



**PENGARUH KARAKTERISTIK, KOMPLEKSITAS
PEMERINTAHAN DAN TEMUAN AUDIT TERHADAP
TINGKAT PENGUNGKAPAN WAJIB LAPORAN
KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH (LKPD)
(Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten/ Kota yang terdapat di Pulau Jawa
tahun 2013)**

**SKRIPSI
Untuk Memperoleh Gelar Sarjana Ekonomi
pada Universitas Negeri Semarang**

**Oleh
Candra Maulana
NIM 7211411105**

**JURUSAN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS NEGERI SEMARANG
2015**

PERSETUJUAN PEMBIMBING

Skripsi ini telah disetujui oleh Pembimbing untuk diajukan ke sidang panitia ujian skripsi pada :

Hari : Sabtu

Tanggal : 18 April 2015

Mengetahui,

Ketua Jurusan Akuntansi



Pembimbing

Bestari Dwi Handayani S.E., M.Si.
NIP. 197905022006042001

PENGESAHAN KELULUSAN

Skripsi ini telah dipertahankan di depan Sidang Panitia Ujian Skripsi Fakultas
Ekonomi Universitas Negeri Semarang pada :

Hari : Selasa

Tanggal : 5 Mei 2015

Penguji I



Amir Mahmud, S.Pd., M.Si.
NIP. 197212151998021001

Penguji II



Kiswanto, S.E., M.Si.
NIP. 198309012008121001

Penguji III



Bestari Dwi Handayani S.E., M.Si.
NIP. 197905022006042001

Mengetahui,

Dekan Fakultas Ekonomi




Dr. Wahyono, M.M.
NIP. 195601031983121001

PERNYATAAN

Saya menyatakan bahwa yang tertulis di dalam skripsi ini benar-benar hasil karya saya sendiri, bukan jiplakan dari karya tulis orang lain, baik sebagian atau seluruhnya. Pendapat atau temuan orang lain yang terdapat dalam skripsi ini dikutip atau dirujuk berdasarkan kode etik ilmiah. Apabila di kemudian hari terbukti skripsi ini adalah hasil jiplakan dari karya tulis orang lain, maka saya bersedia menerima sanksi sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Semarang, 14 April 2015



Candra Maulana

7211411105

MOTTO DAN PERSEMBAHAN

Motto :

- ❖ *Bismillahirrohmannirrokhiiim, success is my right!*
- ❖ *Sesungguhnya sesudah kesulitan itu ada kemudahan. Maka apabila kamu telah selesai (dari suatu urusan), kerjakanlah dengan sungguh-sungguh (urusan yang lain), dan hanya kepada Tuhanmulah hendaknya kamu berharap (Q.S Alam Nasyiroh: 6-8).*
- ❖ *Jadikanlah sabar dan sholat itu sebagai penolongmu, sesungguhnya Allah beserta orang-orang sabar (Q.S Al Baqarah: 153)*
- ❖ *Siapa yang bersungguh-sungguh pasti akan mendapatkan hasil (Man Jadda Wajada)*
- ❖ *Siapa yang menanam maka akan menuai yang ditanam (Man Yazro ' Yahsud)*

Persembahan :

Skripsi ini penulis persembahkan untuk :

- ❖ *Ayah dan Ibuku tercinta yang telah senantiasa memberikan cinta kasih, spiritual, maupun material serta doa yang tiada hentinya dalam menyertai langkahku selama ini.*
- ❖ *Segenap Dosen Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Almamater yang telah memberikan milyaran ilmu yang takkan ternilai oleh apapun.*
- ❖ *Teman teman seperjuangan PKL dan KKN yang selalu memberikan semangat dan motivasi.*
- ❖ *Teman-teman Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang.*
- ❖ *Sahabat dan teman seperjuangan “Akuntansi S1 B 2011” yang selalu memberikan dukungan dan doa.*
- ❖ *Novi Kumala Putri yang senantiasa memberikan semangat untuk segera menuntaskan skripsi.*

KATA PENGANTAR

Alhamdulillah, puji syukur untuk Allah SWT yang selalu memberi kekuatan dan pertolongan kepada penulis dalam menjalani segala aktivitas. Dengan kekuatan dan pertolongan dari Allah SWT, akhirnya penulis dapat menyelesaikan skripsi yang berjudul “Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas Pemerintahan dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)” (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten/ Kota di Pulau Jawa tahun 2013)” dengan baik. Segenap usaha dan kerja penulis tidak mungkin membuahkan hasil tanpa kehendak-Nya. Segala halangan serta rintangan tidak akan mampu dilewati tanpa jalan terang yang selalu ditunjukkan-Nya.

Pada kesempatan ini penulis ingin mengucapkan terima kasih atas segala bantuan yang telah diberikan kepada penulis baik berupa dorongan moril maupun materiil sehingga penulis mampu menyelesaikan skripsi ini. Pada kesempatan kali ini penulis ingin mengucapkan rasa terima kasih kepada:

1. Prof. Dr. Fathur Rahman, M.Hum, Rektor Universitas Negeri Semarang.
2. Dr. Wahyono, M.M., Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang.
3. Drs. Fachrurrozie, M.Si, Ketua Jurusan Akuntansi Universitas Negeri Semarang.
4. Bestari Dwi Handayani S.E., M.Si. selaku Dosen Pembimbing yang dengan penuh kesabaran memberikan bimbingan, arahan, masukan dan solusi atas penulisan hingga selesai skripsi ini.

5. Seluruh dosen Fakultas Ekonomi, yang telah memberikan ilmunya sehingga penulis mampu menyelesaikan studi.
6. Bapak dan Ibuku tercinta yang telah senantiasa memberikan cinta kasih, spiritual, maupun material serta doa yang tiada hentinya dalam menyertai langkahku selama ini.
7. Sahabat dan teman seperjuangan “Akuntansi S1 B 2011” yang selalu memberikan dukungan dan doa
8. Novi Kumala Putri yang senantiasa memberikan semangat untuk segera menuntaskan skripsi.
9. Semua pihak yang telah membantu penulis dalam menyelesaikan skripsi ini yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Penulis selalu berdoa agar Allah SWT memberikan balasan yang lebih indah atas segala bantuan yang diberikan kepada penulis. Semoga skripsi ini bermanfaat bagi penulis dan pembaca.

Semarang, April 2015

Penulis

Candra Maulana

NIM. 7211411105

SARI

Maulana, Candra. 2015. “Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas Pemerintahan dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)” (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten/ Kota di Pulau Jawa tahun 2013)”. Skripsi. Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi. Univeritas Negeri Semarang. Pembimbing Bestari Dwi Handayani S.E., M.Si.

Kata Kunci: Ukuran Pemda, Kemandirian Daerah, *Intergovernmental Revenue*, Jumlah SKPD, Jumlah Legislatif, Temuan Audit dan Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.

Pemerintah Daerah sebagai pihak yang menjalankan roda pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan masyarakat dituntut untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas terhadap pengelolaan keuangannya agar tercipta pemerintahan yang bersih, pemerintah daerah wajib membuat Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang disertai dengan pengungkapan. Kehadiran Standar Akuntansi Pemerintah mewajibkan adanya pengungkapan item-item tertentu dalam LKPD yang sesuai dengan SAP. Tujuan penelitian ini ialah untuk mengetahui pengaruh karakteristik pemerintah, kompleksitas pemerintah, dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota di Pulau Jawa tahun 2013.

Populasi pada penelitian ini adalah Pemerintah Kabupaten/ Kota di Pulau Jawa. Penelitian ini menggunakan *purposive sampling* dengan 78 sampel dari laporan hasil pemeriksaan BPK-RI tahun 2013 dan data dari BPS tahun 2013. Variabel yang dikaji dalam penelitian ini adalah: Ukuran Pemda, Kemandirian Daerah, *Intergovernmental Revenue*, Jumlah SKPD, Ukuran Legislatif, Temuan Audit dan Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD. Sumber data yang digunakan adalah data sekunder, dan pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan metode dokumentasi. Alat analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah regresi linier berganda. Data yang telah dikumpulkan kemudian dianalisis dengan pengujian asumsi klasik lalu dilakukan pengujian hipotesis dengan alat uji SPSS 21.

Berdasarkan hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa variabel ukuran pemda dan jumlah legislatif berpengaruh positif, *intergovernmental revenue* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Sedangkan kemandirian daerah, jumlah SKPD dan temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Pengujian simultan menunjukkan pengaruh yang signifikan antara variabel independen dan dependen.

Saran yang dapat diberikan dalam penelitian ini adalah melihat adanya fenomena yang berbeda dari pengaruh *intergovernmental revenue* yang secara langsung berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD, sebaiknya pemerintah pusat lebih memperhatikan pengawasan terhadap penggunaan dana transfer supaya dapat lebih meningkatkan tata kelola pemerintahan yang baik

ABSTRACT

Maulana, Candra. 2015. "The Effect of Characteristics, Complexity Government and Audit Findings Against Mandatory Disclosure Level Government Finance Report (LKPD)" (Empirical Study on the District / City in Java in 2013) ". Final Project. Accounting Department, Faculty of Economics. State University of Semarang. Adviser Bestari Dwi Handayani S.E., M.Sc.

Keywords: Size of Local Government, *Intergovernmental Revenue*, Regional Financial Independence, Total SKPDs, Number Legislative Audit Findings and Mandatory Disclosure Level LKPD.

Local Government as the party running the government, development, and community service are required to bring transparency and accountability to the financial management in order to create a clean government, the local government shall make a report on Local Government Finance accompanied by disclosure. The presence of the Government Accounting Standards requires a disclosure of certain items in LKPD in accordance with SAP. The purpose of this study was to determine the influence of the characteristics of the government, the complexity of government, and audit findings on the level of disclosure LKPD District / City on the island of Java in 2013.

The population in this study is the District / City in Java. This study used purposive sampling with 78 samples of reports the results of BPK-RI in 2013 and BPS in 2013. Variables that were examined in this study are: Size of Local Government, *Intergovernmental Revenue*, Regional Financial Independence, Total SKPDs, Number Legislative, Audit Findings and Level Mandatory Disclosure LKPD. Source of data used is secondary data, and data collection is done by using the method of documentation. Analyzer used in this research is multiple linear regression. The data have been collected and analyzed by the classical assumption test the hypothesis testing by means of SPSS 21.

Based on the results of this study concluded that in partial government size and the number of positive influence legislative, *intergovernmental revenue* and a significant negative effect on the level of disclosure required LKPD. While the independence of the region, the number of SKPD and audit findings did not significantly influence the level of disclosure required LKPD. Simultaneous testing showed significant relationship between independent and dependent variables.

Advice can be given in this research is to see the different phenomenon from the influence of intergovernmental revenue directly negative effect on the level of disclosure required LKPD, the central government should pay more attention to the supervision of the use of transfer funds in order to further improve good governance.

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PERSETUJUAN PEMBIMBING	ii
PENGESAHAN KELULUSAN	iii
HALAMAN PERNYATAAN	iv
MOTTO DAN PERSEMBAHAN.....	v
KATA PENGANTAR.....	vi
SARI.....	viii
ABSTRACT	ix
DAFTAR ISI.....	x
DAFTAR TABEL	xiv
DAFTAR GAMBAR.....	xv
DAFTAR LAMPIRAN	xvi
BAB I PENDAHULUAN	
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Rumusan Masalah	13
1.3 Tujuan Penelitian.....	14
1.4 Kegunaan Penelitian.....	15
1.4.1 Kegunaan Teoritis	15
1.4.2 Kegunaan Praktis.....	15
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	
2.1 Teori Keagenan (<i>Agency Theory</i>)	17
2.2 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).....	20
2.3 SAP (Standar Akuntansi Pemerintahan)	24
2.4 Pengungkapan LKPD dalam CaLK	28
2.5 Karakteristik Pemerintah	32

2.5.1 Ukuran Pemda	33
2.5.2 Kemandirian Daerah.....	35
2.5.3 <i>Intergovernmental revenue</i>	37
2.6 Kompleksitas Pemerintah.....	38
2.6.1 Jumlah SKPD	39
2.6.2 Ukuran Legislatif.....	40
2.7 Temuan Audit.....	42
2.8 Kerangka Berfikir.....	43
2.8.1 Hubungan Ukuran Pemda dengan Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	43
2.8.2 Hubungan Kemandirian Daerah dengan Tingkat PengungkapanWajib LKPD.....	45
2.8.3 Hubungan <i>Intergovernmental Revenue</i> dengan Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.....	46
2.8.4 Hubungan Jumlah SKPD dengan Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	48
2.8.5 Hubungan Ukuran Legislatif dengan Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	49
2.8.6 Hubungan Temuan Audit dengan Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	51
2.9 Hipotesis.....	53

BAB III METODE PENELITIAN

3.1 Jenis dan Sumber Data Penelitian.....	54
3.2 Populasi dan Sampel.....	54
3.3 Variabel Penelitian.....	56
3.3.1 Variabel Dependen	56
3.3.2 Variabel Independen.....	57
3.3.2.1 Ukuran Pemda.....	57
3.3.2.2 Kemandirian Daerah	57

3.3.2.3 <i>Intergovernmental revenue</i>	59
3.3.2.4 Jumlah SKPD	59
3.3.2.5 Ukuran Legislatif	60
3.3.2.6 Temuan Audit	60
3.4 Metode Pengumpulan Data.....	61
3.5 Metode Analisis Data	61
3.5.1 Analisis Statistik Deskriptif.....	61
3.5.2 Uji Asumsi Klasik	66
3.5.2.1 Uji Normalitas Data.....	66
3.5.2.2 Uji Multikolinearitas	66
3.5.2.3 Uji Heteroskedastisitas.....	67
3.5.3 Analisis Regresi.....	67
3.5.3.1 Koefisien Determinasi	68
3.5.3.2 Uji Simultan.....	68
3.5.3.3 Uji Parsial	69
3.5.3.4 Model Regresi.....	70

BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1 Hasil Penelitian.....	71
4.1.1 Deskripsi Data.....	71
4.1.2 Analisis Statistik Deskriptif	72
4.1.2.1 Deskriptif Variabel Tingkat Kepatuhan Pengungkapan Wajib LKPD.....	73
4.1.2.2 Deskriptif Variabel Ukuran Pemda	75
4.1.2.3 Deskriptif Variabel <i>Intergovernmental Revenue</i>	77
4.1.2.4 Deskriptif Variabel Kemandirian Daerah	78
4.1.2.5 Deskriptif Variabel Jumlah SKPD.....	80
4.1.2.6 Deskriptif Variabel Ukuran Legislatif	82

4.1.2.7 Deskriptif Variabel Temuan Audit	83
4.1.3 Uji Asumsi Klasik.....	84
4.1.3.1 Uji Normalitas	85
4.1.3.2 Uji Multikolinieritas	87
4.1.3.3 Uji Heterokedastisitas.....	88
4.1.4 Analisis Regresi	90
4.1.4.1 Uji Parsial (Uji Statistik t)	90
4.1.4.2 Uji Simultan (Uji Statistik F).....	93
4.1.4.3 Model Regresi.....	94
4.1.4.4 Koefisien Determinasi	96
4.2 Pembahasan	97
4.2.1 Pengaruh Ukuran Pemda terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	97
4.2.2 Pengaruh Kemandirian Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD	98
4.2.3 Pengaruh <i>Intergovernmental revenue</i> terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD.....	100
4.2.4 Pengaruh Jumlah SKPD terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD	101
4.2.5 Pengaruh Ukuran Legislatif terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD	103
4.2.6 Pengaruh Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD	104
BAB V PENUTUP	
5.1 Simpulan.....	107
5.2 Keterbatasan Penelitian	107
5.3 Saran	108
DAFTAR PUSTAKA	110
LAMPIRAN.....	114

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
Tabel 1.1 Perkembangan Opini LKPD Tahun 2008-2012.....	6
Tabel 1.2 Temuan BPK atas Ketidakpatuhan	7
Tabel 3.1 Kategori Variabel Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.....	62
Tabel 3.2 Kategori Variabel Ukuran Pemda	63
Tabel 3.3 Kategori Variabel Kemandirian Keuangan Daerah	63
Tabel 3.4 Kategori Variabel <i>Intergovernmental revenue</i>	64
Tabel 3.5 Kategori Variabel Jumlah SKPD	64
Tabel 3.6 Kategori Variabel Ukuran Legislatif.....	65
Tabel 3.7 Kategori Variabel Temuan Audit.....	65
Tabel 4.1 Tahap Penyaringan Data	72
Tabel 4.2 Deskriptif Variabel Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	74
Tabel 4.3 Data Kelas Interval Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	74
Tabel 4.4 Deskriptif Variabel Ukuran Pemda.....	75
Tabel 4.5 Data Kelas Interval Variabel Ukuran Pemda.....	76
Tabel 4.6 Deskriptif Variabel <i>Intergovernmental revenue</i>	77
Tabel 4.7 Data Kelas Interval Variabel <i>Intergovernmental revenue</i>	78
Tabel 4.8 Deskriptif Variabel Kemandirian Daerah	79
Tabel 4.9 Data Kelas Interval Variabel Kemandirian Daerah	79
Tabel 4.10 Deskriptif Variabel Jumlah SKPD.....	80
Tabel 4.11 Data Kelas Interval Variabel Jumlah SKPD	81
Tabel 4.12 Deskriptif Variabel Ukuran Legislatif	82

Tabel 4.13 Data Kelas Interval Variabel Ukuran Legislatif	82
Tabel 4.14 Deskriptif Variabel Temuan Audit	83
Tabel 4.15 Data Kelas Interval Variabel Temuan Audit.....	84
Tabel 4.16 Hasil Uji Statistik Kolmogorov-Smirnov	86
Tabel 4.17 Hasil Uji Multikolinieritas	87
Tabel 4.18 Hasil Uji Glejser	90
Tabel 4.19 Hasil Uji Statistik t.....	91
Tabel 4.20 Hasil Uji Statistik F.....	93
Tabel 4.21 Hasil Uji Analisis Regresi Linier Berganda.....	94
Tabel 4.22 Hasil Koefisien Determinasi	96

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
Gambar 2.1 Kerangka Berpikir.....	52
Gambar 4.1 Analisis Grafik <i>Normal Probability Plot</i>	85
Gambar 4.2 Hasil Uji Scatterplot Model	89

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
Lampiran 1 Rekap Data	115
Lampiran 2 Item Pengungkapan Wajib LKPD	118
Lampiran 3 Tabel Statistik Deskriptif.....	120
Lampiran 4 Gambar analisis Grafik Histogram	122
Lampiran 5 Tabel Uji Statistik <i>Kolmogorov-Smirnov</i>	122
Lampiran 6 Tabel Uji Multikolonieritas	123
Lampiran 7 Tabel Uji Glejser	123
Lampiran 8 Tabel Hasil Analisis Regresi	124
Lampiran 9 Tabel Hasil Uji Statistik F	124
Lampiran 10 Tabel Hasil Koefisien Determinasi	124

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Tata kelola pemerintahan yang baik atau *good government governance* merupakan hal yang paling mengemuka dalam pengelolaan dan akuntabilitas administrasi publik dewasa ini. Tata kelola pemerintahan yang baik merupakan seperangkat prosedur atau proses yang diberlakukan dalam instansi pemerintahan untuk menciptakan harmoni pada pengelolaan dan akuntabilitas operasionalnya. Tata kelola pemerintah yang baik erat kaitannya dengan bagaimana pemerintah mampu melaksanakan otonomi di daerahnya. Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang pemerintahan daerah yang sekarang telah diperbarui dengan Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang pemerintah daerah telah mengubah sistem pelaksanaan pemerintah daerah, urusan pemerintah yang sebelumnya sebagian besar ditangani oleh pemerintah pusat kini sebagian besar urusan rumah tangga pemerintah ditangani oleh pemerintah daerah.

Dewasa ini, praktik akuntansi sektor publik yang dalam hal ini dilakukan oleh lembaga–lembaga pemerintah banyak mendapat perhatian dibanding masa–masa sebelumnya. Terdapat tuntutan yang lebih besar dari masyarakat untuk dilakukan transparansi dan akuntabilitas publik oleh lembaga–lembaga sektor publik (Khasanah, 2014). Tuntutan tersebut mengakibatkan perlu adanya tata kelola urusan publik yang baik (*good government governance*) dan mampu memberikan tata kelola manajemen keuangan yang lebih adil, rasional, transparan, partisipatif dan bertanggung jawab.

Pemerintah daerah sebagai pihak yang menjalankan roda pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan masyarakat, dituntut untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas terhadap pengelolaan keuangannya agar tercipta pemerintahan yang bersih. Sebagai upaya konkrit untuk mewujudkan *good government governance*, serta meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah, maka baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban yang berupa laporan keuangan. Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 sebagai pengganti dari Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang pemerintah daerah menyatakan bahwa masing-masing pemerintah, baik pemerintah provinsi, kabupaten, dan kota, wajib membuat laporan keuangannya sendiri. Selain itu, dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, dijelaskan lebih lanjut bahwa Presiden, Gubernur, Bupati, dan Walikota, wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD berupa laporan keuangan yang setidaknya berisi Neraca, Laporan Realisasi APBN/APBD, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Hasil laporan keuangan pemerintah yang telah dibuat nantinya harus mengikuti Standar Akuntansi Pemerintahan yang berlaku, baru kemudian disampaikan kepada DPR/DPRD dan masyarakat umum setelah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Laporan keuangan merupakan suatu bentuk mekanisme pertanggungjawaban sekaligus dasar untuk pengambilan keputusan bagi pihak eksternal maka laporan keuangan yang diaudit harus dilampiri dengan pengungkapan. Pengungkapan dalam laporan keuangan terbagi menjadi dua yaitu

pengungkapan wajib (*Mandatory Disclosure*) dan pengungkapan sukarela (*Voluntary Disclosure*) (Suhardjanto dan Yulianingtyas, 2011). Pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh standar akuntansi yang berlaku ialah pengungkapan yang bersifat wajib (*Mandatory Disclosure*). *Mandatory disclosure* merupakan pengungkapan informasi yang wajib dikemukakan sesuai dengan peraturan yang telah ditetapkan oleh badan otoriter, pengungkapan wajib merupakan bagian dari SAP yang bertujuan untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas keuangan publik.

Pada tahun 2010, Pemerintah Indonesia mengeluarkan Peraturan Pemerintah terbaru mengenai Standar Akuntansi Pemerintah. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) maka Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 dinyatakan tidak berlaku lagi. Perbedaan mendasar antara PP Nomor 71 Tahun 2010 dengan PP Nomor 24 Tahun 2005 ialah pada basis transaksi yang dilakukan. PP Nomor 71 Tahun 2010 berbasis akrual. Selain itu, hal lain yang membedakan ialah pada PP Nomor 71 Tahun 2010 terdapat dua lampiran.

Keberadaan dua lampiran ini sebagai akibat masih terdapat opini tidak wajar yang diperoleh pemerintah pada tahun 2010. Padahal batas pelaksanaan PP Nomor 24 Tahun 2005 pada masa transisi hanyalah sampai tahun 2008. Berdasarkan hal tersebut, maka pemerintah berkonsultasi dengan Pimpinan DPR dan sepakat bahwa basis akrual akan dilaksanakan secara penuh mulai tahun 2014. Hal ini kemudian mengakibatkan terbitnya PP Nomor 71 Tahun 2010 dengan dua lampiran. Lampiran I merupakan Standar Akuntansi Pemerintah

berbasis akrual yang akan dilaksanakan selambat-lambatnya mulai tahun 2014 yaitu berlaku sejak tanggal ditetapkan dan dapat segera diterapkan oleh setiap entitas (strategi penahapan pemberlakuan akan ditetapkan lebih lanjut oleh menteri keuangan dan menteri dalam negeri). Lampiran II merupakan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis kas menuju akrual hanya berlaku hingga tahun 2014. Lampiran II yang berlaku selama masa transisi bagi entitas yang belum siap untuk menerapkan SAP berbasis akrual. Dengan kata lain, Lampiran II merupakan lampiran yang memuat kembali seluruh aturan yang ada pada PP Nomor 24 tahun 2005 tanpa ada perubahan sedikitpun.

Suatu Standar akuntansi sangat penting diperlukan sebagai pedoman dan petunjuk dalam rangka penyusunan laporan keuangan. Oleh karena itu, laporan keuangan pemerintah yang dihasilkan harus mengikuti Standar Akuntansi Pemerintah sesuai PP Nomor 71 Tahun 2010. Hal ini juga dipertegas dari pernyataan dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang mengamanatkan bahwa laporan pertanggungjawaban APBN/APBD harus disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan, begitu juga dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara yang juga mengamanatkan penyusunan laporan pertanggungjawaban pemerintah pusat dan daerah harus sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan.

Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) sebagai acuan bagi pemerintah daerah dalam menyusun laporan keuangan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Namun, apakah laporan keuangan tersebut telah mengungkapkan

informasi yang lengkap dalam laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) tersebut. Selain itu penelitian terkait dengan tingkat pengungkapan laporan keuangan belum banyak dilakukan pada laporan keuangan pemerintahan bila dibandingkan dengan perusahaan.

Berdasarkan penelitian sebelumnya yang telah dilakukan untuk mengukur tingkat pengungkapan LKPD terhadap standar akuntansi pemerintah di Indonesia masih relatif rendah, rata-rata sebesar 35,45% Liestiani (2012), 22% Lesmana (2010), 44,56% Hilmi (2011) dan Syafitri (2012) mengungkapkan bahwa rata-rata pengungkapan wajib LKPD hanya sebesar 52,09%. Hal ini menunjukkan bahwa pemerintah daerah belum sepenuhnya mengungkapkan item pengungkapan wajib dalam laporan keuangannya.

Pengungkapan LKPD yang masih terbilang rendah ini juga berpengaruh pada opini audit yang diberikan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), yaitu masih terdapat banyaknya Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang mendapat opini tidak wajar dan tidak menyatakan pendapat. Menurut Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II (IHPS II) tahun 2013 yang telah dilakukan oleh BPK, opini Wajar Tanpa Pengecualian yang diperoleh pemerintah daerah di Indonesia di tahun 2012 hanya terdapat 120 dari 523 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) atau hanya mencapai 23%. Sedangkan sisanya mendapatkan opini selain WTP, yaitu mendapat opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) sebanyak 319 entitas, opini Tidak Wajar (TW) sebanyak 6 entitas dan Tidak Menyatakan Pendapat (TMP) sebanyak 78 entitas. Tabel 1.1

menunjukkan perkembangan opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) selama tahun 2008 sampai dengan 2012.

Tabel 1.1 Perkembangan Opini LKPD Tahun 2008-2012

LKPD	OPINI								JUMLAH
	WTP	%	WDP	%	TW	%	TMP	%	
2008	13	3%	323	67%	31	6%	118	24%	485
2009	15	3%	330	65%	48	10%	111	22%	504
2010	34	7%	341	65%	26	5%	121	23%	522
2011	67	13%	349	67%	8	1%	100	19%	524
2012	120	23%	319	61%	6	1%	78	15%	523

Sumber : BPK RI (2013)

Berdasarkan tabel 1.1 dapat diketahui bahwa opini LKPD tahun 2012 menunjukkan adanya peningkatan jumlah pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP dan WDP yang diikuti dengan penurunan opini TMP. Hal ini menggambarkan bahwa adanya perbaikan yang dicapai oleh entitas pemerintah daerah dalam menyajikan suatu laporan keuangan yang wajar.

Sesuai dengan *agency theory*, pengelolaan pemerintah daerah harus diawasi untuk memastikan bahwa pengelolaan dilakukan dengan penuh kepatuhan kepada berbagai peraturan dan ketentuan yang berlaku, kasus tentang tingkat kepatuhan LKPD terhadap ketentuan perundang-undangan masih banyak terjadi baik itu di instansi pemerintah maupun perusahaan di Indonesia sebagaimana terlihat pada tabel ikhtisar hasil pemeriksaan BPK dibawah ini:

**Tabel 1.2 Temuan Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan
Perundang-undangan atas Pemeriksaan Keuangan Semester II
Tahun 2013**

No	Subkelompok Temuan	Total Pemeriksaan Keuangan	
		Jumlah Kasus	Nilai
1	Kerugian Negara/Daerah	2.602	1.373.118,12
2	Potensi Kerugian Negara/Daerah	402	3.210.410,23
3	Kekurangan Penerimaan	1.113	2.082.523,33
Sub Total 1		4.117	6.666.051,68
4	Administrasi	2.613	
5	Ketidakhematan	268	244.111,19
6	Ketidakefisienan dan ketidakefektifan	284	916.617,14
Sub Total 2		3.165	1.160.728,33
Total Ketidakpatuhan		7.282	7.826.780,01

Sumber : BPK RI 2013 (dalam jutaan rupiah)

Berdasarkan Tabel 1.2 hasil pemeriksaan keuangan Semester I Tahun 2013 mengungkapkan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan sebanyak 7.282 kasus senilai Rp7,82 triliun. Jumlah total temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan atas pemeriksaan keuangan, sebanyak 4.117 kasus merupakan temuan yang berdampak finansial yaitu temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian, potensi kerugian, dan kekurangan penerimaan senilai Rp6,66 triliun. Rincian temuan berdampak finansial meliputi kerugian sebanyak 2.602 kasus senilai Rp1,37 triliun (di antaranya terdapat indikasi kerugian negara/daerah sebanyak 839 kasus senilai Rp335,02 miliar), potensi kerugian sebanyak 402 kasus senilai Rp3,21 triliun, dan kekurangan penerimaan sebanyak 1.113 kasus senilai Rp2,08 triliun. Rekomendasi BPK terhadap kasus tersebut adalah penyerahan aset dan/atau penyeteroran sejumlah uang ke kas negara/daerah.

Adapun kasus ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang mengakibatkan penyimpangan administrasi, ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan sebanyak 3.165 kasus senilai Rp1,16 triliun. Kondisi tersebut membuat peneliti tertarik untuk menganalisis lebih lanjut mengenai faktor-faktor yang memengaruhi pengungkapan wajib LKPD terhadap SAP. Penelitian ini menggunakan *mandatory disclosure* karena membandingkan antara pengungkapan dalam LKPD dengan yang seharusnya diungkapkan berdasarkan SAP.

Penelitian ini menggunakan butir *checklist* pengungkapan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (PPSAP No.5 sampai No.9) sebanyak 46 butir yang dibagi dalam 5 (lima) kategori, yaitu (i) PPSAP No.5 tentang Akuntansi persediaan (ii) PPSAP No.6 tentang Akuntansi Investasi (iii) PPSAP No.7 tentang Akuntansi Aset Tetap (iv) PPSAP No.8 tentang Akuntansi Konstruksi dalam Pengerjaan (v) PPSAP No.9 tentang Akuntansi Kewajiban dan ditambah dengan 7 butir pengungkapan wajib dalam CaLK. Semakin banyak butir *checklist* yang relevan maka hasil persentase pengungkapan LKPD semakin mencerminkan kepatuhan pemerintah daerah dalam menyajikan laporan keuangannya sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan.

Penelitian ini mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Lesmana (2010) yang meneliti pengaruh karakteristik pemerintah daerah dengan pengungkapan wajib di Indonesia. Beberapa variabel yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan variabel yang digunakan dalam penelitian Lesmana (2010). Variabel yang digunakan antara lain ukuran pemda, kemandirian keuangan daerah

dan jumlah SKPD. Peneliti memutuskan untuk mengembangkan penelitian tersebut dengan beberapa perbedaan dan pengembangan lebih lanjut. Perbedaan pertama, memasukkan variabel baru yaitu ukuran legislatif dan temuan audit. Kedua, obyek dari penelitian ini menggunakan Kota dan Kabupaten di Pulau Jawa sebagai sampel penelitian agar lebih fokus mengingat pada penelitian-penelitian sebelumnya yang dilakukan Lesmana (2010) dan Syafitri (2012), Pulau Jawa tercatat memiliki rata-rata pengungkapan tertinggi dengan daerah-daerah lainnya sehingga dapat digunakan sebagai barometer daerah yang lain dalam kaitannya dengan pengungkapan LKPD. Ketiga, periode tahun yang digunakan dalam penelitian ini yaitu tahun 2013, sehingga penelitian ini diharapkan dapat memberikan cerminan informasi mengenai tingkat kepatuhan pengungkapan wajib laporan keuangan daerah di Kabupaten dan Kota di Pulau Jawa saat ini.

Pada penelitian ini karakteristik pemerintah daerah akan dijabarkan menjadi tiga yaitu ukuran pemda yang diproksikan dengan total aset, kemandirian keuangan daerah dan *intergovernmental revenue* sedangkan kompleksitas pemerintah daerah akan dijabarkan menjadi dua yaitu ukuran legislatif dan jumlah SKPD. Ada beberapa penelitian yang menganalisis mengenai faktor-faktor yang menjadi penentu tingkat pengungkapan wajib LKPD. Variabel yang paling sering digunakan untuk menggambarkan karakteristik pemerintah daerah adalah kekayaan daerah, ukuran daerah, umur pemerintah daerah, dan tingkat ketergantungan. Khasanah (2014) melakukan penelitian untuk mengetahui tingkat pengungkapan LKPD di Provinsi Jawa Tengah. Hasilnya menunjukkan bahwa *size* yang diproksikan dengan total aset berpengaruh positif terhadap tingkat

pengungkapan, hasil ini juga didukung dengan penelitian Susbiyani (2014). Pemerintah daerah yang memiliki ukuran besar dituntut untuk melakukan transparansi atas pengelolaan keuangannya sebagai bentuk akuntabilitas publik melalui pengungkapan informasi yang lebih banyak dalam laporan keuangan (Syafitri, 2012). Beberapa penelitian (Yulianingtyas, 2010; Lesmana, 2010; Khasanah, 2014; Syafitri, 2012; Susbiyani, 2014) hasilnya masih belum konsisten dan berbeda-beda. Penelitian Yulianingtyas (2010), Lesmana (2010) dan Syafitri (2012) menemukan bahwa *size* tidak berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Sedangkan penelitian Khasanah (2014) dan Susbiyani (2014) menemukan pengaruh positif antara *size* yang diproksikan dengan total aset terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

Kemandirian daerah adalah salah satu faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Tingkat kemandirian daerah menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan restribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah (Halim, 2002). Penelitian yang sebelumnya dilakukan Lesmana (2010) dan Liestiani (2012) menemukan bahwa kemandirian daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD, namun hasil berbeda ditemukan dalam penelitian Hilmi (2011) dan Syafitri (2012) yang tidak menemukan pengaruh antara kemandirian daerah dan tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

Variabel berikutnya yang akan diteliti adalah hubungan *intergovernmental revenue* terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian yang dilakukan oleh Darmastuti (2010) menemukan adanya pengaruh positif antara *intergovernmental revenue* dengan tingkat pengungkapan LKPD sedangkan hasil yang berbeda ditemukan Yulianingtyas (2010) dan Syafitri (2012) yang menemukan hubungan negatif antara *intergovernmental revenue* dan tingkat pengungkapan LKPD. Hal ini menunjukkan bahwa penelitian terdahulu tidak konsisten sehingga menarik untuk dilakukannya penelitian kembali.

Kompleksitas adalah kondisi dan beragamnya faktor-faktor yang ada di lingkungan internal dan eksternal yang mempengaruhi organisasi. Dalam penelitian ini menggunakan jumlah SKPD dan ukuran legislatif yang diprosikan dengan jumlah anggota DPRD. Semakin kompleks suatu pemerintahan daerah maka semakin banyak pula informasi-informasi yang harus diungkapkan dalam laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian yang sebelumnya dilakukan Syafitri (2012) menemukan pengaruh positif antara ukuran legislatif dengan tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian variabel ukuran legislatif dalam pengungkapan yang bersifat wajib pada laporan keuangan pemerintah daerah masih sangat jarang dilakukan.

Variabel terakhir yang akan diteliti adalah hubungan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Temuan audit merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan LKPD, temuan audit dapat dilihat dari jumlah temuan dari BPK. Penelitian sebelumnya yang dilakukan Liestiani (2012) menyatakan bahwa temuan audit berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat

kepatuhan pengungkapan wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, hal ini bertolak belakang dengan penelitian yang dilakukan oleh Hilmi (2011) yang menyatakan bahwa temuan audit tidak berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat kepatuhan pengungkapan wajib Laporan Keuangan Daerah. Masih adanya pertentangan atas hasil penelitian dan adanya ketidakkonsistenan hasil atas faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan, serta telah munculnya peraturan baru tentang Peraturan Standar Akuntansi Pemerintah yaitu PP Nomor 71 Tahun 2010, maka dibutuhkan penelitian lanjutan guna menguji ketidakkonsistenan hasil penelitian tersebut.

Berdasarkan fenomena dan adanya inkonsistensi penelitian-penelitian terdahulu maka peneliti tertarik untuk melakukan penelitian kembali mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat kepatuhan pengungkapan wajib Laporan Keuangan Daerah dengan mengangkat judul: **“Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas Pemerintahan dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) (Studi Kasus Pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Pulau Jawa Tahun Anggaran 2013)”**.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasar pada latar belakang masalah diatas, maka rumusan masalah dalam penelitian ini adalah :

1. Apakah karakteristik pemerintah yang diprosikan dengan ukuran pemda berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Pulau Jawa?
2. Apakah karakteristik pemerintah yang diprosikan dengan kemandirian daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Pulau Jawa?
3. Apakah karakteristik pemerintah yang diprosikan dengan *intergovernmental revenue* berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Pulau Jawa?
4. Apakah kompleksitas pemerintah yang diprosikan dengan jumlah SKPD berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Pulau Jawa?
5. Apakah kompleksitas pemerintah yang diprosikan dengan ukuran legislatif berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Pulau Jawa?
6. Apakah temuan audit berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Pulau Jawa?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan perumusan masalah diatas, maka tujuan dari penelitian ini adalah :

1. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh karakteristik pemerintah yang diproksikan dengan ukuran pemda terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Pulau Jawa.
2. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh karakteristik pemerintah yang diproksikan dengan kemandirian daerah terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Pulau Jawa.
3. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh karakteristik pemerintah yang diproksikan dengan *intergovernmental revenue* berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Pulau Jawa.
4. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh kompleksitas pemerintah yang diproksikan dengan jumlah SKPD terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Pulau Jawa.
5. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh kompleksitas pemerintah yang diproksikan dengan ukuran legislatif terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Pulau Jawa.
6. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh temuan audit terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Pulau Jawa.

1.4 Kegunaan Penelitian

1.4.1 Kegunaan Teoritis

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai :

1. Bukti empiris dan objektif mengenai tingkat kepatuhan pengungkapan wajib laporan keuangan daerah di kabupaten dan kota yang ada di Pulau Jawa.
2. Sumbangan ilmiah dalam mengembangkan ilmu pengetahuan untuk perkembangan dan kemajuan dunia pendidikan di Indonesia.
3. Perbendaharaan ilmiah dalam dunia pendidikan yang dapat dibandingkan sebagai bahan inspirasi atau rujukan bagi yang bermaksud mengadakan penelitian selanjutnya.

1.4.2 Kegunaan Praktis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai :

1. Bagi Peneliti

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat untuk memperdalam dan mengaplikasikan teori yang sudah diperoleh, selain itu juga merupakan pelatihan intelektual yang diharapkan dapat mempertajam daya pikir ilmiah serta meningkatkan kompetensi dalam teori akuntansi sektor publik.

2. Bagi Pembaca

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menambah pengetahuan dan wacana tentang tingkat pengungkapan dalam LKPD. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi terhadap pengembangan literatur akuntansi sektor

publik terutama pada masalah tingkat pengungkapan LKPD yang selanjutnya dapat dijadikan acuan guna penelitian lain.

3. Bagi Pemerintah Daerah

Menjadi bahan evaluasi untuk mengetahui seberapa jauh tingkat pengungkapan laporan keuangan yang dilaporkan telah sesuai dengan Peraturan SAP yang berlaku.

4. Bagi Pemerintah Pusat

Menjadi dasar evaluasi, masukan dan pertimbangan untuk pemerintah agar bisa menentukan penilaian atau bahkan *punishment* dan *reward* yang bisa diterapkan dalam hal pengungkapan wajib sesuai SAP yang harus dilakukan pemerintah daerah.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori agensi atau teori keagenan adalah sebuah teori yang mempunyai sudut pandang bahwa *principal* yang dalam hal ini adalah pemilik atau manajemen puncak membawahi *agent* untuk melaksanakan tugas yang efektif, efisien, dan ekonomis sesuai dengan prinsip *value for money*. Kenyataan yang terjadi, prinsipal dan agen mempunyai kepentingan masing-masing sehingga sering terjadi benturan kepentingan. Menurut Halim dan Abdullah (2006) dalam *agency theory* terdapat dua pihak yang melakukan kesepakatan atau kontrak, yaitu pihak yang memberikan kewenangan yang disebut *principal* dan pihak yang menerima kewenangan yang disebut *agent*. *Agency theory* menyangkut hubungan kontraktual antara dua pihak yaitu *principal* dan *agent*. *Agency theory* membahas tentang hubungan keagenan dimana suatu pihak tertentu (*principal*) mendelegasikan pekerjaan kepada pihak lain (*agent*) yang melakukan pekerjaan. *Agency theory* memandang bahwa *agent* tidak dapat dipercaya untuk bertindak dengan sebaik-baiknya bagi kepentingan *principal* (Tricker 1984 dalam Puspitasari 2013).

Agency problem muncul ketika *principal* mendelegasikan kewenangan pengambilan keputusan kepada *agent* (Zimmerman 1977 dalam Syafitri dan Setyaningrum 2012). Hubungan keagenan ini menimbulkan permasalahan, yaitu adanya informasi asimetris, dimana salah satu pihak mempunyai informasi yang lebih banyak daripada pihak lainnya, sedangkan penelitian Fama dan Jensen

(1983) menyatakan bahwa masalah agensi dikendalikan oleh sistem pengambilan keputusan yang memisahkan fungsi manajemen dan fungsi pengawasan. Pemisahan fungsi manajemen yang melakukan perencanaan dan implementasi terhadap kebijakan perusahaan serta fungsi pengendalian yang melakukan ratifikasi dan monitoring terhadap keputusan penting dalam organisasi akan memunculkan konflik kepentingan diantara pihak-pihak tersebut (Puspitasari, 2013).

Pada penelitian Lane (2000) dalam Puspitasari (2013) menyatakan bahwa teori keagenan dapat diterapkan dalam organisasi publik menyatakan bahwa negara demokrasi modern didasarkan pada serangkaian hubungan prinsipal-agen. Teori keagenan memandang bahwa pemerintah daerah sebagai *agent* bagi masyarakat (*principal*) akan bertindak dengan penuh kesadaran bagi kepentingan mereka sendiri serta memandang bahwa pemerintah daerah tidak dapat dipercaya untuk bertindak dengan sebaik-baiknya bagi kepentingan masyarakat. *Agency theory* beranggapan bahwa banyak terjadi *information asymmetry* antara pihak agen (pemerintah) yang mempunyai akses langsung terhadap informasi dengan pihak prinsipal (masyarakat). Adanya *information asymmetry* inilah yang memungkinkan terjadinya penyelewengan atau korupsi oleh agen. Sebagai konsekuensinya, pemerintah daerah harus dapat meningkatkan pengendalian internalnya atas kinerjanya sebagai mekanisme *checks and balances* agar dapat mengurangi *information asymmetry*.

Berdasarkan *agency theory* pengelolaan pemerintah daerah harus diawasi untuk memastikan bahwa pengelolaan dilakukan dengan penuh kepatuhan kepada

berbagai peraturan dan ketentuan yang berlaku. Dengan meningkatnya akuntabilitas pemerintah daerah, informasi yang diterima masyarakat menjadi lebih berimbang terhadap pemerintah daerah yang itu artinya *information asymmetry* yang terjadi dapat berkurang. Kemungkinan untuk melakukan korupsi menjadi lebih kecil dikarenakan semakin berkurangnya *information asymmetry* (Puspitasari, 2013).

Teori keagenan tidak hanya diaplikasikan dalam sektor swasta yang berkiblat pada orientasi laba atau *profit oriented* namun juga pada sektor publik yang dalam hal ini adalah pemerintahan. Pada sektor publik, *principal* diwakili oleh rakyat yang dalam hal ini dipresentatitkan dengan legislatif (DPRD) sedangkan *agent* dipresentatitkan dengan eksekutif (pemerintah). Hubungan keterkaitan antara teori keagenan dengan penelitian ini adalah pada saat penyusunan APBD. Sebelum pengesahan APBD dilakukan, terlebih dahulu dibuat kesepakatan antara legislatif dan eksekutif mengenai arah dan kebijakan umum (AKU) dan prioritas anggaran, yang menjadi pedoman untuk penyusunan anggaran pendapatan dan anggaran belanja. Eksekutif membuat rancangan APBD sesuai dengan AKU dan prioritas anggaran, kemudian diserahkan kepada legislatif untuk dipelajari dan dibahas bersama-sama sebelum ditetapkan sebagai peraturan daerah (Perda). Begitu juga dengan penyusunan LKPD, hasil laporan keuangan pemerintah yang telah dibuat nantinya harus mengikuti Standar Akuntansi Pemerintahan yang berlaku, kemudian disampaikan kepada DPR/DPRD dan masyarakat umum setelah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Menurut prespektif keagenan, hal ini merupakan bentuk kontrak yang menjadi

alat bagi legislatif untuk mengawasi pelaksanaan anggaran dan pertanggungjawaban oleh eksekutif.

Sebagai pengawasan pada perilaku pemerintah serta untuk menyelaraskan tujuan rakyat dan pemerintah, rakyat menginginkan pemerintah untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepada pemerintah melalui mekanisme pelaporan keuangan secara periodik. Melalui laporan keuangan yang merupakan tanggung jawab pemerintah, rakyat melalui legislatif dapat menilai sekaligus mengawasi kinerja pemerintah yang nantinya legislatif dapat mengetahui seberapa jauh tingkat kepatuhan pemerintah terhadap peraturan yang ada dan tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan daerahnya. Tingkat kepatuhan pengungkapan laporan keuangan disini dapat dilihat dari seberapa besar laporan keuangan tersebut mengacu dan sesuai pada butir butir pengungkapan yang diwajibkan dalam SAP.

2.2 Laporan keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)

Sejak tahun 2001 Indonesia mulai menjalankan prinsip-prinsip desentralisasi dan otonomi daerah. Kebijakan ini mengubah penyelenggaraan pemerintah dari yang sebelumnya bersifat terpusat menjadi terdesentralisasi yang berarti adanya penyerahan kewenangan dan tanggungjawab pemerintah pusat kepada pemerintah daerah. Untuk menyelenggarakan otonomi daerah yang luas, nyata dan bertanggung jawab, pemerintah daerah diberi kewenangan dan tanggung jawab untuk mengurus rumah tangganya sendiri, baik dari segi

administratif pemerintahan maupun dari segi pengelolaan keuangannya yang dibutuhkan untuk kegiatan operasional dan pelayanannya kepada masyarakat.

Sebagai bentuk pertanggungjawaban pemerintah daerah kepada publik atau entitas yang berwenang dalam hal ini yaitu DPRD atas kegiatan operasional atau penggunaan keuangan daerah dalam rangka otonomi daerah, pemerintah menyusun suatu laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD). Laporan keuangan merupakan sarana untuk mengkomunikasikan informasi keuangan kepada pihak-pihak yang berkepentingan (*stakeholders*) terutama pihak-pihak diluar instansi pemerintahan dengan maksud mempertanggungjawabkan kinerja, pelaksanaan tugas, fungsi program dan aktivitas. Tujuan umum laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, arus kas, dan kinerja keuangan suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya (Sukmaningrum, 2012).

Definisi laporan keuangan menurut Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia adalah:

“Laporan keuangan bagian dari proses pelaporan keuangan. Laporan keuangan yang lengkap biasanya meliputi neraca, laporan laba-rugi, laporan perubahan posisi keuangan yang disajikan dalam berbagai cara (seperti misalnya sebagai laporan arus kas atau arus dana), catatan dan laporan lain serta materi penjelasan yang merupakan bagian integral dari laporan keuangan. Disamping itu juga termasuk skedul dan informasi tambahan yang berkaitan dengan laporan tersebut misalnya informasi keuangan segmen industri dan geografis serta pengungkapan pengaruh perubahan harga.”

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) bahwa laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh

suatu entitas pelaporan. Sedangkan yang dimaksud dengan entitas pelaporan menurut PP Nomor 71 Tahun 2010 ialah:

“Unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyajikan laporan pertanggungjawaban, berupa laporan keuangan yang bertujuan umum, yang terdiri dari: (a)Pemerintah pusat; (b)Pemerintah daerah; (c)Masing-masing kementerian negara atau lembaga di lingkungan pemerintah pusat; (d)Satuan organisasi di lingkungan pemerintah pusat/daerah atau organisasi lainnya, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan.”

Laporan keuangan pada dasarnya adalah asersi dari pihak manajemen pemerintah yang menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya. Laporan keuangan terutama digunakan untuk membandingkan realisasi pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan dengan anggaran yang telah ditetapkan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan (Arfianti, 2011).

Laporan keuangan menjadi alat yang digunakan untuk menunjukkan capaian kinerja dan pelaksanaan fungsi pertanggungjawaban dalam suatu entitas (Choiriyah, 2010). Oleh karena itu, pengungkapan informasi dalam laporan keuangan harus memadai agar dapat dijadikan dasar pengambilan keputusan sehingga menghasilkan keputusan yang cermat dan tepat.

Berdasar PP Nomor 71 Tahun 2010, laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan terutama digunakan untuk mengetahui 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.

Pelaporan keuangan pemerintah bertujuan untuk menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik. Sebagai upaya untuk memenuhi tujuan-tujuan tersebut, laporan keuangan menyediakan informasi mengenai sumber dan penggunaan sumber daya keuangan/ekonomi, transfer, pembiayaan, sisa lebih/kurang pelaksanaan anggaran, saldo anggaran lebih, surplus/defisit- Laporan Operasional (LO), aset, kewajiban, ekuitas, dan arus kas suatu entitas pelaporan (Khasanah, 2014)

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) pada prinsipnya merupakan hasil gabungan atau konsolidasi dari laporan keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) bertugas menyusun LKPD. Proses penyusunan LKPD paling lambat tiga bulan setelah berakhirnya tahun anggaran bersangkutan. LKPD disusun dalam rangka memenuhi pertanggungjawaban pelaksanaan APBD.

Penyusunan dan penyajian LKPD dilakukan sesuai dengan peraturan pemerintah yang mengatur tentang Standar Akuntansi Pemerintah. LKPD disajikan harus melampirkan ikhtisar realisasi kinerja dan laporan keuangan BUMD/perusahaan daerah. Selanjutnya LKPD disampaikan kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) untuk dilakukan pemeriksaan. LKPD yang telah

diaudit BPK selanjutnya disampaikan ke DPRD untuk dibahas dan ditetapkan dengan peraturan daerah (perda) tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD.

2.3 SAP (Standar Akuntansi Pemerintahan)

Menurut Halim dan Kusufi (2012) standar akuntansi adalah acuan dalam penyajian laporan keuangan yang ditujukan kepada pihak-pihak diluar organisasi yang mempunyai otoritas tertinggi dalam kerangka akuntansi berterima umum. Sedangkan standar Akuntansi Pemerintah di Indonesia yaitu Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) diatur dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sebagai pengganti dari PP Nomor 24 Tahun 2005. PP Nomor 71 Tahun 2010 menjadi prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Dengan demikian, SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia.

Implementasi dari peraturan tersebut ialah Laporan Keuangan Pemerintah Pusat maupun daerah secara bertahap didorong untuk menerapkan akuntansi berbasis akrual. Paling lambat tahun 2015, seluruh laporan keuangan pemerintah daerah sudah menerapkan SAP berbasis akrual. SAP dibutuhkan dalam rangka penyusunan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD berupa laporan keuangan yang meliputi:

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

Laporan realisasi anggaran merupakan suatu laporan yang menyajikan informasi mengenai realisasi pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit, dan

pembiayaan dari suatu entitas pelaporan yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya. Tujuan pelaporan realisasi anggaran adalah untuk memberikan informasi tentang realisasi dan anggaran entitas pelaporan secara tersanding.

2. Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan pemerintah daerah mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas dana pada tanggal tertentu. Neraca meliputi sekurang-kurangnya pos-pos seperti kas dan setara kas, persediaan, investasi jangka panjang, aset tetap, kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang, dan ekuitas.

3. Laporan Arus Kas

Laporan arus kas menyajikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama satu periode akuntansi, dan saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan.

4. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

CaLK meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam laporan realisasi anggaran, neraca, dan laporan arus kas. Termasuk pula dalam CaLK adalah penyajian informasi yang diharuskan dan dianjurkan oleh pernyataan SAP serta pengungkapan-pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar atas laporan keuangan, seperti kewajiban kontijensi dan komitmen-komitmen lainnya.

Diberlakukan SAP dalam pertanggungjawaban keuangan pemerintah, diharapkan akan menghasilkan sebuah laporan pertanggungjawaban yang

bermutu, memberikan informasi yang lengkap, akurat dan mudah dipahami berbagai pihak terutama DPR dan BPK dalam menjalankan tugasnya (PP No. 71/2010). Adanya SAP maka laporan keuangan pemerintah pusat/daerah akan lebih berkualitas (dapat dipahami, relevan, andal dan dapat diperbandingkan). Kemudian laporan tersebut akan diaudit terlebih dahulu oleh BPK untuk diberikan opini dalam rangka meningkatkan kredibilitas laporan, sebelum disampaikan kepada para *stakeholder* antara lain: pemerintah (eksekutif), DPR/DPRD (legislatif), investor, kreditor dan masyarakat pada umumnya dalam rangka transparansi dan akuntabilitas keuangan negara.

Entitas akuntansi adalah unit pemerintahan pengguna anggaran/barang dan oleh karenanya wajib menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan untuk digabungkan pada entitas pelaporan. Entitas pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan (PP No. 71/2010).

Pada pemerintah pusat yang merupakan entitas pelaporan adalah seluruh kementerian negara/lembaga dan Pemerintah Pusat sendiri yaitu laporan konsolidasi dari laporan keuangan seluruh departemen lembaga yang ada di Departemen Keuangan. Sedangkan pada pemerintah daerah yang menjadi entitas pelaporan adalah seluruh pemerintah provinsi (33), seluruh kabupaten dan kota. Sehingga akan terdapat lebih dari 500 entitas pelaporan di Republik ini, yang semuanya akan menyusun laporan keuangan dan diaudit oleh BPK.

PP SAP yang telah ditetapkan oleh pemerintah, diharapkan dapat meningkatkan transparansi, partisipasi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara guna mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik (*good government governance*). Sehingga diperlukan langkah-langkah strategis yang perlu segera diupayakan dan diwujudkan bersama dalam rangka implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan. Salah satu langkah yang akan dilakukan pemerintah adalah menyusun sistem akuntansi yang mengacu pada SAP. Sistem akuntansi pemerintahan pada tingkat pemerintah akan diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan. Saat ini telah dikeluarkan PMK 59/PMK.06/2005 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat. Sistem akuntansi pemerintahan pada tingkat pemerintah daerah diatur dengan peraturan gubernur/bupati/walikota, mengacu pada Perda tentang pengelolaan keuangan daerah yang berpedoman pada Peraturan Pemerintah.

Departemen Dalam Negeri telah membuat serangkaian kebijakan/strategi implementasi SAP untuk diimplementasikan pada pemerintah daerah antara lain:

1. Omnibus Regulation: Revisi PP 105/2000 dan Kepmendagri 29/2002
2. Melakukan identifikasi terhadap hal-hal yang memerlukan revisi (antara lain jenis laporan keuangan, penyesuaian beberapa kode rekening, perubahan sistem dan prosedur akuntansi, perubahan peran organisasi keuangan daerah).
3. Penerapan PP SAP disesuaikan dengan kondisi Pemda dalam penerapan sistem pertanggungjawaban sesuai Kepmendagri 29/2002.
4. Revisi dilaksanakan secara bertahap dan selektif.

5. Melakukan pendampingan kepada pemerintah daerah dalam implementasi standar akuntansi.
6. Pelaksanaan Daerah Media Inkubator (DMI) secara sukarela dalam penerapan PP SAP. DMI adalah salah satu program Depdagri melalui Ditjen BAKD dalam rangka menegakkan pilar *good governance*: akuntabilitas, partisipasi masyarakat, dan transparansi, melalui pemberian pedoman, pembinaan, bimbingan, diklat, konsultasi dan pengawasan. Implementasi dilaksanakan sesuai dengan kemampuan daerah, dan perlu adanya sosialisasi dan penyamaan persepsi kepada para *stakeholders* (auditor, pemda dan pihak terkait lainnya).
7. Evaluasi dan monitoring secara berkala dari pihak-pihak yang berwenang. Sebagai upaya implementasi SAP, KSAP telah menyiapkan *help desk*. Adanya *help desk* diharapkan dapat menjadi solusi jika terdapat masalah dalam implementasi. KSAP akan memberikan sosialisasi dan pelatihan-pelatihan agar pemahaman akan SAP semakin meluas bagi para pengguna. Jika Standar di kemudian hari terdapat hal-hal yang kurang/tidak jelas, maka KSAP akan menerbitkan Interpretasi atau buletin teknis atas PSAP.

2.4 Pengungkapan LKPD dalam CaLK

Pengungkapan (*disclosure*) memiliki arti tidak menutupi atau tidak menyembunyikan. Apabila dikaitkan dengan laporan keuangan, *disclosure* mengandung arti bahwa laporan keuangan harus memberi informasi dan

penjelasan yang cukup mengenai hasil aktivitas suatu unit usaha (Chariri dan Ghozali, 2000 dalam Khasanah, 2014).

Secara umum, tujuan pengungkapan adalah menyajikan informasi yang dipandang perlu untuk mencapai tujuan pelaporan keuangan dan untuk melayani berbagai pihak yang mempunyai kepentingan berbeda-beda. Sedangkan menurut Syafitri (2012), pelaporan laporan keuangan dilakukan untuk kepentingan: (1) Akuntabilitas, berarti mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan, (2) manajemen, dimaksudkan membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas dana pemerintah untuk kepentingan masyarakat, (3) transparansi, yaitu memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan dan (4) keseimbangan antar generasi, yaitu membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

Guna memenuhi transparansi dan akuntabilitas, pemerintah daerah dituntut untuk menyajikan dan mengungkapkan pengungkapan wajib elemen akuntansi

LKPD sesuai dengan standar yang berlaku, yaitu SAP. SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum, sehingga kesesuaian pengungkapan dengan standar akuntansi merepresentasikan kepatuhan terhadap SAP. Salah satu komponen pokok dalam laporan keuangan pemerintah adalah Catatan Atas Laporan Keuangan (CaLK). Pada PP Nomor 71 Tahun 2010 dijelaskan bahwa Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, dan Laporan Arus Kas. Catatan atas Laporan Keuangan juga 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. Berdasarkan PP Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran I, Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan atau menyajikan hal-hal sebagai berikut:

1. Informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi.
2. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro.
3. Ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target.
4. Informasi tentang dasar penyajian laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya.
5. Rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan.

6. Informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.
7. Informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.

Sedangkan dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran II, Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan atau menyajikan atau menyediakan hal-hal sebagai berikut:

1. Menyajikan informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Undang-undang APBN/Perda APBD, berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target.
2. Menyajikan ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan.
3. Menyajikan informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya.
4. Mengungkapkan informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.
5. Mengungkapkan informasi untuk pos-pos aset dan kewajiban yang timbul sehubungan dengan penerapan basis akrual atas pendapatan dan belanja dan rekonsiliasinya dengan penerapan basis kas.
6. Menyediakan informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.

Penelitian ini menggunakan jenis pengungkapan wajib dengan metode sistem *scoring*. Sistem *scoring* yang dimaksud adalah dengan membuat daftar *checklist* pengungkapan yang diwajibkan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan PP 71 tahun 2010 Lampiran I yang dilengkapi dengan peraturan yang terdapat pada Permendagri No. 13 tahun 2006. Seperti yang dilakukan oleh Liestiani (2012), Lesmana (2010) dan Syafitri (2012).

2.5 Karakteristik Pemerintah

Karakteristik adalah ciri-ciri khusus sesuai dengan perwatakan tertentu yang membedakan sesuatu dengan sesuatu yang lain. Penelitian yang dilakukan Suhardjanto dan Miranti (2009) pada sektor swasta mendefinisikan karakteristik perusahaan sebagai ciri-ciri khusus yang melekat pada perusahaan, menandai sebuah perusahaan dan membedakannya dengan perusahaan lain.

Penelitian Lesmana (2010) menerangkan karakteristik daerah melalui beberapa variabel, yaitu ukuran pemda yang dihitung dari total aset dalam neraca, total kewajiban, pendapatan transfer yang diperoleh dari Laporan Realisasi Anggaran, umur pemda, jumlah SKPD, dan kemandirian keuangan daerah yang dihitung dari total Pendapatan Asli Daerah (PAD) dibagi jumlah transfer dan pendapatan. Pada tahun 2010, Yulianingtyas juga melakukan penelitian mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan dengan mendefinisikan karakteristik daerah dengan lebih sedikit variabel yaitu ukuran daerah (*size*), jumlah SKPD, dan status daerah dimana lokasi pemda dan jumlah anggota DPRD dijadikan variabel kontrol.

Penelitian terbaru dilakukan Syafitri (2012) yang meneliti tentang pengaruh karakteristik daerah terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan, dimana karakteristik daerah dijelaskan melalui struktur organisasi dan lingkungan eksternal. Struktur organisasi dijelaskan lebih lanjut melalui ukuran pemerintah daerah, ukuran legislatif, umur administratif pemerintah daerah, kekayaan pemerintah daerah, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, rasio kemandirian keuangan daerah. Sementara untuk lingkungan eksternal menggunakan pembiayaan utang dan *intergovernmental revenue*. Penelitian ini menggunakan model karakteristik pemerintah yang di gambarkan dengan, ukuran pemda, *intergovernmental revenue* dan rasio kemandirian daerah.

2.5.1 Ukuran Pemda

Ukuran suatu entitas adalah skala dimana entitas tersebut dapat dikelompokkan berdasar besar kecilnya dengan beberapa cara tolok ukur. Menurut Ferry dan Jones dalam Hartono (2014), tolok ukur yang bisa dijadikan dasar ukuran untuk menunjukkan besar kecilnya perusahaan antara lain: total penjualan, rata-rata tingkat penjualan, dan total aktiva. Perusahaan dengan ukuran yang lebih besar memiliki akses yang lebih besar untuk mendapat sumber pendanaan dari berbagai sumber, sehingga untuk memperoleh pinjaman dari kreditur pun akan lebih mudah karena perusahaan dengan ukuran besar memiliki probabilitas lebih besar untuk memenangkan persaingan atau bertahan dalam industri. Pada sisi lain, perusahaan dengan skala kecil lebih fleksibel dalam menghadapi ketidakpastian,

karena perusahaan kecil lebih cepat bereaksi terhadap perubahan yang mendadak (Nirmala, 2012).

Terdapat banyak bukti yang mendukung ide bahwa ukuran sebuah organisasi secara signifikan mempengaruhi struktur organisasi. Pemerintah daerah yang besar relatif dikenal oleh publik dan sebagai wujud dari akuntabilitas publik salah satunya adalah melalui pengungkapan informasi yang lebih banyak sebagai upaya untuk mengurangi biaya keagenan (Lesmana, 2010). Semakin besar jumlah aset maka semakin besar sumber daya yang bisa digunakan untuk melakukan pengungkapan yang lebih besar (Hilmi, 2011). Kabupaten atau Kota dengan total aset yang lebih besar akan lebih kompleks dalam menjaga dan mengelola asetnya. Konsekuensinya, pemerintah daerah perlu mengungkapkan lebih lanjut tentang daftar aset yang dimiliki, pemeliharaan beserta pengelolaannya (Suhardjanto, 2010), sehingga hal tersebut akan mendorong pemerintah daerah untuk melakukan pengungkapan yang lebih tinggi dan sesuai dengan pengungkapan wajib berdasarkan standar akuntasnsi.

Nilai aset dalam pemerintahan suatu daerah bisa dilihat dari jumlah aset dalam neraca pemerintah daerah tersebut. Telah banyak studi yang mendukung pernyataan bahwa ukuran sebuah organisasi akan secara signifikan mempengaruhi struktur organisasi, dimana organisasi besar cenderung lebih banyak memiliki aturan dan ketentuan daripada organisasi kecil, Yulianingtyas (2010) dalam Khasanah (2014). Dengan adanya ukuran yang besar, pemerintah memiliki kewajiban untuk meningkatkan akuntabilitas. Akuntabilitas dapat ditunjukkan secara tidak langsung dengan perubahan kinerja keuangan kearah yang lebih baik.

Dengan begitu diharapkan bahwa semakin baik kinerja suatu pemerintah daerah maka akan diimbangi dengan pelaporan keuangan yang baik, termasuk melakukan pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah.

2.5.2 Kemandirian Daerah

Kemandirian keuangan daerah menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah, (Halim, 2007 dalam Imawan, 2014). Tingginya tingkat kemandirian keuangan sangat dipengaruhi oleh jumlah PAD daerah tersebut. Pendapatan Asli Daerah (PAD) memiliki peranan penting dalam pembiayaan daerah, semakin besar PAD yang dimiliki suatu daerah maka semakin besar pula kemampuan daerah tersebut untuk mencapai tujuan otonomi daerah yakni dalam hal peningkatan pelayanan dan kesejahteraan masyarakat yang semakin baik, pengembangan kehidupan demokrasi keadilan dan pemerataan. Menurut UU No. 33 Tahun 2004, PAD adalah salah satu pendapatan daerah yang diperoleh dengan mengelola dan memanfaatkan potensi daerahnya. PAD dapat berupa pemungutan pajak daerah, retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan dan lain-lain PAD yang sah.

Menurut Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang pemerintah daerah dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah sumber pendapatan daerah terdiri dari Pendapatan asli Daerah (PAD), Dana Perimbangan, Lain-lain Pendapatan

Daerah yang sah. Pendapatan Asli Daerah (PAD) yaitu pendapatan dari suatu daerah dimana pengelolaannya diurus sendiri oleh rumah tangga/pemerintah daerah itu sendiri. Jenis penerimaan ini terdiri dari:

1. Pajak Daerah

Pajak daerah adalah iuran wajib yang dilakukan oleh orang pribadi atau badan kepada pemerintah daerah tanpa imbalan langsung yang seimbang, yang dapat dipaksakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku yang digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintah daerah dan pembangunan daerah.

2. Retribusi Daerah

Retribusi daerah adalah pungutan daerah sebagai pembayaran atas jasa atau pemberian izin tertentu yang khusus disediakan dan/atau diberikan oleh pemerintah daerah untuk kepentingan orang pribadi atau badan.

3. Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan

Hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan merupakan hasil yang diperoleh dari pengelolaan kekayaan yang terpisah dari pengelolaan APBD.

4. Lain-lain PAD yang Sah

Lain-lain PAD yang sah merupakan penerimaan daerah yang tidak termasuk dalam jenis pajak daerah, retribusi daerah, dan hasil pengelolaan daerah yang dipisahkan.

Lesmana (2010) menemukan adanya pengaruh positif antara kemandirian daerah terhadap tingkat pengungkapan LKPD, sedangkan pada penelitian Syafitri (2012) tidak menemukan adanya hubungan antara tingkat kemandirian daerah

terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Begitu pula dengan Susbiyani (2014) yang menemukan bahwa kemandirian daerah berpengaruh negatif signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

Semakin tinggi rasio ini berarti semakin tinggi partisipasi masyarakat dalam membayar pajak dan semakin tinggi pula tuntutan transparansi atas pengungkapan dan pelaporan keuangan. Dengan demikian, semakin tinggi rasio kemandirian keuangan daerah maka pemerintah daerah cenderung untuk berusaha melakukan pengungkapan wajib pada laporan keuangannya.

2.5.3 *Intergovernmental revenue*

Lesmana (2010) mendefinisikan *intergovernmental revenue* jenis pendapatan daerah yang berasal dari transfer pemerintah pusat dan atau pemerintah provinsi kepada Pemda untuk membiayai kegiatan operasional pemerintah daerah. Sebagai timbal baliknya, Pemda membelanjakan pendapatan transfer antar pemerintah sesuai dengan alokasi dan petunjuk anggaran menurut Undang-Undang. Pendapatan pemerintah terdiri dari 3 jenis, yaitu pendapatan asli daerah, pendapatan transfer, dan lain-lain pendapatan yang sah (Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan). Dengan adanya era desentralisasi, pengawasan keuangan terhadap pemerintah daerah harus lebih efektif dilakukan oleh pemerintah pusat agar tercipta suasana pemerintahan daerah yang transparan dan akuntabel. Pengawasan yang dilakukan Pemerintah Pusat dengan membentuk Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan.

Lesmana (2010) tidak menemukan pengaruh antara pendapatan transfer atau *intergovernmental revenue* terhadap pengungkapan wajib LKPD, sedangkan Darmastuti (2010) menemukan adanya pengaruh signifikan terhadap pengungkapan atas belanja bantuan sosial kemudian pada penelitian yang dilakukan Yulianingtyas (2011) dan Syafitri (2012) menemukan pengaruh negatif antara *intergovernmental revenue* terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

Pemerintah daerah selaku *agent* diharuskan untuk melaksanakan pembelanjaan dana perimbangan sesuai dengan peraturan yang berlaku. Meskipun pemerintah pusat sebagai penyedia dana perimbangan tidak secara langsung membutuhkan pelaporan keuangan dari pemerintah daerah, tetapi pemerintah pusat akan meminta suatu bentuk akuntabilitas dari pemerintah daerah. Sebagai bentuk transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah, pemerintah daerah akan berusaha mempertanggungjawabkan penggunaan dana yang bersumber dari pendapatan transfer yang digunakan untuk membiayai pengeluaran pemerintah daerah. Hal ini berarti menunjukkan bahwa semakin besar *intergovernmental revenue* maka semakin besar pula tingkat pengungkapan yang dilakukan pemerintah daerah.

2.6 Kompleksitas Pemerintah

Kata “kompleksitas” berasal dari bahasa latin *complexice* yang artinya totalitas atau keseluruhan, sebuah ilmu yang mengkaji totalitas sistem dinamik secara keseluruhan. Kompleksitas adalah kondisi dan beragamnya faktor-faktor yang ada di lingkungan internal dan eksternal yang mempengaruhi organisasi

(Khasanah, 2014). Kompleksitas dalam pemerintahan dapat diartikan sebagai kondisi dimana terdapat beragam faktor dengan karakteristik berbeda-beda yang mempengaruhi pemerintahan baik secara langsung maupun tidak langsung. Semakin kompleks suatu pemerintahan dalam menjalankan kegiatan akan menyebabkan semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan. Semakin kompleks pemerintahan dibutuhkan pengungkapan yang lebih besar untuk membantu pembaca laporan keuangan memahami kompleksitas kegiatan yang dilakukan pemerintah (Hilmi, 2011)

Hilmi (2011) mendefinisikan kompleksitas pemerintahan dengan menggunakan jumlah penduduk dan jumlah SKPD. Pada penelitian ini, peneliti menggunakan model kompleksitas yang mengacu pada penelitian Hilmi (2011) dengan menambahkan satu variabel baru yaitu ukuran legislatif yang diproksikan dengan jumlah anggota DPRD, namun tidak menggunakan jumlah penduduk.

2.6.1 Jumlah SKPD

Pada struktur pemerintahan daerah, pembagian departemen fungsional atau submit disebut dengan satuan kerja perangkat daerah (Syafitri, 2012). Menurut Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, SKPD atau Satuan Kerja Perangkat Daerah adalah perangkat daerah pada pemerintah daerah selaku pengguna anggaran/pengguna barang. Sebagai pemegang kekuasaan penyelenggaraan pemerintah daerah sekaligus pemegang kekuasaan dalam pengelolaan keuangan daerah, Kepala Daerah, selanjutnya melimpahkan kekuasaannya tersebut untuk dilaksanakan oleh kepala satuan kerja

pengelolaan keuangan daerah dan dilaksanakan oleh satuan kerja perangkat daerah (SKPD) selaku pejabat pengguna anggaran/pengguna barang di bawah koordinasi sekretaris daerah. Pembuatan laporan keuangan yang dilakukan masing-masing SKPD akan dikonsolidasikan oleh SKPKD untuk menjadi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah baik Pemerintah Provinsi/Kota/Kabupaten (Khasanah, 2014).

Dengan menggunakan jumlah dari departemen fungsional yang ada sebagai proksi dari diferensiasi fungsional, Patrick (2007) menemukan bahwa pemerintah daerah di Pennsylvania dengan tingkat diferensiasi fungsional yang lebih tinggi akan cenderung untuk lebih mengadopsi GASB 34 dibandingkan dengan yang tingkat diferensiasi fungsionalnya rendah, sedangkan Hilmi (2011) tidak menemukan pengaruh antara jumlah SKPD dengan tingkat pengungkapan wajib LKPD.

Peneliti mencoba menggunakan jumlah SKPD sebagai salah satu proksi untuk menjelaskan kompleksitas. Jumlah SKPD menggambarkan jumlah urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah dalam membangun daerah. Semakin banyak urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah maka semakin kompleks pemerintahan tersebut melakukan kegiatannya. Semakin besar SKPD yang dimiliki berarti semakin kompleks pemerintahan tersebut. Semakin kompleks pemerintahan maka semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan.

2.6.2 Ukuran Legislatif

Lembaga legislatif atau Dewan Perwakilan Rakyat Daerah atau yang dikenal dengan DPRD, merupakan lembaga perwakilan rakyat daerah dan berkedudukan sebagai unsur penyelenggaraan pemerintahan daerah (Khasanah, 2014). DPRD memiliki fungsi legislasi, anggaran, dan pengawasan (Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004). Pada proses penyusunan APBD, kepala daerah menyampaikan rancangan peraturan daerah tentang APBD beserta lampirannya kepada DPRD paling lambat pada minggu pertama bulan Oktober tahun anggaran sebelumnya dari tahun yang direncanakan untuk mendapatkan persetujuan bersama (Permendagri Nomor 13 Thn 2006 Pasal 104 ayat 1).

Khasanah (2014) dan Syafitri (2014) menggunakan proksi jumlah anggota DPRD untuk mengukur ukuran legislatif. Berdasarkan penelitian Khasanah (2014) dan Syafitri (2012), maka dalam penelitian ini juga menggunakan jumlah anggota DPRD sebagai proksi untuk mengukur ukuran legislatif. DPRD sebagai badan legislatif mempunyai fungsi pengawasan terhadap keuangan daerah agar pemerintah daerah dapat mengelola anggaran yang ada untuk dapat di dayagunakan dengan baik. Banyaknya jumlah anggota DPRD diharapkan dapat meningkatkan pengawasan terhadap pemerintah daerah sehingga berdampak dengan adanya peningkatan pada pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah (Syafitri, 2012).

Menurut Winarni dan Murni (2007) dalam Khasanah (2014), DPRD memiliki peran dan posisi strategis untuk mengontrol kebijakan keuangan daerah secara ekonomis, efisien, efektif, transparan, dan akuntabel. Sehingga, semakin

besar jumlah anggota legislatif diharapkan dapat memperketat pengawasan keuangan pemerintah daerah. Konsekuensinya ialah pemerintah daerah akan lebih bertanggung jawab dalam mengungkapkan informasi akuntansi sesuai ketentuan SAP.

2.7 Temuan Audit

Auditing adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan (Mulyadi, 2002)

Untuk meningkatkan kualitas transparansi dan akuntabilitas laporan keuangan pemerintah maka laporan keuangan perlu diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (Kawedar, 2010). Pemeriksaan keuangan negara yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) terdiri dari pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Hasil dari pemeriksaan yang dilakukan BPK tersebut berupa opini, temuan, kesimpulan atau dalam bentuk 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. Penelitian Liestiani (2012), menemukan

bahwa jumlah temuan audit BPK berkorelasi positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota. Dengan adanya temuan ini, BPK akan meminta adanya koreksi dan peningkatan pengungkapannya. Sehingga, semakin besar jumlah temuan maka semakin besar jumlah tambahan pengungkapan yang akan diminta oleh BPK dalam laporan keuangan.

2.8 Kerangka Berfikir

2.8.1 Hubungan Ukuran Pemda dengan Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Ukuran pemda yang dalam penelitian ini diproksikan dengan total aset merupakan sumber daya yang digunakan entitas untuk melakukan kegiatan operasional entitas. Semakin besar jumlah aset maka akan semakin besar sumber daya yang bisa digunakan untuk melakukan pengungkapan yang lebih besar. Ukuran suatu organisasi dapat menunjukkan tingkat aktivitas yang ada dalam organisasi tersebut. Jika perusahaan memiliki aktivitas bisnis yang lebih besar, maka perusahaan tersebut akan memiliki ukuran yang besar. Perusahaan yang memiliki ukuran yang lebih besar akan memiliki tekanan yang besar pula dari publik untuk melaporkan pengungkapan wajibnya (Cooke, 1992 dalam Sumarjo, 2010). Begitu pula dalam sektor pemerintahan, pemerintah daerah yang memiliki ukuran besar dituntut untuk melakukan transparansi atas pengelolaan keuangannya sebagai bentuk akuntabilitas publik melalui pengungkapan informasi yang lebih banyak dalam laporan keuangan. Lebih lanjut, Gunawan

(2001) dalam Yulianingtyas (2010) menyatakan bahwa organisasi besar akan lebih banyak disorot oleh publik dan memiliki *public demand* akan informasi yang lebih tinggi dibandingkan dengan organisasi yang lebih kecil.

Tujuan utama dari program kerja pemerintah daerah adalah memberikan pelayanan yang terbaik untuk masyarakat. Guna memberikan pelayanan yang baik, harus didukung oleh aset yang baik pula. Oleh karena itu, diperlukan sumber daya dan fasilitas yang memadai untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat. Dengan demikian, semakin besar ukuran pemerintah daerah yang ditandai dengan besarnya jumlah aset pemerintah daerah, maka akan semakin tinggi kinerja pemerintah daerah tersebut, sehingga Kabupaten/Kota dengan aset yang lebih besar akan lebih mungkin untuk memenuhi SAP daripada pemerintah daerah dengan aset daerah yang lebih kecil (Yulianingtyas,2010)

Penelitian yang dilakukan Patrick (2007) menunjukkan bahwa variabel *size* yang diprosikan dengan total aset memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kelengkapan pengungkapan. Begitu pula dengan penelitian Sumarjo (2010) yang menghubungkannya dengan kinerja pemerintah daerah. Hal berbeda dikemukakan dalam penelitian Hilmi (2011), Lesmana (2010), Yulianingtyas (2011), dan Syafitri (2012), yang menyatakan hubungan tidak signifikan antara total aset dengan tingkat pengungkapan laporan keuangan daerah.

Total aset yang besar dan kompleks membutuhkan pengelolaan aset yang baik sehingga pengungkapan lebih besar diperlukan terkait pemeliharaan dan pengelolaan aset. Selain itu, ukuran organisasi menunjukkan seberapa besar organisasi tersebut. Konsekuensinya ialah kebanyakan perusahaan yang memiliki

ukuran yang lebih besar akan memiliki tekanan yang besar pula dari publik untuk menyajikan laporan keuangannya secara lengkap sebagai upaya meningkatkan transparansi dan mengurangi asimetri informasi. Berdasarkan uraian diatas, dapat disimpulkan bahwa semakin besar ukuran pemerintah daerah maka akan lebih luas pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah.

2.8.2 Hubungan Kemandirian Daerah dengan Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.

Pemerintah daerah sebagai pihak yang diberikan tugas menjalankan pemerintahan, pembangunan dan pelayanan masyarakat wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban keuangan daerah sebagai dasar penilaian kinerja keuangannya. Alat untuk menganalisis kinerja keuangan pemerintah daerah adalah dengan melakukan analisis rasio keuangan terhadap APBD yang telah ditetapkan dan dilaksanakan. Salah satu rasio keuangan yang dapat digunakan untuk mengukur akuntabilitas pemerintah daerah, yaitu rasio kemandirian keuangan daerah.

Rasio kemandirian keuangan daerah menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah. Rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah bertujuan untuk mengukur kemampuan suatu pemerintah daerah untuk tetap dapat menjalankan kegiatan operasionalnya tanpa adanya dana perimbangan dari pemerintah pusat. Kemandirian daerah dapat dilihat dari

perbandingan antara PAD (Pendapatan Asli Daerah) dan total pendapatan daerah (Imawan, 2014). Penelitian yang dilakukan oleh Saragih (2003) dalam Sumarjo (2010) menjelaskan bahwa peningkatan PAD sebenarnya merupakan akses dari pertumbuhan ekonomi. Pertumbuhan yang positif mendorong adanya investasi sehingga secara bersamaan investasi tersebut akan mendorong akan adanya perbaikan infrastruktur daerah. Infrastruktur daerah yang baik serta investasi yang tinggi di suatu daerah akan meningkatkan PAD pemerintah daerah tersebut. Peningkatan PAD hendaknya didukung dengan peningkatan kualitas layanan publik (Adi, 2006 dalam Sumarjo, 2010). Kualitas layanan publik yang baik akan mencerminkan kinerja suatu pemerintah daerah.

Lesmana (2010) menemukan bahwa rasio kemandirian keuangan daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Semakin tinggi rasio kemandirian keuangan daerah maka pemerintah daerah cenderung untuk berusaha melakukan pengungkapan secara lengkap pada laporan keuangannya.

2.8.3 Hubungan *Intergovernmental Revenue* dengan Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.

Intergovernmental Revenue adalah sejumlah transfer dana dari pusat yang sengaja dibuat untuk membiayai program-program daerah (Nam, 2001 dalam Sumarjo, 2010). Lesmana (2010) mendefinisikan *intergovernmental revenue* adalah jenis pendapatan daerah yang berasal dari transfer pemerintah pusat dan atau pemerintah provinsi. Pemerintah daerah membelanjakan pendapatan transfer antar pemerintah sesuai alokasi dan petunjuk anggaran menurut Undang-Undang.

Pendapatan pemerintah daerah terdiri dari 3 jenis yaitu pendapatan asli daerah, pendapatan transfer, dan lain-lain pendapatan yang sah (PP Nomor 71 Tahun 2010). Pendapatan transfer adalah jenis pendapatan daerah yang berasal dari transfer pemerintah pusat dan atau pemerintah provinsi. Informasi mengenai jumlah pendapatan transfer dapat diperoleh dari laporan realisasi anggaran.

Pada penelitian Lesmana (2010) menemukan bahwa pendapatan transfer tidak berpengaruh terhadap kepatuhan pengungkapan wajib LKPD. Sedangkan Syafitri (2010) menemukan adanya pengaruh negatif antara *intergovernmental revenue* dengan tingkat kepatuhan pengungkapan wajib LKPD. Berbeda dengan penelitian Darmastuti (2010) yang menemukan bahwa *intergovernmental revenue* berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan belanja hibah pemerintah daerah. Hal ini berarti semakin besar tingkat ketergantungan maka semakin besar tingkat pengungkapan yang harus dilakukan oleh pemerintah daerah.

Tingkat ketergantungan pemerintah daerah kabupaten/kota terhadap pemerintah pusat berbeda-beda, yang diwujudkan dalam bentuk penerimaan Dana Alokasi Umum (DAU), DAU digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan sehingga dapat terlaksana pelayanan terhadap masyarakat. Pemerintah akan memantau pelaksanaan dari alokasi DAU sehingga hal ini memotivasi pemerintah daerah untuk berkinerja lebih baik. Dengan demikian, semakin tinggi ketergantungan pemerintah daerah pada pemerintah pusat, maka akan semakin baik pelayanan pemerintah daerah kepada masyarakatnya sehingga kinerja pemerintah daerah juga meningkat.

Pemerintah daerah dengan *intergovernmental revenue* yang tinggi menunjukkan bahwa pemerintah daerah memiliki tingkat ketergantungan keuangan terhadap pemerintah pusat untuk membiayai program-program yang dilaksanakan oleh pemerintah daerah. Sehingga pemerintah daerah akan didorong untuk meningkatkan transparansi dana yang diterima dalam rangka meningkatkan kepercayaan pemerintah pusat dan untuk menunjukkan kepatuhan terhadap peraturan yang relevan. Hal ini menunjukkan bahwa semakin besar *intergovernmental revenue* maka semakin besar pula tingkat pengungkapan laporan keuangan yang dilakukan oleh pemerintah daerah.

2.8.4 Hubungan Jumlah SKPD dengan Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Di Indonesia, diferensiasi fungsional dalam pemerintahan lebih dikenal dengan nama Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Jumlah SKPD menggambarkan jumlah urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah dalam membangun daerah. Semakin banyak urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah maka semakin kompleks pemerintah tersebut. Jumlah SKPD merupakan proksi dalam menjelaskan kompleksitas pemerintah. Semakin kompleks suatu pemerintahan dapat berarti semakin banyak jumlah SKPD-nya. Semakin banyak jumlah SKPD semakin banyak informasi yang harus diungkapkan sebagai upaya mengurangi asimetri informasi (Khasanah, 2014).

Semakin kompleks suatu pemerintahan dalam menjalankan kegiatan akan menyebabkan semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan. Semakin

kompleks pemerintahan dibutuhkan pengungkapan yang lebih besar untuk membantu pembaca laporan keuangan memahami kompleksitas kegiatan yang dilakukan pemerintah. Peneliti menggunakan jumlah SKPD sebagai salah satu proksi untuk menjelaskan kompleksitas. Jumlah SKPD menggambarkan jumlah urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah dalam membangun daerah. Semakin banyak urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah maka semakin kompleks pemerintahan tersebut melakukan kegiatannya. Semakin besar SKPD yang dimiliki berarti semakin kompleks pemerintahan tersebut. Semakin kompleks pemerintahan maka semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan.

2.8.5 Hubungan Ukuran Legislatif dengan Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) merupakan lembaga perwakilan rakyat daerah (provinsi/kabupaten/kota) yang bertugas untuk mengawasi pemerintah daerah agar dapat mengelola anggaran yang ada untuk dapat dipergunakan dengan baik. Pengawasan yang dilakukan anggota legislatif sebagai upaya untuk pemerintah daerah melaksanakan tugas yang telah diberikan.

Winarna dan Murni (2007) dalam Sumarjo (2010) menyatakan bahwa lembaga legislatif atau DPRD merupakan lembaga yang memiliki potensi dan peran strategis dalam pengawasan keuangan daerah. Lembaga legislatif harus memperhatikan mengenai seberapa besar pengeluaran pemerintah daerah yang akan dilakukan dan berapa pemasukan yang akan diterima. Pemerintah daerah

yang menghasilkan pendapatan yang besar dengan pengeluaran yang kecil maka dapat dikatakan bahwa pemerintah daerah tersebut memiliki kinerja yang baik. DPRD bertugas mengawasi pemerintah daerah agar pemerintah daerah dapat mengalokasikan anggaran yang ada untuk dapat didayagunakan dengan baik. Banyaknya jumlah anggota DPRD diharapkan dapat meningkatkan pengawasan terhadap pemerintah daerah sehingga berdampak dengan adanya peningkatan kinerja pemerintah daerah. Dengan demikian, semakin besar jumlah anggota legislatif diharapkan dapat meningkatkan kinerja pemerintah daerah melalui adanya pengawasan.

Penelitian Syafitri (2012) dan Yulianingtyas (2011) menemukan bahwa jumlah anggota legislatif atau DPRD berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan. Peranan DPRD sebagai pengawas keuangan berjalan dengan baik sehingga dapat mengontrol kebijakan keuangan daerah secara ekonomis, efisien, efektif, transparan, dan akuntabel (Winarna dan Murni, 2007 dalam Sumarjo, 2010). Semakin besar jumlah anggota legislatif maka diharapkan akan semakin besar tingkat pengawasan yang dilakukan oleh anggota legislatif sehingga dapat mendorong pemerintah daerah untuk melakukan pengungkapan yang lebih besar.

2.8.6 Hubungan Temuan Audit dengan Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

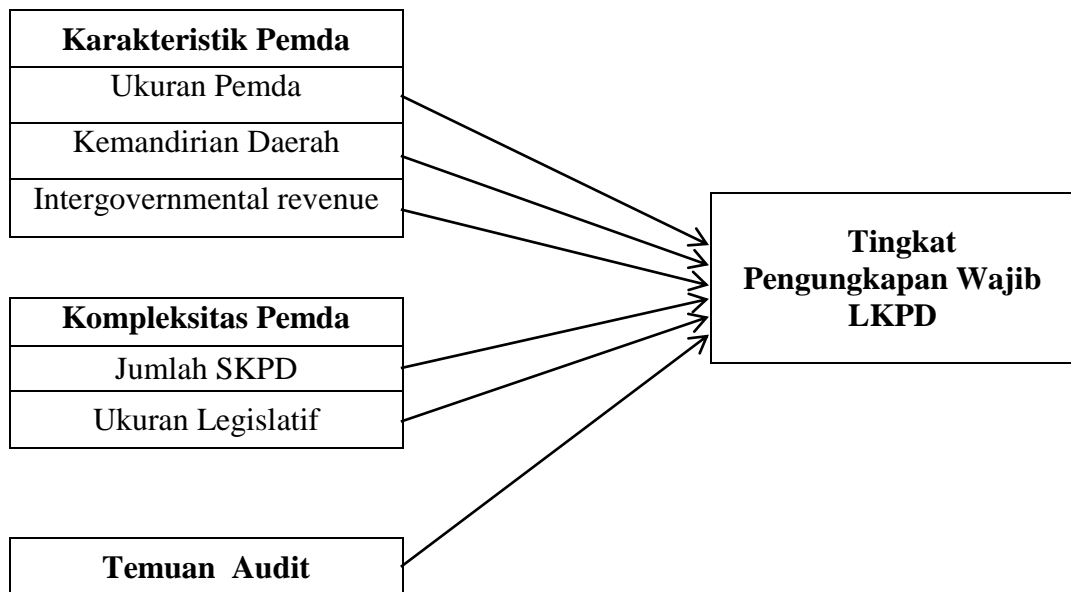
Temuan audit merupakan penyimpangan, pelanggaran atau ketidakwajaran yang ditemukan oleh auditor berdasarkan hasil pemeriksaan yang telah dilakukan oleh auditor. Temuan audit BPK merupakan kasus-kasus yang ditemukan BPK terhadap laporan keuangan pemerintah daerah atas pelanggaran yang dilakukan

suatu daerah terhadap ketentuan pengendalian intern maupun tingkat kepatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Adanya temuan ini menyebabkan BPK akan meminta adanya peningkatan pengungkapan dan koreksi. Pengungkapan yang lebih besar dilakukan sebagai upaya perbaikan dan koreksi atas temuan audit yang dilakukan pemerintah daerah atas saran dari BPK untuk melakukan perubahan dimasa yang akan datang

Pada penelitian Hilmi (2011) jumlah temuan audit BPK tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Menurut Hilmi (2011) jumlah temuan audit BPK tidak mendorong pemerintah daerah untuk melakukan pengungkapan lebih besar. Hal berbeda diungkapkan Liestiani (2012) yang menemukan bahwa jumlah temuan audit berhubungan positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Pengungkapan yang dilakukan secara luas sebagai upaya perbaikan dan koreksi atas temuan audit, menunjukkan pada publik adanya perbaikan kualitas laporan keuangan yang dilakukan pemerintah daerah atas saran dari BPK. Apabila jumlah temuan audit pada periode lalu tinggi, maka periode selanjutnya akan mengalami perubahan yang lebih baik. Perubahan tersebut dilakukan oleh pemerintah daerah untuk mengurangi temuan dan akan berakibat pada pengungkapan atas laporan keuangan menjadi lebih transparan. Sehingga, semakin besar jumlah temuan maka akan semakin tinggi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

Berdasarkan uraian yang telah dipaparkan, maka dapat digambarkan kerangka pemikiran sebagai berikut:

Usulan Kerangka Berpikir**Gambar 2.1****Kerangka Berpikir**

2.9 Hipotesis

Berdasarkan kerangka berfikir yang telah disajikan diatas, maka hipotesis penelitian yang dapat disimpulkan adalah sebagai berikut:

1. Ukuran Pemda berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD (H1).
2. Tingkat kemandirian daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD (H2).
3. *Intergovernmental Revenue* berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD (H3).
4. Jumlah SKPD berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD (H4)
5. Ukuran legislatif berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD (H5).
6. Temuan audit berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD (H6).

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1 Jenis dan Sumber Data Penelitian

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Data sekunder tersebut berupa laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota yang terdapat di Pulau Jawa pada tahun 2013 yang telah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI). Penelitian ini menggunakan jenis pengungkapan wajib dengan metode sistem *scoring*. Sistem *scoring* yang dimaksud adalah dengan membuat daftar *checklist* pengungkapan yang diwajibkan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan PP 71 tahun 2010 Lampiran I yang dilengkapi dengan peraturan yang terdapat pada Permendagri No. 13 tahun 2006.

Sumber data LKPD kabupaten/kota di Pulau Jawa diperoleh langsung dari Kantor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Sedangkan data untuk variabel temuan audit BPK didapatkan dari ikhtisar pemeriksaan semester I dan II tahun 2013. Sedangkan data lain yang tidak ditemukan di LKPD diperoleh dari BPS maupun *website* pemda.

3.2 Populasi dan Sampel

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah laporan keuangan dari 123 pemerintahan kabupaten/kota di Pulau Jawa yang telah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang bersumber dari BPK RI. Pemilihan sampel dalam penelitian ini dipilih dengan menggunakan teknik *purposive sampling*,

yaitu penentuan sampel yang dilakukan berdasarkan kriteria-kriteria yang dibuat oleh peneliti (Sekaran, 2010).

Kriteria-kriteria atas sampel dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) kabupaten/kota pada tahun 2013 yang telah diaudit oleh BPK.
2. Memiliki data yang lengkap untuk pengukuran keseluruhan variabel:
 - a) Menyediakan empat komponen laporan keuangan Pemerintah Daerah, yaitu Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.
 - b) Menyediakan data jumlah SKPD sebagai entitas akuntansi tahun 2013 pada LKPD atau Laporan Hasil Pemeriksaan Sistem Pengendalian Internal.
3. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang telah mendapatkan opini WTP (Wajar Tanpa Pengecualian) dan WDP (Wajar Dengan Pengecualian) pada periode tahun 2013.

Penelitian ini menggunakan laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten dan kota yang terdapat di pulau jawa periode tahun 2013 karena didasarkan pada pertimbangan bahwa data yang digunakan dapat menyajikan informasi yang *up to date* sehingga bisa menggambarkan kondisi pemerintah daerah terkini. Selain itu, penggunaan LKPD periode tahun 2013 kerana LKPD tersebut telah diaudit dan berdasarkan pada peraturan standar akuntansi pemerintahan terbaru yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010.

3.3 Variabel Penelitian

3.3.1 Variabel Dependen

Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah. Variabel ini diukur dengan berapa banyak butir pengungkapan laporan keuangan berdasarkan standar akuntansi pemerintahan yang diungkapkan oleh pemerintah daerah, yaitu yang tertuang dalam PSAP Nomor 5 sampai dengan PSAP Nomor 9. Tingkat pengungkapan LKPD ini akan menggambarkan seberapa besar tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah dibanding dengan pengungkapan wajib yang seharusnya disajikan dalam CaLK menurut SAP.

Penelitian ini diukur dengan menggunakan rumus:

$$\text{DISC} = \frac{\text{Jumlah Item yang diungkapkan}}{\text{Total item yang harus diungkapkan}} \times 100\%$$

Sebagai pengukur tingkat pengungkapan, penelitian ini menggunakan sistem *scoring*. Sistem *scoring* merupakan sistem pemberian skor dengan membuat daftar *checklist* pengungkapan yang diwajibkan berdasarkan SAP. Penggunaan sistem *scoring* ini serupa dengan yang pernah dilakukan oleh Liestiani (2012), Lesmana (2010), dan Syafitri (2012). Pada penelitian ini akan digunakan indeks pengungkapan dari penelitian Lesmana (2012) yang memuat 46 butir pengungkapan menurut PSAP Nomor 5 sampai dengan Nomor 9 kemudian ditambah 7 butir pengungkapan wajib dalam CaLK sebanyak 7 butir, jadi total ada 53 butir pengungkapan yang akan digunakan dalam penelitian ini.

3.3.2 Variabel Independen

3.3.2.1 Ukuran Pemda

Ukuran adalah skala atau nominal yang menunjukkan besar atau kecilnya suatu obyek. Proksi untuk variabel ukuran pemerintah daerah pada penelitian ini menggunakan total aset dari pemerintah daerah. Total aset didapatkan dari neraca yaitu jumlah aset lancar dan aset non lancar, total aset dinyatakan dalam satuan rupiah. Sedangkan total aset pemerintah daerah terdiri dari: Kas di Kas Daerah, Investasi Jangka Panjang, Aset Tetap, Dana cadangan dan Aset lainnya

$$\text{UKURAN} = \text{Total Aset dalam neraca}$$

3.3.2.2 Kemandirian Daerah

Kemandirian daerah menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah. Pengukuran variabel ini menggunakan rasio yang ditunjukkan dengan membandingkan Pendapatan Asli Daerah dengan Total Pendapatan Daerah. Sedangkan rumus rasio kemandirian keuangan daerah yang digunakan dalam penelitian ini sesuai dengan Halim (2007) adalah sebagai berikut

:

$$\text{RKD} = \frac{\text{PAD}}{\text{TPD}}$$

Keterangan:

RKKD = Rasio Kemandirian Daerah

PAD = Pendapatan Asli Daerah

TPD = Total Pendapatan Daerah

Penjelasan lanjut:

1. Pendapatan Asli Daerah (PAD) menurut Laporan Keuangan (www.djpk.depkeu.go.id) yang terdiri dari: Pajak Daerah, Retribusi Daerah, Hasil Pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan dan Lain-lain Pendapatan Asli Daerah yang sah.
2. Total Pendapatan Daerah menurut Laporan keuangan yang dipublikasikan pada website (www.djpk.depkeu.go.id) terdiri dari:
 - a. Pendapatan Asli Daerah (PAD)

Pendapatan Asli Daerah yang terdiri dari pajak daerah, retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan, lain-lain pendapatan asli daerah yang sah.
 - b. Dana Perimbangan

Dana Perimbangan yang terdiri dari Dana Bagi Hasil Pajak/Bagi Hasil Bukan Pajak, Dana Alokasi Umum, dan Dana Alokasi Khusus.
 - c. Lain-lain Pendapatan Daerah yang Sah

Lain-lain pendapatan daerah yang terdiri dari dana hibah, dana darurat, dana bagi hasil pajak dari provinsi dan pemerintah daerah, dana penyesuaian dan otonomi khusus, dan bantuan keuangan dari provinsi atau pemerintah daerah lainnya.

3.3.2.3 *Intergovernmental Revenue*

Pendapatan pemerintah terdiri dari 3 jenis, yaitu pendapatan asli daerah, pendapatan transfer, dan lain-lain pendapatan yang sah (Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan). Pendapatan transfer/*intergovernmental revenue* adalah jenis pendapatan daerah yang berasal dari transfer pemerintah pusat dan atau pemerintah provinsi. Informasi mengenai jumlah pendapatan transfer dapat diperoleh dari laporan realisasi anggaran. Pendapatan transfer dinyatakan dalam satuan rupiah.

$$\text{IRGROV} = \text{Total Pendapatan Transfer}$$

3.3.2.4 Jumlah SKPD

Satuan kerja perangkat daerah merupakan perangkat daerah pada pemerintah daerah selaku pengguna anggaran/barang. Satuan kerja perangkat daerah merupakan entitas akuntansi pada pemerintah daerah yang wajib menyajikan laporan keuangan untuk dikonsolidasikan menjadi LKPD. (Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan). Jumlah satuan kerja perangkat daerah didapatkan dari catatan atas laporan keuangan.

$$\text{SKPD} = \text{Jumlah SKPD}$$

3.3.2.5 Ukuran Legislatif

DPRD merupakan suatu lembaga perwakilan rakyat yang memiliki fungsi pengawasan terutama dalam hal pengawasan keuangan daerah. Sehingga diharapkan dengan semakin banyaknya anggota DPRD akan semakin meningkatkan pengawasan yang berujung pada peningkatan pengungkapan laporan keuangan yang dilakukan oleh pemerintah daerah setempat.

LEG = Jumlah Anggota DPRD

3.3.2.6 Temuan Audit

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. Temuan audit yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan jumlah temuan audit pemeriksaan BPK atas kelemahan sistem pengendalian intern sebagai proksi dalam mengukur temuan audit yang berdasarkan temuan audit pada LKPD tahun sebelumnya yaitu LKPD tahun 2012.

Temuan = Jumlah Temuan Audit

3.4 Metode Pengumpulan Data

Data yang dikumpulkan dalam penelitian ini adalah menggunakan metode dokumentasi yaitu mengumpulkan data sekunder, mencatat dan mengolah data yang berkaitan dengan penelitian ini. Data tersebut adalah laporan keuangan pemerintah daerah dan laporan hasil pemeriksaan BPK atas pemerintah daerah kabupaten/kota, selain itu data yang dibutuhkan dalam penelitian ini berasal dari BPS (Badan Pusat Statistik) dan sumber lain yang terkait.

3.5 Metode Analisis Data

Metode analisis data merupakan metode yang digunakan peneliti dalam menganalisa data, adapun langkah-langkah yang dilakukan dalam analisis data dalam penelitian ini adalah melalui:

3.5.1 Analisis Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif memberikan gambaran atau deskripsi suatu data yang dilihat dari nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi, varian, maksimum, minimum dan range (Ghozali, 2011). *Mean* digunakan untuk memperkirakan besar rata-rata populasi yang diperkirakan dari sampel. Standar deviasi digunakan untuk menilai dispersi rata-rata dari sampel. Maksimum-minimum digunakan untuk melihat nilai minimum dan maksimum dari populasi. Hal ini perlu dilakukan untuk melihat gambaran keseluruhan dari sampel yang berhasil dikumpulkan dan memenuhi syarat untuk dijadikan sampel penelitian. Analisis deskriptif digunakan untuk menjelaskan karakteristik dalam setiap variabel agar

lebih mudah memahami pengukuran pada variabel yang diungkap (Kusumawardani, 2012). Oleh karena itu, untuk semakin memperjelas gambaran dari data yang diteliti, peneliti memutuskan untuk menambah tabel kategori setelah dilakukan analisis statistik deskriptif,

Dalam menetapkan *range*/jenjang kategori variabel independen dan dependen, dikelompokkan menjadi tiga kategori yaitu kategori rendah, sedang dan tinggi. Penentuan kelas interval dalam kategori menurut Suryahadi dan Purwanto (2008:30) dalam Imawan (2014) adalah sebagai berikut :

$$\text{Interval Kelas} = \frac{\text{Nilai terbesar} - \text{nilai terkecil}}{\text{Jumlah kelas}}$$

1. Kategori Variabel Tingkat Kepatuhan Pengungkapan Wajib LKPD

Nilai Terbesar : 47,2

Nilai Terkecil : 30,2

Interval kelas: $\frac{47,2 - 30,2}{3} : 5,6$

Tabel 3.1 Kategori Variabel Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Interval Presentase	Kategori
30,2 - 35,8	Rendah
35,9 - 41,5	Sedang
41,6 - 47,2	Tinggi
Jumlah	

2. Kategori Variabel Ukuran Pemda

Nilai Terbesar : 37.450.893.488.257

Nilai Terkecil : 1.192.702.794.835

Interval kelas : $\frac{37.450.893.488.257 - 1.192.702.794.835}{3}$

:12.086.063.564.473,9

Tabel 3.2 Kategori Variabel Ukuran Pemda

Interval Presentase	Kategori
1.192.702.794.835 -13.278.766.359.309	Rendah
13.278.766.359.310 - 25.364.829.923.783	Sedang
25.364.829.923.784 – 37.450.893.488.257	Tinggi
Jumlah	

3. Kategori Variabel Tingkat Kemandirian Keuangan Daerah

Nilai Terbesar : 0,56

Nilai Terkecil : 0,03

Interval kelas : $\frac{0,56 - 0,03}{3}$: 0,17

Tabel 3.3 Kategori Variabel Tingkat Kemandirian Keuangan Daerah

Interval Presentase	Kategori
0,03 - 0,20	Rendah
0,21 - 0,38	Sedang
0,39 - 0,56	Tinggi
Jumlah	

4. Kategori Variabel *intergovernmental revenue*

Nilai Terbesar : 3.027.346.700.154

Nilai Terkecil : 434.688.185.289

Interval kelas : $\frac{3.027.346.700.154 - 434.688.185.289}{3}$

: 864.219.504.955,00

Tabel 3.4 Kategori Variabel *Intergovernmental revenue*

Interval Presentase	Kategori
434.688.185.289 – 1.298.907.690.244	Rendah
1.298.907.690.245 – 2.163.127.195.199	Sedang
2.163.127.195.200 – 3.027.346.700.154	Tinggi
Jumlah	

5. Kategori Variabel Jumlah SKPD

Nilai Terbesar : 101

Nilai Terkecil : 26

Interval kelas: $\frac{101 - 26}{3}$: 25

Tabel 3.5 Kategori Variabel Jumlah SKPD

Interval Presentase	Kategori
26 – 51	Rendah
52 – 77	Sedang
78 – 103	Tinggi
Jumlah	

6. Kategori Variabel Jumlah Legislatif

Nilai Terbesar : 51

Nilai Terkecil : 25

Interval kelas : $\frac{51 - 25}{3}$: 8

Tabel 3.6 Kategori Variabel Jumlah Legislatif

Interval Presentase	Kategori
25 - 33	Rendah
34 - 42	Sedang
43 -51	Tinggi
Jumlah	

7. Kategori Variabel Temuan Audit

Nilai Terbesar : 15

Nilai Terkecil : 2

Interval kelas : $\frac{15 - 2}{3}$: 4

Tabel 3.7 Kategori Variabel Temuan Audit

Interval Presentase	Kategori
2 - 6	Rendah
7 - 11	Sedang
12 - 16	Tinggi
Jumlah	

3.5.2 Uji Asumsi Klasik

Tahapan dalam pengujian dengan menggunakan uji regresi berganda menggunakan beberapa asumsi klasik yang harus dipenuhi meliputi: uji normalitas, uji multikolinieritas dan uji heteroskedastisitas yang secara rinci dapat dijelaskan sebagai berikut:

3.5.2.1 Uji Normalitas Data

Uji normalitas dilakukan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual mempunyai distribusi normal (Ghozali, 2011). Model regresi yang baik adalah yang memiliki distribusi data normal atau mendekati normal. Untuk menguji normalitas data dalam penelitian ini menggunakan uji *Kolmogorov-Smirnov* (K-S). Data dikatakan berdistribusi normal yaitu nilai K-S memiliki nilai probabilitasnya di atas $\alpha = 5\%$.

3.5.2.2 Uji Multikolinieritas

Uji Multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen (Ghozali, 2011). Model regresi yang baik adalah tidak terjadi korelasi diantara variabel independen. Multikolinieritas dapat dilihat dari nilai toleransi dan lawannya yaitu *Variance Inflation Factor* (VIF). Untuk pengambilan keputusan dalam menentukan ada atau tidaknya multikolinieritas yaitu dengan kriteria sebagai berikut:

- a. Jika nilai $VIF > 10$ atau jika nilai *tolerance* $< 0,1$ maka ada multikolinieritas dalam model regresi.

- b. Jika nilai $VIF < 10$ atau jika nilai *tolerance* $> 0,1$ maka tidak ada multikolinearitas dalam model regresi.

3.5.2.3 Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dan residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Heteroskedastisitas berarti penyebaran titik data populasi pada bidang regresi tidak konstan. Gejala ini ditimbulkan dari perubahan situasi yang tidak tergambarkan dalam model regresi. Jika *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain tetap, maka disebut sebagai homoskedastisitas dan jika berbeda disebut heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah yang homoskedastisitas. Pengujian ini bertujuan untuk mengetahui korelasi variabel independen dengan nilai absolute residual. Uji heteroskedastisitas menggunakan uji Glejser dengan tingkat signifikansi $\alpha = 5\%$. Jika hasilnya lebih besar dari t-signifikansi ($\alpha = 5\%$) maka tidak mengalami heteroskedastisitas (Ghozali, 2011).

3.5.3 Analisis Regresi

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah model regresi linier berganda. Analisis regresi berganda dilakukan untuk menguji pengaruh dua atau lebih variabel independen terhadap satu variabel dependen (Ghozali, 2011). Ghozali (2011) menjelaskan untuk mengetahui kebenaran prediksi dari pengujian regresi yang dilakukan, maka dilakukan pencarian nilai koefisien determinasi, uji simultan dan uji parsial.

3.5.3.1 Koefisien Determinasi

Koefisien determinasi (R^2) mengukur seberapa jauh kemampuan model regresi dalam menerangkan variasi variabel dependen. Nilai koefisien determinasi adalah antara nol dan satu. Nilai R^2 yang kecil berarti kemampuan variabel-variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen amat terbatas. Nilai yang mendekati satu berarti variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen (Ghozali 2011).

Kelemahan mendasar penggunaan koefisien determinasi adalah bisa terhadap jumlah variabel independen yang dimasukkan ke dalam model. Setiap tambahan satu variabel independen, maka R^2 pasti meningkat. Oleh karena itu, banyak peneliti menganjurkan untuk menggunakan nilai Adjusted R^2 pada saat mengevaluasi mana model regresi terbaik. Tidak seperti R^2 , nilai Adjusted R^2 dapat naik atau turun apabila satu variabel independen ditambahkan ke dalam model regresi.

3.5.3.2 Uji Simultan (Statistik F)

Uji statistik F menunjukkan apakah variabel independen yang dimasukkan dalam model penelitian mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen. Untuk menentukan nilai F tabel, tingkat signifikansi yang digunakan sebesar 5% dengan derajat kebebasan (*degree of freedom*) $df = (n - k)$ dan $(k - 1)$ dimana n adalah jumlah sampel, kriteria yang digunakan adalah :

- a. Bila $F_{hitung} > F_{tabel}$ atau probabilitas $<$ nilai signifikan ($Sig \leq 0,05$), maka H_a diterima, hal ini berarti bahwa secara bersama-sama variabel independen memiliki pengaruh signifikan terhadap variabel dependen.
- b. Bila $F_{hitung} < F_{tabel}$ atau probabilitas $>$ nilai signifikan ($Sig \geq 0,05$), maka H_a ditolak, hal ini berarti bahwa secara bersama-sama variabel independen tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap variabel dependen.

3.5.3.3 Uji Parsial (Uji Statistik t)

Menurut Ghozali (2011) uji statistik t pada dasarnya menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel independen secara individual dalam menerangkan variabel dependen. Pada uji statistik t, nilai t hitung akan dibandingkan dengan nilai t tabel. Pengujian dilakukan dengan menggunakan signifikansi level 0,05 ($\alpha=5\%$). Suatu hipotesis dapat ditolak atau diterima dengan melihat kriteria sebagai berikut :

- a. Bila $t_{hitung} > t_{tabel}$ atau probabilitas $<$ tingkat signifikansi ($Sig < 0,05$), maka H_a diterima dan H_o ditolak, variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen.
- b. Bila $t_{hitung} < t_{tabel}$ atau probabilitas $>$ tingkat signifikansi ($Sig > 0,05$), maka H_a ditolak dan H_o diterima, variabel independen tidak berpengaruh terhadap variabel dependen.

3.5.3.4 Model Regresi

Metode ini digunakan untuk menguji hipotesis pada regresi linier berganda. Hal ini dimaksudkan untuk menguji kandungan ukuran pemerintah daerah, tingkat kemandirian daerah, *intergovernmental revenue*, jumlah SKPD, ukuran legislatif dan temuan audit terhadap tingkat kepatuhan pengungkapan wajib LKPD dengan melihat kekuatan hubungan antar tingkat kepatuhan pengungkapan wajib LKPD dengan ukuran pemerintah daerah, tingkat kemandirian keuangan, *intergovernmental revenue*, jumlah SKPD, ukuran legislatif dan temuan audit. Model regresi linier berganda tersebut adalah sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + e$$

Keterangan :

Y	=	Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD
α	=	Konstanta
$\beta_1 - \beta_6$	=	Koefisien regresi
X_1	=	Ukuran pemerintah daerah
X_2	=	Tingkat Kemandirian keuangan
X_3	=	<i>Intergovernmental revenue</i>
X_4	=	Jumlah SKPD
X_5	=	Ukuran legislatif
X_6	=	Temuan audit
e	=	Error term, yaitu tingkat kesalahan dalam penelitian

BAB V

PENUTUP

5.1 Simpulan

Berdasarkan pada hasil penelitian dan pembahasan yang telah dilakukan, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut :

1. Ukuran Pemda berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.
2. Tingkat kemandirian daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.
3. *Intergovernmental revenue* berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.
4. Jumlah SKPD tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan.
5. Jumlah Legislatif berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.
6. Temuan Audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

5.2 Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang memerlukan perbaikan dalam penelitian-penelitian selanjutnya. Keterbatasan-keterbatasan pada penelitian ini adalah:

1. Penelitian ini menggunakan data laporan keuangan pemerintah daerah tahun anggaran 2013 saja. Penggunaan waktu yang lebih panjang dapat

memberikan gambaran dan perkembangan yang lebih terkini dari praktek pengungkapan laporan pemerintah daerah di Jawa.

2. Karakteristik dan kompleksitas yang digunakan dalam penelitian ini hanya menjelaskan sebagian kecil dari faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah, yang berarti masih ada faktor-faktor lain yang dapat menjelaskan tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah yang tidak dimasukkan kedalam penelitian ini karena keterbatasan waktu dan data.

5.3 Saran

Hasil penelitian ini menemukan bahwa ukuran pemda dan jumlah legislatif terbukti berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Dengan demikian, diharapkan ukuran pemda dan jumlah legislatif dapat menjadi pertimbangan pemerintah daerah dalam meningkatkan pengungkapan informasi pada laporan keuangannya.

Berdasarkan hasil penelitian dan simpulan diatas, maka saran yang dapat diberikan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Variabel temuan audit sebaiknya tidak hanya diproksikan dengan jumlah temuan saja, karena hal ini dinilai tidak material. Penggunaan proksi kualitas temuan akan lebih tepat dalam menentukan tingkat materialitas suatu temuan.
2. Untuk penelitian selanjutnya yang meneliti tingkat pengungkapan wajib LKPD sebelum tahun 2015, diharapkan dapat meneliti tingkat pengungkapan wajib LKPD yang telah benar-benar menerapkan basis akrual saja

berdasarkan dalam Peraturan Pemerintah No.71 Tahun 2010 sehingga penilaian terhadap tingkat pengungkapannya lebih adil.

DAFTAR PUSTAKA

- Arfianti, Dita. 2011. *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi nilai informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Skripsi. FEB UNDIP. Semarang.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2013*. (2013). <http://www.bpk.go.id>. Diakses pada tanggal 8 Januari 2015.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2013*. (2013) <http://www.bpk.go.id>. Diakses pada tanggal 8 Januari 2015.
- Choiriyah, Umi. 2010. *Informatiaon GAP Pengungkapan Lingkungan Hidup di Indonesia*. Skripsi. FE.UNS. Surakarta.
- Darmastuti, D dan S Dyah. 2010. *Faktor-faktor yang Mempengaruhi Pengungkapan Belanja Bantuan Sosial pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada Tahun 2009*. Simposium Nasional Akuntansi XV Banjarmasin.
- Fama dan Jensen. (1983). *The Separation of Ownership and Control*. *Journal of Law and Economics*, 26, pp.
- Ghozali, Imam. 2011. *Analisis Multivariate Program IBM SPSS 19*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Halim, Abdul, dan Kusufi, Syam, Muhammad. (2012). *Teori, Konsep, dan Aplikasi Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Halim, Abdul, dan Abdullah, Syukriy. (2007). *Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintah Daeah (Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi)*. *Jurnal Akuntansi Pemerintahan* Vol. 2 No. 1 pp 53-64.
- Hartono, Rudi. 2014. *Pengaruh Pertumbuhan, Size, Pendapatan Asli Daerah (PAD) dan Kompleksitas terhadap Kelemhan Pengendalian Intern Pemerintah Daerah Studi Empiris pada Pemerintah Provinsi se Indonesia tahun 2011*. Skripsi Sarjana. FE UNNES. Semarang.
- Hilmi, Amirudin Zul. 2011. *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi 2006-2009*. Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Depok.

- Imawan, Riswanda. 2014. *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kemandirian Keuangan Daerah*. Skripsi. FE UNNES. Semarang.
- Kawedar, Warsito (2010). *Opini Audit dan Sistem Pengendalian Intern*. FEB UNDIP. Semarang
- Khasanah, Nur L. 2014. *Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas, dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Skripsi. FEB UNDIP. Semarang.
- Kusumawardani, Media. 2012. *Pengaruh Size, Kemakmuran, Ukuran Legislatif, Leverage, Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia*. Skripsi. FE UNNES. Semarang.
- Lesmana, S. I. 2010. *Pengaruh Karakteristik Pemda Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib di Indonesia*. Thesis, Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret. Surakarta
- Liestiani, Annisa. (2008). *Pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota di Indonesia untuk Tahun Anggaran 2006*. Skripsi Sarjana. FE UI. Depok.
- Mahmudi. 2007. *Analisis Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Yogyakarta UPP STIM YKPN.
- Mandasari, Putriesti. 2009. *Practices of Mandatory Disclosure Compliance in Indonesian Local Government*. Tesis Master. Universitas Sebelas Maret.
- Mardiasmo. (2006). *Perpajakan*. Edisi Revisi 2006, Yogyakarta: CV Andi Offset
- Martani dan Zaelani (2011). *Pengaruh Ukuran, Pertumbuhan, dan Kompleksitas terhadap Pengendalian Intern Pemerintah Daerah Studi Kasus di Indonesia*. Simposium Nasional Akuntansi XIV Aceh 2011.
- Mulyadi. (2002). *Auditing*. Buku 1, edisi Enam, Jakarta: Salemba Empat.
- Na'im, Ainun dan Fuad Rakhman. 2000. *Analisis Hubungan antara Kelengkapan Pengungkapan Laporan Keuangan dengan Struktur Modal dan Tipe Kepemilikan Perusahaan*. Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia. Vol. 15 No. 1. Pp 70-82.
- Nirmala, Swastia. 2012. *Analisis Pengaruh Profitabilitas, Ukuran Perusahaan, Laju Pertumbuhan dan Kompleksitas Transaksi terhadap Kelemahan pengendalian Intern*. Skripsi Sarjana. FEB UNDIP. Semarang.

- Patrick, Patricia A. 2007. *The determinants of organizational innovativeness: The adoption of GASB 34 in Pennsylvania local government*. Ph.D. dissertation, The Pennsylvania State University, United States - Pennsylvania. (Retrieved August 8, 2011, from Accounting & Tax Periodicals, Publication No. AAT 3266180)
- Peraturan Mendagri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Peraturan Pemerintah No. 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Puspitasari, Titus. 2013. *Pengaruh Tingkat Pertumbuhan Ekonomi, Pendapatan Asli Daerah (PAD) dan Kompleksitas Daerah (SKPD) terhadap Kelemahan Pengendalian Intern Pemerintah Daerah*. Skripsi Sarjana. FEB Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah. Jakarta.
- Sekaran, Uma. (2010). *Research Method For Business* (5th ed.). United States: Willey.
- Setyaningrum dan Syafitri (2012). *Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia, Desember, Vol. 9, No. 2, 2014.
- Suhardjanto, D., dan Lesmana, S.I. 2010. *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Di Indonesia*. Jurnal STIE Bank BPD Jateng Vol. 6 No.2. Surakarta
- Suhardjanto dan Yulianingtyas, R.2011. *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kepatuhan PengungkapanWajib Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Universitas Sebelas Maret.
- Sukmaningrum, Tantriani. 2012. *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Skripsi. FEB. Undip. Semarang.
- Sumarjo, H. 2010. *Pengaruh karakteristik Pemda terhadap kinerja keuangan Pemda*. Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret, Surakarta
- Suripto, Bambang. 1999. *Pengaruh Karakteristik Perusahaan Terhadap Luas Pengungkapan Sukarela Dalam Laporan Tahunan*. Simposium Nasional Akuntansi II

Susbiyani dan Purnomosidhi (2014). *The Compliance with Mandatory Disclosure of Financial Statement. A Study from Local Government in Indonesia*. . Journal of Finance and Accounting, Desember, Vol. 5, No. 10, 2014.

Syafitri, Febriyani. 2012. *Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan*. Skripsi Sarjana. FEUI. Depok.

Undang-Undang No 17 Tahun 2003 tentang *Keuangan Negara*.

Undang-Undang No. 32 Tahun 2004 tentang *Pemerintah Daerah*

Undang-Undang No. 33 Tahun 2004 tentang *Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah*.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang *Standar Akuntansi Pemerintahan*

Utama, Prima Wardoyo Putro. 2013. *Pengaruh PDRB, Ukuran dan Pendapatan Asli Daerah dengan Pendapatan Asli Daerah sebagai Variabel Intervening*. Skripsi Sarjana. FE UNNES. Semarang.

Yulianingtyas, Rena R. 2010. *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Skripsi. FE UNS. Surakarta.

LAMPIRAN

Lampiran 1 Rekap data Tahun 2013

DATA PENELITIAN

No	KAB/KOTA	DISC	U	I	M	SKPD	LEG	T
1	Kabupaten Bandung Barat	30,2	2495377407316,34	1366204428523,00	0,11	43	50	10
2	Kabupaten Bekasi	41,5	8309527686947,99	1952511438565,00	0,34	60	50	5
3	Kabupaten Bogor	37,7	15017975916200,80	3027346700154,00	0,28	80	50	9
4	Kabupaten Ciamis	35,8	4450130458197,51	1920265136923,00	0,05	73	50	7
5	Kabupaten Cianjur	34,0	4376329402066,50	1910535869448,00	0,12	82	50	10
6	Kabupaten Cirebon	41,5	3201752187395,50	1913273529478,00	0,11	72	50	9
7	Kabupaten Garut	30,2	3562896905217,62	2391885221952,00	0,09	78	50	4
8	Kabupaten Majalengka	32,1	3699212909208,81	1471091848597,00	0,08	53	50	5
9	Kabupaten Sukabumi	32,1	4246049809489,82	1999350198268,00	0,11	86	50	6
10	Kabupaten Sumedang	34,0	2586424359513,79	1492190114494,00	0,11	65	50	10
11	Kota Bandung	37,7	23042241764568,40	2814192121233,00	0,33	63	50	12
12	Kota Banjar	37,7	1540181128551,41	550292200108,00	0,11	77	30	4
13	Kota Bekasi	35,8	7082243848883,46	1889384577273,00	0,33	43	50	12
14	Kota Cimahi	37,7	1972931804430,40	763954470321,00	0,20	40	45	7
15	Kota Cirebon	32,1	2818228815255,67	773329197983,00	0,20	55	30	6
16	Kota Depok	32,1	6970086707897,48	1318429211380,00	0,30	42	50	11
17	Kota Sukabumi	34,0	1557705670045,50	643925718988,00	0,21	33	30	7
18	Kota Tasikmayala	34,0	3274456774144,35	1804039099188,00	0,03	34	45	6
19	Kabupaten Pandeglang	39,6	2438787238060,88	1461252358413,00	0,05	81	50	9
20	Kota Tangerang	37,7	6286744772756,07	1733463617860,00	0,32	44	50	4
21	Kota Serang	32,1	1593483954120,41	790467479444,00	0,08	57	45	13
22	Kota Cilegon	34,0	2836077189060,00	799808072112,00	0,27	39	35	15
23	Kota Tangerang Selatan	32,1	4299900913614,51	1232283635199,00	0,36	38	45	11
24	Kabupaten Bantul	37,7	3206001751708,65	1262574142571,00	0,15	39	45	5
25	Kabupaten Gunung Kidul	34,0	1824767437498,75	1122441827507,78	0,07	49	45	6
26	Kabupaten Kulon Progo	37,7	1483447764569,02	886199003148,00	0,10	42	40	3
27	Kabupaten Sleman	39,6	3766716105470,02	1442483146251,00	0,24	50	50	12
28	Kota Yogyakarta	37,7	3648019396752,77	914763053594,00	0,29	44	40	13
29	Kabupaten Banyumas	39,6	5718535365232,63	1684988512759,00	0,15	87	50	4
30	Kabupaten Batang	39,6	2515894596824,15	907042678471,00	0,13	62	45	4
31	Kabupaten Boyolali	39,6	2568486391950,37	1268577142314,00	0,11	51	45	6
32	Kabupaten Brebes	39,6	2171166484138,00	1572566763154,00	0,08	52	50	12
33	Kabupaten Cilacap	32,1	3707595283524,94	1842847852672,00	0,13	75	50	9
34	Kabupaten Karanganyar	43,4	2516480436376,33	1187504293715,00	0,12	62	45	8

35	Kabupaten Kebumen	35,8	3261629442888,98	1495048917519,00	0,08	57	50	8
36	Kabupaten Kendal	37,7	3033367656685,40	1160748730442,00	0,10	52	50	12
37	Kabupaten Kudus	37,7	3422011142727,49	1175910533923,00	0,10	46	45	8
38	Kabupaten Magelang	35,8	2637938457474,59	1229608160155,00	0,12	53	50	12
39	Kabupaten Pati	39,6	2022087748464,76	1432820539235,00	0,10	55	50	4
40	Kabupaten Pekalongan	41,5	2482582946232,74	1089589333534,00	0,12	46	45	5
41	Kabupaten Pemalang	37,7	2703348941448,71	1309426926613,00	0,09	50	50	8
42	Kabupaten Purworejo	35,8	2198204188183,72	1161471857886,00	0,10	68	45	10
43	Kabupaten Rembang	43,4	1720547288999,81	922453403781,00	0,11	42	45	4
44	Kabupaten Sragen	39,6	2362868977611,20	1287457096952,00	0,10	62	45	6
45	Kabupaten Sukoharjo	35,8	1877777633224,66	1111578913397,00	0,14	59	45	9
46	Kabupaten Tegal	37,7	2540361400343,66	1353487528720,00	0,10	56	50	12
47	Kabupate Temanggung	39,6	2747150668999,76	923068872390,00	0,10	73	45	13
48	Kabupaten Wonogiri	34,0	3815167723143,29	1344705613101,00	0,07	59	50	6
49	Kabupaten Wonosobo	37,7	2468385322425,26	946856391608,00	0,10	73	45	9
50	Kota Magelang	32,1	2123402967041,75	527020146179,00	0,17	46	25	5
51	Kota Pekalongan	37,7	2238972857341,62	543306066388,00	0,17	74	30	7
52	Kota Salatiga	39,6	1764541562235,12	497103751416,00	0,18	26	25	7
53	Kota Tegal	34,0	2002349845219,56	531835607506,00	0,24	53	30	9
54	Kabupaten Banyuwangi	35,8	2609192785338,37	1313865318226,00	0,10	86	50	6
55	Kabupaten Bojonegoro	34,0	4571923329592,60	1783764156652,00	0,11	64	50	4
56	Kabupaten Bondowoso	39,6	2219610732850,58	1114110761017,00	0,06	52	45	6
57	Kabupaten Jember	34,0	5105740514376,42	2035450450246,00	0,13	62	50	9
58	Kabupaten Kediri	34,0	3288702244765,88	1574897926267,00	0,11	69	50	3
59	Kabupaten Lamongan	34,0	3635719961252,90	1462351500020,00	0,10	62	50	7
60	Kabupaten Lumajang	37,7	2283163251763,60	1173891768269,00	0,09	101	50	6
61	Kabupaten Madiun	41,5	5255838238717,44	1070653005643,00	0,07	48	45	2
62	Kabupaten Magetan	37,7	2648934954741,77	1137467413112,00	0,07	51	45	3
63	Kabupaten Mojokerto	43,4	3585916413310,25	1212974793978,00	0,15	51	45	4
64	Kabupaten Pacitan	45,3	1548126482775,46	963486692722,00	0,06	48	45	9
65	Kabupaten Pamekasan	32,1	2530674183567,09	1082476172773,00	0,07	34	45	9
66	Kabupaten Pasuruan	35,8	3015410133372,84	1519058662570,00	0,15	65	50	7
67	Kabupaten Probolinggo	35,8	2558279514435,09	1250146862696,00	0,08	68	50	10
68	Kabupaten Sidoarjo	41,5	8706645052259,99	1811536169488,00	0,32	48	50	7
69	Kabupaten Situbondo	39,6	2062703077628,28	1014348555495,00	0,07	54	45	7
70	Kabupaten Tuban	37,7	3716653151627,63	1285511683523,00	0,15	44	50	3
71	KabupatenTulungagung	34,0	2138130003488,16	1543337132190,00	0,10	60	50	3
72	Kota Batu	34,0	1192702794835,48	518283547720,00	0,10	40	30	6
73	Kota Blitar	35,8	1897581826867,78	434688185289,00	0,12	58	25	3

74	Kota Malang	37,7	5242132094044,72	1164452439238,00	0,21	39	45	3
75	Kota Mojokerto	35,8	1670698403131,61	491827536000,00	0,13	28	25	8
76	Kota Pasuruan	34,0	1383352274150,98	510487805009,00	0,11	30	25	5
77	Kota Probolinggo	34,0	1610683606364,99	596909659348,00	0,11	44	30	2
78	Kota Surabaya	47,2	37450893488257,30	2443713666204,66	0,53	74	50	8

Keterangan: DISC= Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD, U=Ukuran Pemda, I= Intergovernmental revenue, M= Kemandirian Keuangan Daerah, SKPD= Jumlah SKPD, LEG= Ukuran Legislatif, T= Temuan Audit

Lampiran 2

Tabel Item Pengungkapan Wajib LKPD

Item Pengungkapan Wajib Berdasarkan SAP
1. Informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi.
2. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro.
3. Ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target.
4. Informasi tentang dasar penyajian laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya.
5. Rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan.
6. Informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.
7. Informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.
PSAP Nomor 5 tentang Akuntansi Persediaan
8. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan;
9. Penjelasan lebih lanjut persediaan seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, barang atau perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi, barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, dan barang yang masih dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat.
10. Jenis, jumlah, dan nilai persediaan dalam kondisi rusak atau usang.
PSAP Nomor 6 tentang Akuntansi Investasi
11. Kebijakan akuntansi untuk penentuan nilai investasi.
12. Jenis-jenis investasi, investasi permanen dan nonpermanen.
13. Perubahan harga pasar baik investasi jangka pendek maupun investasi jangka panjang;
14. Penurunan nilai investasi yang signifikan dan penyebab penurunan tersebut;
15. Investasi yang dinilai dengan nilai wajar dan alasan penerapannya;
16. Perubahan pos investasi.
PSAP Nomor 07 tentang Akuntansi Aset Tetap
17. Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat (carrying amount);
Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
18. Penambahan;

19. Pelepasan;
20. Akumulasi penyusutan dan perubahan nilai, jika ada;
21. Mutasi aset tetap lainnya.
Informasi penyusutan, meliputi:
22. Nilai penyusutan;
23. Metode penyusutan yang digunakan;
24. Masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan;
25. Nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode;
26. Eksistensi dan batasan hak milik atas aset tetap;
27. Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan aset tetap;
28. Jumlah pengeluaran pada pos aset tetap dalam konstruksi; dan
29. Jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap.
Jika aset tetap dicatat pada jumlah yang dinilai kembali, maka 8 hal berikut harus diungkapkan:
30. Dasar peraturan untuk menilai kembali aset tetap;
31. Tanggal efektif penilaian kembali;
32. Jika ada, nama penilai independen;
33. Hakikat setiap petunjuk yang digunakan untuk menentukan biaya pengganti;
34. Nilai tercatat setiap jenis aset tetap.
PSAP No 08 tentang AKUNTANSI KONSTRUKSI DALAM Pengerjaan
35. Rincian kontrak konstruksi dalam pengerjaan berikut tingkat penyelesaian dan jangka waktu penyelesaiannya;
36. Nilai kontrak konstruksi dan sumber pendanaannya.
37. Jumlah biaya yang telah dikeluarkan dan yang masih harus dibayar;
38. Uang muka kerja yang diberikan;
39. Retensi
40. Jumlah saldo kewajiban jangka pendek dan jangka panjang yang diklasifikasikan berdasarkan pemberi pinjaman;
41. Jumlah saldo kewajiban berupa utang pemerintah berdasarkan jenis sekuritas utang pemerintah dan jatuh temponya;
42. Bunga pinjaman yang terutang pada periode berjalan dan tingkat bunga yang berlaku;
43. Konsekuensi dilakukannya penyelesaian kewajiban sebelum jatuh tempo;

Perjanjian restrukturisasi utang meliputi:
44. Pengurangan pinjaman;
45. Modifikasi persyaratan utang;
46. Pengurangan tingkat bunga pinjaman;
47. Pengunduran jatuh tempo pinjaman;
48. Pengurangan nilai jatuh tempo pinjaman; dan
49. Pengurangan jumlah bunga terutang sampai dengan periode pelaporan
50. Jumlah tunggakan pinjaman yang disajikan dalam bentuk daftar umur utang berdasarkan kreditur.
Biaya pinjaman:
51. Perlakuan biaya pinjaman;
52. Jumlah biaya pinjaman yang dikapitalisasi pada periode yang bersangkutan;
53. Tingkat kapitalisasi yang dipergunakan.

Lampiran 3

Tabel Statistik Deskriptif

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
DISC	78	30,20	47,20	36,8090	3,51724
Valid N (listwise)	78				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
UKURAN	78	1192702794835,4 8	37450893488257, 29	3976127742579,4 640	4886041606509,8 2600
Valid N (listwise)	78				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
IRGROV	78	434688185289,00	3027346700154,00	1290572498929,5063	529944513693,17944
Valid N (listwise)	78				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
KEMANDIRIAN	78	,03	,53	,1455	,09043
Valid N (listwise)	78				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
SKPD	78	26,00	101,00	56,1667	15,50736
Valid N (listwise)	78				

Descriptive Statistics

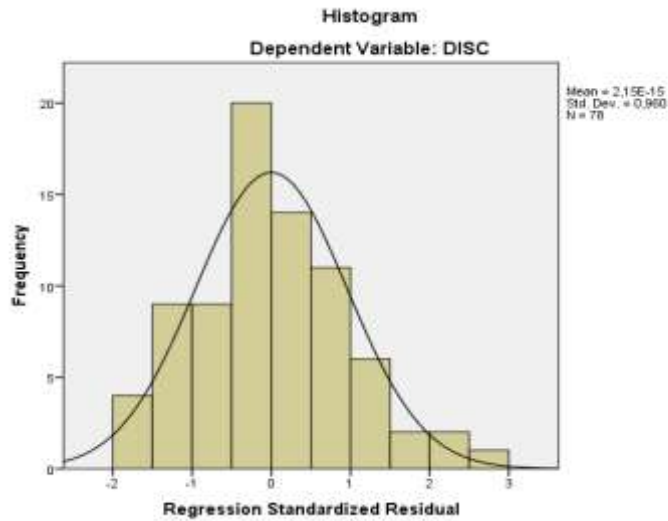
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
LEG	78	25,00	50,00	44,5513	7,77884
Valid N (listwise)	78				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
TEMUAN	78	2,00	15,00	7,2821	3,10382
Valid N (listwise)	78				

Lampiran 4

Gambar Analisis Grafik Histogram



Lampiran 5

Tabel Uji Statistik *Kolmogorov-Smirnov*

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		Unstandardized Residual
N		78
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	,0000000
	Std. Deviation	3,07806995
Most Extreme Differences	Absolute	,067
	Positive	,067
	Negative	-,055
Kolmogorov-Smirnov Z		,588
Asymp. Sig. (2-tailed)		,880

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Lampiran 6
Tabel Uji Multikolinieritas

Model	Coefficients ^a						Collinearity Statistics	
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Tolerance	VIF	
	B	Std. Error	Beta					
(Constant)	31,983	2,889		11,071	,000			
UKURAN	5,447E-013	,000	,618	3,315	,001	,311	3,219	
IRGROV	-4,651E-012	,000	-,686	-3,285	,002	,247	4,040	
KEMANDIRIAN	-,532	6,306	-,014	-,084	,933	,410	2,437	
SKPD	,008	,028	,034	,275	,784	,718	1,393	
LEG	,224	,078	,496	2,890	,005	,366	2,736	
TEMUAN	-,195	,125	-,172	-1,564	,122	,891	1,123	

a. Dependent Variable: DISC

Lampiran 7
Tabel Uji Glesjer

Model	Coefficients ^a				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	1,615	1,733		,932	,354
UKURAN	-1,872E-013	,000	-,224	-1,084	,282
IRGROV	5,665E-013	,000	,130	,561	,576
KEMANDIRIAN	,324	3,782	,015	,086	,932
SKPD	-,016	,017	-,133	-,976	,333
LEG	,028	,047	,114	,598	,552
TEMUAN	,022	,075	,037	,300	,765

a. Dependent Variable: ABS1

Lampiran 8

Tabel Hasil Analisis Regresi

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	31,983	2,889		11,071	,000
UKURAN	5,447E-013	,000	,618	3,315	,001
IRGROV	-4,651E-012	,000	-,686	-3,285	,002
KEMANDIRIAN	-,532	6,306	-,014	-,084	,933
SKPD	,008	,028	,034	,275	,784
LEG	,224	,078	,496	2,890	,005
TEMUAN	-,195	,125	-,172	-1,564	,122

Lampiran 9

Tabel Hasil Uji Statistik F

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	223,026	6	37,171	3,618	,003 ^b
Residual	729,538	71	10,275		
Total	952,564	77			

a. Dependent Variable: DISC

b. Predictors: (Constant), TEMUAN, SKPD, ASET, LEG, KEMANDIRIAN, IRGROV

Lampiran 10

Tabel Hasil Koefisien Determinasi

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,484 ^a	,234	,169	3,20549	1,774

a. Predictors: (Constant), TEMUAN, SKPD, ASET, LEG, KEMANDIRIAN, IRGROV

b. Dependent Variable: DISC