sebagai bentuk akuntabilitas atas segala tindakan yang dilakukannya, termasuk pelaporan dalam hal keuangan.

Pada Pemerintah Daerah, akuntabilitas keuangan dilakukan dalam bentuk laporan keuangan. Laporan keuangan disajikan dalam format terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh sebuah entitas pelaporan. Satu set laporan keuangan pokok didalamnya berisi Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Audit Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)

Sebagai wujud dari pelaksanaan akuntabilitas dan transparansi publik, pemerintah daerah diwajibkan untuk menyusun laporan keuangan. Laporan keuangan tersebut pada dasarnya merupakan asersi atau pernyataan dari manajemen pemerintah daerah yang menginformasikan kepada pihak lain, yaitu para pemangku kepentingan yang ada, tentang kondisi keuangan pemerintah daerah (Mahmudi, 2007). Dalam hal ini, tentunya manajemen pemerintah daerah lebih banyak tahu mengenai kondisi keuangan yang sesungguhnya terjadi di daerah, sehingga untuk menghindari manipulasi diperlukan jasa pihak ketiga yang independen untuk dapat menjamin kesesuaian laporan keuangan dengan peraturan yang berlaku. Seperti salah satu asumsi yang dikatakan dalam teori keagenan bahwa agen (manajemen pemerintah daerah) bersifat oportunistik suka mengejar keuntungan sendiri (*self interest*), menyembunyikan kebenaran, menipu dan melakukan kecurangan sehingga diperlukan *monitoring* terhadap perilaku agen dan para pemakai insentif untuk memotivasi agen agar mau berbuat “baik” (Gudono, 2009). Dalam hal ini pengauditan akan berfungsi sebagai alat *monitoring* dan *signaling* kualitas laporan keuangan (Evans dan Patton, 1987).

Menurut Undang-Undang No.15 tahun 2004 tentang pengelolaan dan tanggung jawab pengelolaan keuangan negara, pemeriksaan (pengauditan) meliputi pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Pemeriksaan keuangan diartikan sebagai istilah yang menggambarkan sifat *financial audit* (audit keuangan) yaitu mencakup sasaran menyeluruh meliputi audit atas laporan keuangan dan atas hal-hal lain yang berkaitan dengan keuangan.

Opini Audit Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)

Audit atas laporan keuangan menghasilkan pernyataan opini mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Penilaian mengenai

kewajaran laporan keuangan pemerintah daerah dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan dengan mempertimbangkan asersi manajemen. Opini BPK atas hasil penilaian terhadap enam asersi manajemen terdiri dari wajar tanpa pengecualian (WTP), wajar dengan pengecualian (WDP), tidak memberikan pendapat (TMP), dan tidak wajar (TW).

Pengembangan Hipotesis

Hubungan Ketergantungan Keuangan Daerah dengan Opini Audit LKPD

Di Indonesia, berlakunya Undang-Undang No. 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah membawa perubahan besar dalam kewenangan daerah untuk mengatur dan mengurus sendiri rumah tangga pemerintahannya. Pendanaan kebutuhan pemerintah daerah menurut Undang-Undang bersumber dari Pendapatan Asli Daerah (PAD), Pendapatan Transfer, dan Lain-lain Pendapatan yang Sah.

Pendapatan Asli Daerah (PAD) akan sejalan dengan kapasitas fiskal yang dimiliki daerah. Ketika sebuah daerah memiliki pendapatan asli daerah yang rendah maka daerah tersebut memerlukan dana dari sumber lain agar dapat memenuhi kebutuhannya. Sumber dana tersebut diantaranya dapat berasal dari pendapatan transfer, sehingga apabila suatu daerah memiliki kapasitas fiskal yang rendah maka daerah tersebut akan memiliki ketergantungan yang lebih tinggi terhadap dana transfer. Daerah yang memiliki ketergantungan tinggi terhadap dana transfer dapat dikatakan kurang sejahtera karena seluruh dana yang dimilikinya akan terkuras untuk belanja rutin. Sebaliknya, daerah yang memiliki ketergantungan rendah terhadap dana transfer maka memiliki kapasitas yang mencukupi untuk belanja rutin dan kesejahteraan daerah.

Beberapa peneliti terdahulu memprediksi bahwa insentif manajemen, dalam hal ini ketergantungan terhadap dana dari pemerintah (dana transfer), berhubungan dengan praktik akuntansi pemerintahan. Robbins dan Austin (1986) menemukan bahwa ketergantungan dana dari pemerintah pusat memiliki hubungan negatif terhadap pengungkapan laporan keuangan, sedangkan dalam penelitian sebelumnya Ingram (1984) menemukan bahwa insentif manajemen secara signifikan menjelaskan variasi dalam praktik pelaporan keuangan, namun hubungan antara ketergantungan dana dari pemerintah dan pelaporan keuangan tidak ditemukan.

Pada teori ketergantungan sumber daya, Pfeffer dan Salancik (1978) dalam Gudono (2009) berpendapat bahwa organisasi adalah konsekuensi dari kemampuan mereka mempengaruhi, sehingga organisasi yang hidupnya tergantung pada subsidi pemerintah biasanya akan cenderung lebih taat pada perintah (aturan) pemerintah. Demikian halnya dalam penelitian ini, diduga pemerintah daerah yang memiliki ketergantungan tinggi terhadap transfer dari pemerintah pusat/provinsi akan lebih taat dalam praktik pelaporan keuangan.

Dengan demikian hipotesis yang diajukan adalah:

H₁: Ketergantungan keuangan daerah berhubungan negatif dengan opini audit LKPD

Hubungan Kemampuan Keuangan Daerah dengan Opini Audit LKPD

Kemampuan keuangan daerah mencerminkan potensi daerah dalam membiayai penyelenggaraan pemerintahan. Berdasarkan Peraturan Pemerintah No.78 Tahun 2007 tentang Tata Cara Pembentukan, Penghapusan dan Penggabungan Daerah, kemampuan keuangan daerah dapat diukur melalui:

- a. Jumlah Pendapatan Daerah Sendiri (PDS)
- b. Perbandingan Pendapatan Daerah Sendiri (PDS) terhadap jumlah penduduk (PDS perkapita)
- c. Perbandingan Pendapatan Daerah Sendiri terhadap Produk Domestik Regional Bruto (PDRB) non migas.

Daerah yang memiliki PDS tinggi diperkirakan akan lebih baik dalam pelaporan keuangan karena lebih banyak dana yang harus dipertanggungjawabkan kepada masyarakat. Ingram (1984) menggunakan konstruk kekayaan negara bagian untuk melihat hubungan variabel tersebut terhadap praktik pelaporan. Hasilnya ditemukan bahwa kekayaan negara bagian berhubungan positif terhadap kualitas laporan keuangan. Namun, hasil yang sama tidak ditemukan oleh Robbins dan Austin (1989). Beberapa peneliti terdahulu juga telah menguji keterkaitan kemampuan keuangan dengan praktik akuntansi dan pelaporan, diantaranya Cheng (1992), Christiaens (1999), Christiaens dan Pateghem (2007).

Dengan demikian maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H₂: Kemampuan keuangan daerah berhubungan positif dengan opini audit LKPD

Hubungan Kompleksitas Pemerintahan dengan Opini Audit LKPD

Organisasi yang kompleks akan dilengkapi dengan sistem informasi yang lebih canggih (*sophisticated*) dibanding organisasi sederhana (kecil). Seperti yang dikatakan oleh Hossain (2008) bahwa organisasi yang kompleks memiliki harapan praktik pelaporan keuangan yang lebih baik karena pada organisasi yang kompleks terdapat sistem informasi yang efektif untuk menjamin ketersediaan informasi dan mengurangi kos informasi per unit. Sistem informasi yang efektif akan diperlukan pada organisasi yang kompleks untuk mengawasi ketercapaian tujuan organisasi.

Kompleksitas organisasi pada organisasi pemerintahan biasanya diukur dengan menggunakan proksi populasi penduduk suatu wilayah pada periode tertentu (Ingram, 1984; Robbins dan Austin, 1986; Evans dan Patton, 1987; Cheng, 1992; Christiaens, 1999; Christiaens dan Pateghem, 2007). Populasi dianggap sebagai ukuran pembayaran transfer pemerintah berkaitan dengan jumlah sumber daya yang mungkin dapat disalahgunakan oleh pejabat pemerintah (agen). Jadi kota dengan populasi yang lebih besar diperkirakan akan menghasilkan pelaporan yang lebih baik karena lebih banyak sumber daya yang dipertaruhkan (Evans dan Patton, 1987). Hubungan populasi penduduk suatu wilayah terhadap praktik pelaporan ditemukan tidak kuat oleh Ingram (1984), Robbins dan Austin (1986), dan Cheng (1992) namun Christiaens (1999), Christiaens dan Pateghem (2007) menemukan bahwa kota besar dengan jumlah penduduk yang lebih banyak memiliki tingkat kepatuhan yang lebih baik terhadap prinsip akuntansi.

Dalam penelitian ini, populasi penduduk diduga memiliki hubungan yang positif terhadap opini audit laporan keuangan pemerintah daerah. Pemerintahan dengan populasi yang lebih tinggi akan memiliki tuntutan yang lebih tinggi dari pemangku kepentingan (*voters*) dalam hal akuntabilitas pengelolaan keuangan publik, sehingga praktik pelaporan diharapkan akan lebih baik. Dengan demikian hipotesis yang diajukan adalah:

H₃: Kompleksitas pemerintahan berhubungan positif dengan opini audit LKPD

Hubungan Umur Pemerintah Daerah dengan Opini Audit LKPD

Pelaksanaan otonomi daerah yang berlangsung sejak tahun 1999 memberikan aspek penting terkait dengan pemekaran dan penggabungan wilayah. Sejak tahun 1999-

2009 telah terdapat 7 Provinsi, 42 Kota, dan 164 Kabupaten yang dipecah atau bergabung menjadi satu wilayah (Sumber: Ditjen Otonomi Daerah Kemdagri). Penggabungan atau pemekaran ini salah satunya bertujuan untuk memperkuat hubungan antara pemerintah daerah dan masyarakat lokal dalam rangka pertumbuhan kehidupan berdemokrasi. Dengan interaksi yang lebih intensif antara masyarakat dan pemerintah daerah baru, maka masyarakat sipil akan memperoleh hak-hak dan kewajiban-kewajibannya secara lebih baik sebagai warga negara.

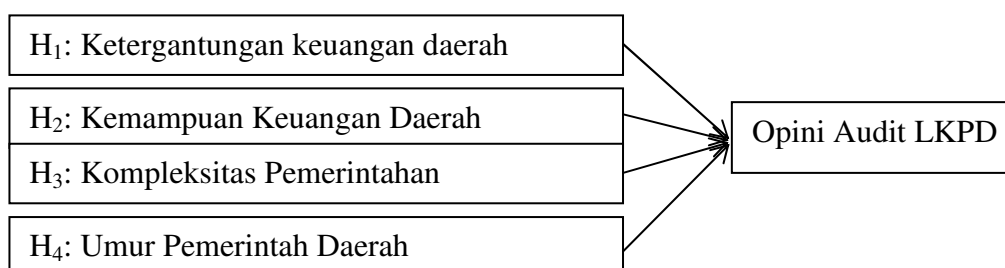
Namun, pemekaran dan penggabungan wilayah mungkin akan mempengaruhi praktik akuntansi dan pelaporan Pemerintah daerah. Daerah yang baru terbentuk diduga akan memiliki praktik akuntansi yang lebih buruk daripada daerah yang sudah lama terbentuk karena seperti yang dikatakan oleh Hossain (2008) bahwa umur organisasi akan mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan. Organisasi yang telah lama berdiri dianggap dapat mengungkapkan informasi yang lebih lengkap dibandingkan organisasi baru. Amitabh (2006) juga mengatakan bahwa pertumbuhan umur sebuah organisasi akan meningkatkan pengalaman dan keahlian organisasi tersebut, sehingga kuantitas informasi yang diungkapkan dalam laporan tahunan mereka akan lebih banyak.

Dalam penelitian ini peneliti menduga bahwa opini audit laporan keuangan yang diterima Non Daerah Otonomi Baru (daerah yang tidak mengalami pemekaran atau penggabungan wilayah) akan lebih baik daripada opini audit laporan keuangan Daerah Otonomi Baru, sehingga hipotesis yang diajukan adalah:

H₄: Umur Pemerintah Daerah berhubungan positif dengan opini audit LKPD.

Model Penelitian

Berdasarkan kajian teori dan pengembangan hipotesis maka hubungan antar variabel-variabel yang dihipotesiskan dapat digambarkan dalam bentuk model penelitian sebagai berikut:



METODE PENELITIAN

Populasi Dan Sampel

Penentuan jumlah sampel dilakukan dengan menggunakan tabel penentuan jumlah sampel dari populasi tertentu yang dikembangkan oleh Isaac dan Michael (Sugiyono, 2008). Dengan menggunakan tingkat kepercayaan 95% maka jumlah sampel yang akan diambil dalam penelitian ini adalah 198 Pemerintah Kabupaten/Kota.

Pemilihan sampel dilakukan secara proporsional dari 33 provinsi di Indonesia. Pemerintah Kabupaten/Kota dipilih secara acak untuk mewakili setiap provinsi. Dengan melakukan pemilihan sampel secara proporsional dari 33 provinsi, diharapkan penelitian ini dapat menggeneralisasi kondisi pemerintah daerah di Indonesia.

Sumber dan Teknik Pengumpulan Data

Jenis data yang digunakan adalah data sekunder. Data Laporan Keuangan Auditan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota diperoleh langsung dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Kantor Pusat, beberapa data lain diperoleh dari *website* Departemen Dalam Negeri seperti data rekapitulasi daerah otonomi baru (pemekaran), daftar wilayah, dan populasi.

Variabel Penelitian dan Pengukurannya

Opini audit laporan keuangan pemerintah daerah merupakan variabel dependen yang dilihat dari hasil opini audit yang diberikan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) terhadap laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia. Opini audit tersebut diukur dengan menggunakan skala Likert 4 poin, yaitu wajar tanpa pengecualian (WTP) bernilai 4, wajar dengan pengecualian (WDP) bernilai 3, tidak memberikan pendapat (TMP) bernilai 2 dan tidak wajar (TW) bernilai 1.

Ketergantungan keuangan daerah merupakan variabel independen yang dihitung dengan menggunakan rasio ketergantungan keuangan daerah. Rasio ketergantungan keuangan daerah dihitung dengan cara membandingkan jumlah pendapatan transfer yang diterima oleh penerimaan daerah dengan total penerimaan daerah. Semakin tinggi rasio ketergantungan keuangan daerah maka semakin besar tingkat

ketergantungan pemerintah daerah terhadap pemerintah pusat dan/atau pemerintah provinsi (Mahmudi, 2007).

Kemampuan keuangan daerah diukur dengan menggunakan rasio kemandirian daerah. Menurut Mahsun (2009), rasio kemandirian daerah adalah rasio yang ditujukan untuk mengukur kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai penyelenggaraan pemerintah sendiri dengan membandingkan pendapatan asli daerah (PAD) dengan subsidi pemerintah pusat dan provinsi serta pinjaman daerah.

Kompleksitas pemerintahan merupakan variabel independen yang diukur dengan menggunakan proksi populasi penduduk pada periode tertentu (Ingram, 1984; Robbins dan Austin, 1986; Evans dan Patton, 1987; Cheng, 1992; Christiaens, 1999; Christiaens dan Pateghem, 2007). Penelitian ini menggunakan data populasi penduduk Kabupaten/Kota pada tahun 2008 menurut Departemen Dalam Negeri.

Umur pemerintah daerah merupakan variabel dumi (*dummy variable*) yang dinyatakan melalui konstruk pemekaran atau penggabungan wilayah. Apabila pemerintah daerah bukan Daerah Otonomi Baru (bukan hasil pemekaran/penggabungan wilayah) maka pemerintah daerah tersebut diberi bobot 1, sedangkan apabila pemerintah daerah merupakan Daerah Otonomi Baru (terbentuk setelah tahun 1999) maka pemerintah daerah tersebut diberi bobot 0.

Dalam penelitian terdahulu, Amitabh (2006) dan Hossain (2008) menggunakan hitungan tahun (*age of the organizations in years*) untuk mengukur umur organisasi, namun dalam penelitian ini digunakan cara yang berbeda yakni dengan melihat umur pemerintah daerah melalui sejarah dari pemerintah daerah tersebut, apakah hasil pemekaran/penggabungan wilayah atau bukan. Hal ini dilakukan karena setelah berlakunya kebijakan otonomi daerah, proses pemekaran terjadi begitu pesat dan cenderung tidak terkendali (Effendy, 2009). Fenomena tersebut membawa kita pada dugaan bahwa pemekaran/penggabungan wilayah akan berakibat pada kesiapan pemerintah daerah dalam menjalankan aktivitas pelaporan, termasuk dalam hal menyajikan laporan keuangan yang wajar.

Metoda Analisis Data

Analisis data dilakukan dengan menggunakan metoda analisis regresi berganda dan dengan bantuan perangkat lunak SPSS 17, untuk menentukan faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat kewajaran laporan keuangan.

Model regresi:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + e$$

Keterangan:

Y: Tingkat Kewajaran Laporan Keuangan

β_0 : Konstanta

$\beta_{1...4}$: Koefisien Regresi

X1: Ketergantungan Keuangan Daerah

X2: Kemampuan Keuangan Daerah

X3: Kompleksitas Pemerintah Daerah

X4: Umur Organisasi (Pemerintah Daerah)

e: *error*

Pengujian Hipotesis

Untuk menguji apakah hipotesis yang diajukan diterima atau ditolak, maka dilakukan pengujian terhadap variabel-variabel penelitian secara parsial dan simultan. Pengujian secara parsial menggunakan uji statistik *t*. Uji koefisien regresi dengan uji *t* (*t-test*) diperlukan untuk mengetahui tingkat pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen.

Pengujian secara simultan menggunakan uji signifikansi simultan (uji statistik *F*) dan penentuan Koefisien Determinasi (R^2) yang dimaksudkan untuk menjelaskan pengaruh variabel independen terhadap dependen.

ANALISA DATA

Deskripsi Data

Penyampelan dilakukan secara acak dengan bantuan perangkat lunak SPSS versi 17. Dari total populasi 451 pemerintah daerah di Indonesia, terpilih 153 pemerintah

kabupaten dan 45 pemerintah kota sebagai sampel dalam penelitian. Berdasarkan sampel terpilih, dikumpulkan data yang diperlukan dalam pengukuran variabel.

Beberapa data yang telah terkumpul memerlukan pengolahan lebih lanjut, seperti data rasio ketergantungan keuangan daerah dan data rasio kemampuan keuangan daerah. Data rasio ketergantungan keuangan daerah diperoleh dengan membandingkan data dana perimbangan dengan total pendapatan, sedangkan data rasio ketergantungan keuangan daerah diperoleh dengan membandingkan data pendapatan asli daerah (PAD) dengan total transfer yang diterima masing-masing pemerintah daerah.

Analisis Deskriptif

Statistik deskriptif variabel-variabel yang digunakan:

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Opini	198	1	4	2.58	.685
Ketergantungan	198	.610	.960	.84591	.077917
Kemampuan	198	.006	.594	.08112	.087016
Kompleksitas	198	22265	4283067	440643.55	540148.698
Umur	198	0	1	.58	.495
Kemampuan_Ln	198	-5.12	-.52	-2.8931	.84285
Kompleksitas_Ln	198	10.01	15.27	12.4830	.99413
Valid N (listwise)	198				

Keterangan:

- **Opini** merupakan variabel yang diukur dengan menkategorikan opini audit menjadi empat tingkatan.

- **Ketergantungan** merupakan variabel yang diukur dengan menggunakan rasio ketergantungan daerah terhadap dana perimbangan
- **Kemampuan** merupakan variabel yang diukur dengan menggunakan rasio kemampuan keuangan pemerintah daerah.
- **Kompleksitas** merupakan variabel yang diukur dengan menggunakan angka populasi penduduk pemerintah kabupaten dan kota.
- **Umur** merupakan variabel *dummy* yang mengategorikan pemerintah daerah menjadi daerah otonomi baru dan non daerah otonomi baru.

Uji Asumsi Klasik

Hasil Uji Normalitas Residual

Uji Normalitas Kolmogorov Smirnov One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		198
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	.0000000
	Std. Deviation	.53286719
Most Extreme Differences	Absolute	.095
	Positive	.079
	Negative	-.095
Kolmogorov-Smirnov Z		1.337
Asymp. Sig. (2-tailed)		.056

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Hasil Uji Heterokedastisitas

Uji Glejser Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.633	.494		1.281	.202
	Ketergantungan	.599	.429	.131	1.396	.164
	Kemampuan_Ln	.066	.043	.157	1.525	.129

Kompleksitas_Ln	-.040	.030	-.112	-1.354	.177
Umur	-.092	.061	-.128	-1.501	.135

a. Dependent Variable: AbsUi

Hasil Uji Multikolinearitas

Uji Multikolinearitas

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	3.177	.757		4.197	.000		
Ketergantungan	-.506	.658	-.058	-.769	.443	.560	1.784
Kemampuan_Ln	.263	.067	.323	3.942	.000	.466	2.144
Kompleksitas_Ln	.024	.045	.035	.531	.596	.727	1.375
Umur	.497	.094	.360	5.300	.000	.681	1.468

a. Dependent Variable: Opini

Hasil Uji Hipotesis

Pada penelitian ini nilai adjusted R^2 adalah sebesar 0,382 (38,2%), artinya pengaruh variabel independen (ketergantungan keuangan, kemampuan keuangan, kompleksitas pemerintahan, dan umur pemda) terhadap perubahan variabel dependen (opini audit) adalah sebesar 38,2%, sedangkan sisanya (61,8%) dipengaruhi oleh variabel lain selain yang diteliti.

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.628 ^a	.394	.382	.5384	1.808

a. Predictors: (Constant), Umur, Ketergantungan, Kompleksitas_Ln, Kemampuan_Ln

b. Dependent Variable: Opini

Signifikansi keseluruhan dari model regresi dapat dilihat pada Tabel ANOVA yang menyajikan nilai probabilitas F (F-hitung) 0,000. Signifikansi yang lebih kecil dari 0,05 menunjukkan bahwa keempat variabel independen (ketergantungan keuangan, kemampuan keuangan, kompleksitas pemerintahan, dan umur pemerintah daerah) memiliki pengaruh secara simultan terhadap variabel dependen (opini).

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	36.426	4	9.106	31.420	.000 ^a
Residual	55.938	193	.290		
Total	92.364	197			

a. Predictors: (Constant), Umur, Ketergantungan, Kompleksitas_Ln, Kemampuan_Ln

b. Dependent Variable: Opini

Ketergantungan Keuangan Daerah Berhubungan Negatif dengan Opini Audit LKPD (H₁)

Hipotesis pertama menyatakan bahwa ketergantungan keuangan berhubungan negatif dengan opini audit laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil uji statistik regresi menunjukkan nilai probabilitas t-hitung sebesar 0,443. Nilai probabilitas signifikansi yang lebih besar dari 0,05 menyimpulkan bahwa penelitian ini gagal menolak H₀. Ketergantungan pemerintah daerah terhadap dana dari pemerintah pusat ternyata tidak membuat masing-masing pemerintah daerah menjadi lebih baik dalam pencapaian opini audit laporan keuangan.

Ketidakkonsistenan dengan hasil penelitian terdahulu ternyata masih ditemukan pada kondisi pemerintah daerah di Indonesia. Sebuah kabupaten/kota dengan tingkat ketergantungan tinggi pada dana transfer dari pemerintah pusat ternyata tidak dapat mendorong pemerintah daerah tersebut untuk menjadi lebih taat pada perintah (aturan) pemerintah pusat, termasuk ketaatan dalam hal penyelenggaraan praktik akuntansi dan pelaporan yang berkualitas.

Kemampuan Keuangan Daerah Berhubungan Positif dengan Opini Audit LKPD (H₂)

Hipotesis ke dua menyatakan bahwa kemampuan keuangan daerah berhubungan positif dengan opini audit laporan keuangan pemerintah daerah. Pengujian hipotesis

dilakukan dengan menggunakan nilai logaritma natural dari variabel kemampuan keuangan. Hasil uji hipotesis menunjukkan nilai probabilitas t-hitung sebesar 0,000 (Tabel 4.7). Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis alternatif diterima, yang artinya kemampuan keuangan daerah secara statistik signifikan berhubungan positif dengan hasil opini audit laporan keuangan yang diberikan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Kondisi yang sama juga terjadi pada pemerintah daerah di Indonesia. Kemakmuran pemerintah daerah yang ditandai dengan rasio kemampuan keuangan daerah ternyata secara signifikan menjelaskan variasi yang terjadi pada opini audit laporan keuangan pemerintah daerah tersebut. Sebuah pemerintah kabupaten/kota dengan rasio kemampuan keuangan tinggi dinilai akan mampu memfasilitasi penyelenggaraan praktik akuntansi dan pelaporan dengan lebih baik, misalnya dengan mampu mempekerjakan tenaga akuntansi yang berkualitas. Kemampuan keuangan daerah juga membuka peluang terselenggaranya pemerintahan yang transparan dan akuntabel, karena ketersediaan dana akan mendorong ketersediaan sistem informasi yang lebih canggih (*sophisticated*) untuk menjalankan fungsi akuntansi dan pelaporan.

Kompleksitas Pemerintahan Berhubungan Positif dengan Opini Audit LKPD (H_3)

Hipotesis ke tiga menyatakan bahwa kompleksitas pemerintahan berhubungan positif dengan opini audit laporan keuangan pemerintah daerah. Kompleksitas pemerintahan diukur melalui logaritma natural populasi penduduk pada periode tertentu dan menghasilkan nilai probabilitas t-hitung sebesar 0,596 (Tabel 4). Nilai probabilitas yang lebih besar dari 0,05 menyimpulkan bahwa penelitian ini gagal menolak H_0 , artinya hubungan positif antara kompleksitas pemerintahan dan opini audit laporan keuangan pemerintah daerah tidak ditemukan.

Ketidakkonsistenan hasil kembali terjadi pada penelitian yang dilakukan terhadap pemerintah daerah di Indonesia. Kabupaten/kota dengan populasi penduduk yang lebih tinggi, yang berarti jumlah sumber daya yang dipertanggungjawabkan akan semakin besar, ternyata tidak mendorong pemerintah daerah tersebut untuk lebih baik dalam hal transparansi dan akuntabilitas publik. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa populasi penduduk bukan merupakan variabel yang tepat untuk menjelaskan variasi opini audit laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia.

Umur Pemerintah Daerah Berhubungan Positif dengan Opini Audit LKPD (H4)

Hipotesis ke empat menyatakan bahwa umur pemerintah daerah berhubungan positif dengan opini audit laporan keuangan daerah. Umur pemerintah daerah diklasifikasikan menjadi daerah otonomi baru dan non daerah otonomi baru. Hasil uji hipotesis menunjukkan nilai probabilitas t-hitung sebesar 0,000. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis alternatif yang menyatakan umur pemerintah daerah berhubungan positif dengan opini audit laporan keuangan pemerintah daerah diterima.

Hasil temuan BPK yang dinyatakan dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) II juga menyebutkan bahwa pada pemeriksaan beberapa pemerintah daerah otonomi baru masih banyak didapati daerah otonomi baru yang kurang disiplin dalam pencatatan aset, terutama ketika melakukan pengalihan aset dari daerah induk ke daerah otonomi baru. Pencatatan bantuan keuangan juga seringkali tidak valid sumbernya, apakah bantuan dari provinsi atau dari daerah induk. Hal-hal yang seperti ini tentunya akan menghilangkan peluang daerah otonomi baru untuk mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian.

Hasil Uji Hipotesis

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	3.177	.757		4.197	.000
Ketergantungan	-.506	.658	-.058	-.769	.443
Kemampuan_Ln	.263	.067	.323	3.942	.000
Kompleksitas_Ln	.024	.045	.035	.531	.596
Umur	.497	.094	.360	5.300	.000

a. Dependent Variable: Opini

Simpulan Uji Hipotesis

Hasil uji hipotesis pertama sampai dengan ke empat dapat disimpulkan sebagai berikut:

	Hipotesis	Hubungan	Sig.	Simpulan
H ₁	Ketergantungan keuangan berhubungan dengan opini audit LKPD.	-	0,443	Ditolak
H ₂	Kemampuan keuangan berhubungan dengan	+	0,000	Diterima

	opini audit LKPD			
H ₃	Kompleksitas pemerintahan berhubungan dengan opini audit LKPD	+	0,596	Ditolak
H ₄	Umur Pemerintah Daerah berhubungan positif dengan opini audit LKPD.	+	0,000	Diterima

KESIMPULAN, KETERBATASAN, DAN SARAN

Berdasarkan analisis terhadap 198 sampel pemerintah daerah Kabupaten/Kota di Indonesia, penelitian ini menyimpulkan bahwa ketergantungan keuangan tidak dapat mendorong berkualitasnya praktik akuntansi dan pelaporan pada pemerintah daerah. Kabupaten/kota dengan ketergantungan keuangan tinggi tidak menjamin mereka akan lebih taat pada aturan.

Kemampuan keuangan daerah dapat mendorong penyelenggaraan praktik akuntansi dan pelaporan yang lebih baik. Pemerintah daerah yang memiliki kemampuan keuangan tinggi akan lebih leluasa untuk mengeluarkan dana di luar kebutuhan rutinnnya, termasuk mengeluarkan dana untuk meningkatkan kualitas sumber daya. Sehingga peluang untuk menyajikan laporan keuangan yang berkualitas akan lebih tinggi.

Kompleksitas pemerintahan yang diukur dengan populasi penduduk ternyata tidak dapat menjelaskan variasi yang terjadi pada opini audit laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia. Pemerintah daerah dengan jumlah penduduk banyak ternyata tidak menjamin lebih baik dalam praktik akuntansi dan pelaporannya.

Pemekaran dan penggabungan wilayah memiliki implikasi besar terhadap praktik akuntansi dan pelaporan. Daerah otonomi baru ternyata memang masih membutuhkan pengalaman dalam menyediakan pencatatan akuntansi dan pelaporan yang berkualitas.

Disamping analisis yang telah dipaparkan di atas, penelitian ini tentunya tidak luput dari keterbatasan. Berikut ini adalah keterbatasan disertai saran yang dapat bermanfaat untuk penelitian selanjutnya:

- a. Penelitian ini masih tergolong baru sehingga diperlukan penelitian lanjutan untuk memantapkan hasil dan simpulan penelitian.
- b. Sistem desentralisasi yang terdapat di Indonesia mempengaruhi kekuatan Pemerintah Pusat dalam hal “menekan” Pemerintah Daerah. Sebuah Pemerintah

Daerah yang memiliki ketergantungan keuangan tinggi pada dana Pemerintah Pusat tidak dijamin patuh pada aturan, dalam hal ini terkait kepatuhan pada Standar Akuntansi Pemerintahan. Oleh karena itu, penggunaan variabel ketergantungan keuangan untuk menjelaskan variasi opini audit dinilai kurang tepat pada Pemerintah Indonesia yang menganut sistem desentralisasi.

- c. Pada penelitian selanjutnya perlu dipertimbangkan untuk mengukur kompleksitas dengan menggunakan jumlah ekselon 4 (empat) yang ada di pemerintah daerah. Jumlah Ekselon 4 (empat) dapat dilihat dari jumlah kotak pada struktur organisasi Pemerintah daerah. Jumlah kotak menandakan tugas pokok dan fungsi organisasi perangkat daerah sehingga semakin banyak kotak berarti semakin kompleks pemerintah daerah tersebut.
- d. Pada penelitian ini pemilihan variabel dilakukan berdasar pada penelitian sebelumnya di negara lain sehingga beberapa variabel masih kurang tepat jika digunakan untuk meneliti Pemerintah Daerah di Indonesia. Pada penelitian berikutnya perlu dipertimbangkan untuk terlebih dahulu menggunakan analisis faktor dalam memilih variabel-variabel yang akan diteliti.
- e. Penelitian ini menggunakan data sekunder yang didapat dari berbagai sumber. Pada penelitian berikutnya, penambahan prosedur wawancara langsung ke pemerintah daerah mungkin dapat memperluas hasil analisis penelitian.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdul, Halim (2008). *Akuntansi Keuangan Daerah*. Edisi 3. Penerbit Salemba Empat. Jakarta
- Amitabh, Joshi (2006). *Disclosure in Corporate Reporting of Public Sector Financial Institutions (PSFs)*. www.ssrn.com. Diakses 12 Januari 2010
- Badan Pemeriksa Keuangan (2009). *Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan TA 2008*. Kantor Pusat BPK RI. Jakarta
- _____ (2009). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I*. www.bpk.go.id. Diakses 8 Juli 2010.
- _____ (2009). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) II*. www.bpk.go.id. Diakses 8 Juli 2010.

- Bastian, Indra (2006). *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Penerbit Erlangga. Jakarta.
- Buzby, Stephen L (1974). *Selected Items of Information and Their Disclosure in Annual Reports*. The accounting review, Vol 49, No3, 423-435.
- Cheng, R.,H. (1992). *An Empirical Analysis of Theories on Factors Influencing State Government Accounting Disclosure*. Journal of Accounting and Public Policy, 11, 1-14.
- Christiaens, Johan (1999). *Financial Accounting Reform in Flemish Municipalities: An Empirical Investigation*. Financial Accountability & Management, 15(1), 0267-4424.
- Christiaens, Johan and Vincent V. Pateghem (2007). *Governmental Accounting Reform: Evolution of The Implementation in Flemish Municipalities*. Financial Accountability & Management, 23(4), 0267-4424.
- Ditjen Otonomi Daerah Kemendagri (2010). *Rekapitulasi Daerah Otonomi Baru (DOB) Pemekaran Tahun 1999-2009*. www.depdagri.go.id. Diakses 4 Juli 2010.
- Ditjen PUM Kemendagri (2010). *Rekapitulasi Luas Wilayah dan Jumlah Penduduk Pemerintah Provinsi, Kabupaten, Kota di Indonesia*. www.depdagri.go.id. Diakses 4 Juli 2010
- Effendy, A. Roesman (2009). *Summary Report: Pemekaran Wilayah Kabupaten/Kota*. www.google.com. Diakses 4 Juli 2010
- Evans, J & Patton, J (1987). *Signalling and Monitoring in Public Sector Accounting*. Journal of Accounting Research, 25 (supplement), 130-158
- Ghozali, Imam (2009). *Ekonometrika: Teori, Konsep dan Aplikasi dengan SPSS 17*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Gudono (2009). *Teori Organisasi*. Pensil Press. Yogyakarta.
- Gujarati, Damodar N (2007). *Dasar-Dasar Ekonometrika*. Jilid 1. Penerbit Erlangga. Jakarta.
- Hair, Joseph H., Anderson, Ralph E., Tatham Ronald L., dan Black William C. (1998) *Multivariate Data Analysis*. Prentice Hall International, Inc. 5th edition. New Jersey

- Hossain, Mohammed (2008). *The Extent of Disclosure in Annual Reports of Banking Companies: The Case of India*. European Journal of Scientific Research, Vol.23, No.4, 660-681
- Ingram, Robert W. (1984). *Economic Incentives and the Choice of State Government Accounting Practices*. Journal of Accounting Research 22, No.1, 126-144
- Khelifi, F & Abdelfettah B (2010). *Coorporate Disclosure and Firm Characteristics: A Puzzling Relationship*. Journal of Accounting – Business & Management, Vol 17, No.1, 62-89.
- Mahajan, P & Subhash, Chander (2008). *Determinants of Timeliness of Corporate Disclosure of Selected Companies in India*. The Icfai University Press.
- Mahmudi (2007). *Analisis Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. UPP STIM YKPN. Yogyakarta.
- Mahsun, Mohamad (2009). *Pengukuran Kinerja Sektor Publik*. Penerbit BPF. Yogyakarta
- Mardiasmo (2002). *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*. Penerbit ANDI. Yogyakarta.
- Mardiasmo (2004). *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit ANDI. Yogyakarta
- Republik Indonesia (2003). *Undang-Undang Republik Indonesia No.17/2003 tentang Keuangan Negara*.
- _____ (2004). *Undang-Undang Republik Indonesia No.15/2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*.
- _____ (2004). *Undang-Undang Republik Indonesia No.32/2004 tentang Pemerintah Daerah*.
- _____ (2004). *Undang-Undang Republik Indonesia No.33/2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah*.
- _____ (2005). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No.24/2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*.
- _____ (2007). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No.78/2007 tentang Tata Cara Pembentukan, Penghapusan dan Penggabungan Daerah*.
- Robbin, Walter A., dan Austin, Kenneth R (1986). *Disclosure Quality in Governmental Financial Report: An Assessment of the Approriatenss of a Compound Measure*. Journal of accounting research, Vol 24, No 2, 412-421.

- Sekaran, Uma (2006). *Metodologi Penelitian untuk Bisnis*. Jilid 1. Penerbit Salemba Empat. Jakarta
- Sekaran, Uma (2006). *Metodologi Penelitian untuk Bisnis*. Jilid 2. Penerbit Salemba Empat. Jakarta.
- Syurmita (2011). *Hubungan Ketergantungan Keuangan, Kemampuan Keuangan, Kompleksitas, dan Umur Pemerintahan dengan Opini Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten/Kota di Indonesia*. Simposium Nasional Akuntansi XIV. Aceh.
- Suryana, Romi (2008). *Pemeriksaan Laporan Keuangan oleh BPK: Sebuah Wewenang Dan Tanggung Jawab Demi Tercapainya Transparansi dan Akuntabilitas Penyelenggaraan Keuangan Negara*. *Majalah Pemeriksa BPK*, No.115/November-Desember 2008/Tahun XXVIII, 42-25.
- Zimmerman, Jerold L (1977). *The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives*. *Journal of accounting research*, Vol 15, Studies on Measurement and Evaluation of Economic Efficiency of Public and Private Nonprofit Institutions, 107-144