

**DETERMINAN PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH
DAERAH DI INDONESIA**

(Tesis)

Oleh

AATINA IZZATI PENTA HARNOWATI



**PROGRAM MAGISTER ILMU AKUNTANSI
FEKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2017**

**DETERMINAN PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH
DAERAH DI INDONESIA**

Oleh

AATINA IZZATI PENTA HARNOWATI

Tesis

Sebagai Salah Satu Syarat untuk Mencapai Gelar
MAGISTER ILMU AKUNTANSI

Pada

Program Magister Ilmu Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung



**PROGRAM MAGISTER ILMU AKUNTANSI
FEKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2017**

ABSTRAK

DETERMINAN PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA

Oleh

AATINA IZZATI PENTA HARNOWATI

Penelitian bertujuan untuk meneliti apakah tingkat pembangunan manusia, ukuran pemerintah daerah, tingkat ketergantungan, tipe pemerintahan dan temuan audit merupakan determinan pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah, pengungkapan finansial dan non finansial. Sampel yang digunakan sebanyak 481 pemerintah daerah kabupaten dan kota di Indonesia. Hasil penelitian menggunakan analisis regresi linear berganda membuktikan bahwa rata – rata tingkat pengungkapan laporan keuangan yang diukur dengan indeks pengungkapan sebesar 60,89%, rata – rata tingkat pengungkapan finansial sebesar 67,22% dan rata –rata tingkat pengungkapan non finansial sebesar 50,14%. Hasil penelitian membuktikan tingkat pembangunan manusia meningkatkan pengungkapan laporan keuangan dan pengungkapan finansial pada laporan keuangan. Variabel temuan audit terbukti meningkatkan pengungkapan non finansial pada laporan keuangan. Ukuran pemerintah daerah, tingkat ketergantungan, tipe pemerintahan belum bisa membuktikan dapat meningkatkan pengungkapan laporan keuangan, pengungkapan finansial dan non finansial pada laporan keuangan

Kata kunci: pengungkapan, laporan keuangan pemerintah daerah

ABSTRACT

DETERMINANT OF FINANCIAL STATEMENTS DISCLOSURE OF LOCAL GOVERNMENT IN INDONESIA

By

AATINA IZZATI PENTA HARNOWATI

The objectives of this research were to find out whether the human development index, the size of regional government, the dependency level, the types of governments and audit findings were determinants of regional government financial statements disclosure, financial and non-financial disclosure. This research used 481 district and municipal regional governments in Indonesia. The research results based on the multiple linear regression analysis showed that the average of regional government financial statement disclosure was measured with disclosure index of 60.89%, the average of financial disclosure was 67.22%, and the average of non-financial disclosure was 50.14%. The research result proved that the human development level improved financial statement disclosure and financial disclosure of financial statement. The audit finding variable proved to be increasing non-financial disclosure in the financial statement. The regional government size, the dependency level, and types of governments did not yet prove able to improve the financial statement disclosure, financial and non-financial disclosure in the financial statement.

Keywords: disclosure, regional government financial statement.

Judul Tesis : **DETERMINAN PENGUNGKAPAN
LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH
DAERAH DI INDONESIA**

Nama Mahasiswa : **Aatina Izzati Penta Harnowati**

Nomor Pokok Mahasiswa : 1421031043

Program Studi : Magister Ilmu Akuntansi

Fakultas : Ekonomi dan Bisnis




Susi Sarumpaet, S.E., MBA., Ph.D., Akt.
NIP 19691008 199501 2 001


Dr. Fajar Gustiawaty D., S.E., M.Si., Akt.
NIP 19710802 199512 2 001

2. Ketua Program Magister Ilmu Akuntansi


Susi Sarumpaet, S.E., MBA., Ph.D., Akt.
NIP 19691008 199501 2 001

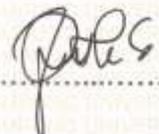
MENGESAHKAN

1. Tim Penguji :

Ketua : Susi Sarumpaet, S.E., MBA., Ph.D., Akt. 

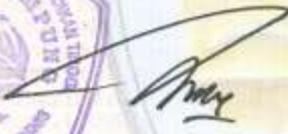
Sekretaris : Dr. Fajar Gustiawaty D., S.E., M.Si., Akt. 

Penguji Utama : Dr. Lindrianasari, S.E., M.Si., Akt. 

Sekretaris Penguji : Dr. Agrianti Komalasari, S.E., M.Si., Akt. 

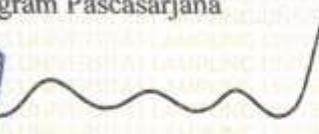
2. Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis




Prof. Dr. H. Satria Bangsawan, S.E., M.Si.
NIP 19610904 198703 1 011

3. Direktur Program Pascasarjana




Prof. Dr. Sudjarwo, M.S.
NIP 19530528 198103 1 002

Tanggal Lulus Ujian Tesis : 08 Februari 2017

LEMBAR PERNYATAAN

Saya yang bertandatangan di bawah ini:

Nama : Aatina Izzati Penta Harnowati
NPM : 1421031043
Jurusan/Program Studi : Magister Ilmu Akuntansi
Fakultas : Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung

Menyatakan dengan sebenarnya bahwa tesis ini benar-benar merupakan hasil karya sendiri, bebas dari peniruan terhadap karya dari orang lain. Kutipan pendapat dan tulisan orang lain dirujuk sesuai dengan cara-cara penulisan karya ilmiah yang berlaku.

Apabila dikemudian hari terbukti dalam tesis ini terkandung ciri – ciri plagiat dan bentuk-bentuk peniruan lain yang dianggap melanggar peraturan, maka saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut.

Bandar Lampung, Februari 2017

Pembuat Pernyataan,



Aatina Izzati Penta Harnowati
NPM. 1421031043

RIWAYAT HIDUP

Penulis dilahirkan di Tegal, Jawa Tengah pada tanggal 17 Mei 1981 yang merupakan anak ketiga dari empat bersaudara. Penulis lahir dari pasangan suami istri Bapak I. Hartono (Alm) dan Ibu Sumiah.

Pendidikan yang pernah ditempuh oleh penulis yaitu Taman Kanak – Kanak Perwanida Tegal, pendidikan SD di SDN Kejambon 2 Tegal lulus tahun 1993, pendidikan SMP Negeri 14 Tegal lulus tahun 1996, pendidikan SMU Negeri 4 Tegal lulus tahun 1999. Penulis melanjutkan D3 jurusan Statistik pada Akademi Ilmu Statistik Muhamadiyah Semarang lulus tahun 2004, Strata I Fakultas Ekonomi pada Universitas Sang Bumi Ruwa Jurai, Bandar Lampung lulus tahun 2011.

Penulis diterima sebagai pegawai negeri sipil di Badan Pusat Statistik dan di tempatkan pada Badan Pusat Statistik Provinsi Lampung pada tahun 2006. Pada tahun 2015 penulis diterima sebagai mahasiswa Magister Ilmu Akuntansi Universitas Lampung melalui jalur Bea Siswa STAR BPKP.

MOTO

Ikhtiar, Syukur dan Tawakal

PERSEMBAHAN

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

Dengan rasa syukur kupersembahkan tesis ini kepada Ibu dan Bapak tersayang, suami sekaligus sahabat dan motivatorku, Muhamad Ridwan, S.Ag., anak-anakku Roisul Fakhri Ari dan Aulia Fihris Saidah serta almamaterku.

SANWACANA

Alhamdulillahirabbil 'alamin. Puji dan syukur penulis panjatkan kehadirat Allah SWT atas segala rahmat dan karunia – Nya sehingga tesis ini dapat diselesaikan.

Tesis dengan judul "**Determinan Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia**" merupakan salah satu syarat dalam menyelesaikan studi pada Program Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

Pada kesempatan ini, penulis mengucapkan terimakasih kepada:

1. Bapak Prof. Dr. Ir. Hasriadi Mat Akin, M.P. selaku Rektor Universitas Lampung;
2. Bapak Prof. Dr. H. SatriaBangsawan, M.Si., selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.
3. Bapak Prof. Dr. Sudjarwo, M.S. selaku Direktur Program Pascasarjana Universitas Lampung;
4. Ibu Susi Sarumpaet, S.E.E., M.B.A., Ph.D., Akt., selaku Ketua Program Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung sekaligus Pembimbing I atas kesediaan waktu dan pemikirannya dalam memberikan bimbingan, arahan, kritik dan saran selama penyusunan tesis ini.

5. Bapak Fitra Dharma, S.E., M.Si., selaku Pembimbing II atas kesediaan waktu dan pemikirannya dalam memberikan bimbingan, arahan, kritik,serta saran pada proses penyelesaian tesis ini;
6. Ibu Dr. Lindrianasari, S.E., M.Si., Akt. selaku Dosen Penguji Utama yang telah memberikan saran dan masukan selama penyusunan tesis;
7. Ibu Dr. Agrianti Komalasari, S.E., M.Si., A.kt. selaku Pembahas II yang telah memberikan saran dan masukan selama penyusunan tesis;
8. Bapak dan Ibu Dosen Magister Ilmu Akuntansi yang selama perkuliahan telah memberikan ilmu dan berbagi pengalaman berharga;
9. Bapak dan Ibu yang memberi motivasi, perhatian dan mendoakan anak – anaknya;
10. Suamiku tercinta, Muhamad Ridwan, S.Ag. yang selalu memberikan dukungan, perhatian, bantuan yang luar biasa dan doa demi terselesaikannya tesis ini. Anak – anaku, Roisul Fakhri Ari dan Aulia Fihris Saidah yang menjadi motivasi utama penulis dalam menyelesaikan tesis;
11. Keluarga besar Badan Pusat Statistik Provinsi Lampung yang telah memberikan dukungan dan motivasi dalam tugas belajar ini.
12. Staf administrasi MIA UNILA Mas Andri Kasrani dan mbak Leni;
13. Teman – teman Batch 2 BPKP STAR.

Penulis menyadari bahwa tesis ini masih jauh dari kesempurnaan. Hal ini disebabkan keterbatasan pengetahuan dan kemampuan penulis, namun semoga tesis ini dapat berguna dan bermanfaat bagi semua pihak.

Bandar Lampung, Februari 2017

Penulis,



Aatina Izzati Penta Harnowati

DAFTAR ISI

Halaman

DAFTAR TABEL

DAFTAR GAMBAR

BAB I PENDAHULUAN

1.1	Latar Belakang	1
1.2	Rumusan Permasalahan	8
1.3	Tujuan Penelitian	9
1.4	Manfaat Penelitian	9

BAB II KAJIAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS

2.1	Dasar Teori	10
2.1.1	Teori Keagenan	10
2.1.2	Pengungkapan Laporan Keuangan	13
2.2	Penelitian Terdahulu dan Pengembangan Hipotesis	20
2.2.1	Penelitian Terdahulu	20
2.2.2	Pengembangan Hipotesis	24

2.2.2.1. Tingkat Pembangunan Manusia.....	24
2.2.2.2. Ukuran Pemerintah Daerah.....	27
2.2.2.2. Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah.....	29
2.2.2.2. Tipe Pemerintahan	32
2.2.2.2. Temuan Audit.....	34
2.3 Model Penelitian	37

BAB III METODOLOGI PENELITIAN

3.1 Populasi dan Sampel Penelitian	38
3.2 Data Penelitian	39
3.3 Definisi Variabel	40
3.3.1 Variabel Dependen	40
3.3.1.1 Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Daerah	40
3.3.2 Variabel Independen	42
3.3.2.1 Tingkat Pembangunan Manusia	42
3.3.2.2 Ukuran Pemerintah Daerah	43

3.3.2.3 Tingkat Ketergantungan Pemerintah	
Daerah.....	44
3.3.2.4 Tipe Pemerintah.....	44
3.3.2.5 Temuan Audit.....	44
3.4 Operasional Variabel.....	45
3.5 Alat Analisis.....	46
3.6 Metode Analisis	47
3.6.1 Uji Statistik Deskriptif	48
3.6.2 Uji Asumsi Klasik.....	48
3.6.2.1 Uji Normalitas.....	48
3.6.2.2 Uji Multikolinearitas	49
3.6.2.3 Uji Heteroskedastisitas.....	50
3.6.3 Uji Model	50
3.6.3.1 Uji koefisien determinasi (R^2).....	51
3.6.4 Uji Koefisien Regresi (Uji t).....	52

BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Deskriptif Statistik	53
--------------------------------	----

4.1.1	Deskriptif Statistik Variabel Dependen	54
4.1.2	Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan	55
4.1.3	Tingkat Pengungkapan Finansial Laporan Keuangan.....	58
4.1.4	Tingkat Pengungkapan Non Finansial Laporan Keuangan.....	59
4.2	Analisis Deskriptif Variabel Independen	61
4.3	Uji Asumsi Klasik.....	63
4.3.1	Uji Normalitas	63
4.3.2	Uji Multikolinearitas.....	64
4.3.3	Uji Heteroskedastisitas.....	65
4.4	Hasil Pengujian dan Pembahasan Hipotesis	66
4.4.1	Hasil Uji Regresi Model 1.....	66
4.4.1.1	Tingkat Pembangunan Manusia.....	67
4.4.1.2	Ukuran Pemerintah Daerah	68
4.4.1.3	Tingkat Ketergantungan	69
4.4.1.4	Tipe Pemerintahan	71

4.4.1.5 Temuan Audit.....	72
4.4.2 Hasil Uji Regresi Model 2.....	72
4.4.1.1 Tingkat Pembangunan Manusia.....	73
4.4.1.2 Ukuran Pemerintah Daerah	74
4.4.1.3 Tingkat Ketergantungan	74
4.4.1.4 Tipe Pemerintahan	75
4.4.1.5 Temuan Audit.....	75
4.4.3 Hasil Uji Regresi Model 3.....	76
4.3.4 Rangkuman Hasil Penelitian	79
Bab V SIMPULAN DAN SARAN	
5.1 Simpulan	81
5.2 Keterbatasan Penelitian.....	83
5.2 Saran	84
DAFTAR PUSTAKA	85
LAMPIRAN-LAMPIRAN.....	91

DAFTAR TABEL

	Halaman
1. Tabel 1.1 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah 2014 yang diperiksa BPK	1
2. Tabel 2.1 Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Berdasarkan PP 71 Tahun 2010 Lampiran II	18
3. Tabel 3.1 Populasi dan Sampel Penelitian	39
4. Tabel 3.2 Operasional Variabel	46
5. Tabel 4.1 Statistik Deskriptif Sampel Model 1,2 dan 3.....	53
6. Tabel 4.2 Statistik Deskriptif Variabel Independen	61
7. Tabel 4.3 Uji Normalitas	63
8. Tabel 4.4 Uji Multikolinearitas.....	64
9. Tabel 4.5 Uji Heteroskedastisitas Pada Model 1.....	65
10. Tabel 4.6 Uji Heteroskedastisitas Pada Model 2.....	65
11. Tabel 4.7 Uji Heteroskedastisitas Pada Model 3.....	65
12. Tabel 4.8 Hasil Regresi.....	66
13. Tabel 4.9 Model Summary dan Anova pada Tingkat Pengungkapan Non Finansial.....	77
14. Tabel 4.10 Analisis Regresi <i>Backward</i>	77

DAFTAR GAMBAR

1.	Gambar 2.1	Model Penelitian	37
2.	Gambar 4.1	Rata – rata per kategori Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	55
3.	Gambar 4.2	Rata – rata pengungkapan per kategori per yuridiksi (%)	57

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Reformasi birokrasi di Indonesia telah mendorong perubahan pada pengelolaan keuangan negara mulai dari proses perencanaan dan penganggaran, pelaksanaan, hingga pertanggungjawaban dan pengawasan. Pemerintah dituntut meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah demi terwujudnya good public governance (KNKG, 2008). Transparansi bermanfaat untuk meminimalkan masalah moral hazard dengan memfasilitasi kontrol publik. Transparansi menjadi alat yang penting bagi masyarakat untuk memantau dan mengevaluasi kinerja wakil rakyat dan pegawai pemerintah (Albalate, 2012). Transparansi selalu memerlukan syarat yakni bisa dipertanggungjawabkan, karena akses informasi merupakan tahap awal proses pertanggungjawaban/akuntabilitas. (Meijer,2013).

Steccolini (2002) menyatakan bahwa laporan tahunan, meskipun belum melaporkan akuntabilitas secara keseluruhan dari entitas pemerintahan, namun dipertimbangkan sebagai media utama akuntabilitas. Laporan keuangan merupakan 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*). Pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh standar akuntansi yang berlaku merupakan pengungkapan yang bersifat wajib (*Mandatory Disclosure*) (Arifin, 2014).

Mardiasmo (2009) menyatakan Lembaga pemerintah dituntut untuk dapat membuat laporan keuangan eksternal yang meliputi laporan keuangan formal, seperti laporan surplus/defisit, laporan realisasi anggaran, laporan laba rugi, laporan arus kas, serta kinerja yang dinyatakan dalam ukuran *financial* dan *non financial*.

Standar akuntansi diperlukan sebagai pedoman dan petunjuk dalam rangka penyusunan laporan keuangan. Oleh karena itu, laporan keuangan pemerintah yang dihasilkan harus mengikuti SAP sesuai PP Nomor 71 Tahun 2010. Hal ini dipertegas dengan 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.

Badan pemeriksa keuangan (BPK) memeriksa kewajaran laporan keuangan yang disajikan oleh pemerintah daerah maupun pemerintah pusat sesuai dengan Undang-Undang Dasar 1945 pasal 23E ayat 1 untuk menjamin kualitas laporan

keuangan. Tahun 2015 Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) melakukan pemeriksaan 539 LKPD Tahun 2014.

Tabel 1.1. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah 2014 yang diperiksa BPK

LKPD	Jumlah LKPD
Provinsi	34
Kabupaten	412
Kota	93
Total	539

Sumber : IHPS Semester II Tahun 2015

Hasil pemeriksaan atas seluruh LKPD tahun 2014 (539 LKPD), BPK memberikan opini WTP atas 252 (47%) LKPD, opini WDP atas 247 (46%) LKPD, opini TMP atas 35 (6%) LKPD, dan opini TW atas 5 (1%) LKPD. Capaian LKPD ini di bawah target RPJMN 2010-2014 yang menetapkan opini WTP atas seluruh LKPD pada tahun 2014 (BPK, 2015).

Herawati dan Susanto (2009) berpendapat bahwa salah satu aspek penting untuk mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian dari BPK adalah kepatuhan terhadap standar akuntansi. Namun, rata – rata tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan (*mandatory disclosure*) pada Catatan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah berdasarkan SAP di Indonesia masih rendah.

Suhardjanto Dan Yulianingtyas (2011) menyatakan tingkat pengungkapan wajib Laporan Keuangan sebesar 30,85%. Penelitian Martani dan Lestiani (2012) menyatakan tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan sebesar 35,45%. Peningkatan pengungkapan wajib laporan keuangan dibuktikan dalam penelitian Setyaningrum dan Syafitri (2012) yang menyebutkan tingkat pengungkapan wajib

laporan keuangan sebesar 52,09%. Arifin (2014) menyatakan bahwa secara keseluruhan pengungkapan wajib (yang diukur dengan Indeks Kepatuhan Pemerintah (GCI)) adalah 69,60%.

Pengungkapan laporan keuangan dalam penelitian ini lebih bersifat pengungkapan yang sifatnya wajib karena tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah masih rendah. Penyusunan laporan keuangan dan praktek pengungkapan wajib pemerintah daerah harus mengikuti prinsip-prinsip praktik akuntansi di organisasi sektor publik (Arifin, 2014). Penelitian ini membagi pengungkapan menjadi pengungkapan finansial dan non finansial untuk mengetahui seberapa jauh pemerintah daerah dalam mengungkapkan informasi laporan keuangan.

Healy dan Palepu (2001) mendefinisikan pengungkapan sebagai komunikasi informasi ekonomi, baik keuangan atau non-keuangan, kuantitatif atau sebaliknya, mengenai posisi keuangan perusahaan dan kinerja. PP No 71 Tahun 2010 menyebutkan laporan finansial terdiri dari kebijakan akuntansi yang digunakan dan item – item dalam laporan keuangan. Laporan non finansial pada laporan keuangan lebih pada hasil kinerja pemerintah daerah. Informasi non finansial pada laporan keuangan penting karena masyarakat sebagai *principal* berhak mengetahui hasil kinerja pemerintah daerah sebagai *agent*. Hal ini didukung oleh Undang – undang No 14 Tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik untuk memenuhi kebutuhan masyarakat dalam mendapatkan informasi mengenai penyelenggaraan negara.

Zimmerman (1977) menyatakan bahwa pemeriksaan laporan keuangan menjadi salah satu sarana dalam meminimalkan konflik keagenan sekaligus mewujudkan penerapan *good public governance*. Hal ini menunjukkan bahwa fungsi pengawasan oleh masyarakat merupakan salah satu kunci utama terciptanya pengelolaan anggaran yang baik dan didukung oleh keterbukaan informasi yang baik pula.

Peran pendidikan, kesehatan dan tingkat pendapatan merupakan indikator utama tingkat pembangunan manusia. Peningkatan pembangunan manusia dapat meningkatkan perspektif yang lebih baik bagi masyarakat dalam mengawasi pemerintahannya dan memajukan *good public governance* di daerahnya (Rajkumar dan Swaroop, 2004). Data Indeks Pembangunan Manusia (IPM) yang dikeluarkan BPS, pembangunan manusia di Indonesia tahun 2014 sebesar 68,90%, menempatkan Indonesia pada level pembangunan manusia “sedang”. Penelitian Perez, Bolivar dan Hernandez (2014) menyatakan tingkat pendidikan di negara-negara OECD tidak berpengaruh terhadap pengungkapan informasi keuangan di internet. Penelitian Arifin (2014) membuktikan bahwa Indeks Pembangunan Manusia (IPM) yang merupakan variabel kontrol menjadi prediktor signifikan secara statistik dari tingkat pengungkapan wajib.

Selain tingkat pembangunan manusia, ukuran pemerintah daerah yang juga berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan. Pemerintah daerah yang berukuran besar umumnya memiliki total aset yang relatif besar (Baber, 1983). Semakin besar ukuran pemerintah daerah akan menanggung akuntabilitas yang

lebih besar sehingga permintaan terhadap informasi keuangan pemerintah meningkat (Giroux dan McLelland, 2003). Hal ini disebabkan adanya sorotan dari masyarakat dan politisi terhadap pengelolaan aset oleh pemerintah daerah.

Pemerintah daerah dengan total aset yang lebih besar akan lebih kompleks dalam menjaga dan mengelola asetnya (Suhardjanto, Mandasari dan Brown, 2010). Hasil penelitian Setyaningrum dan Syafitri (2012) yang menunjukkan bahwa ukuran pemerintah daerah mempunyai pengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Sebaliknya, hasil penelitian Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) menyatakan bahwa ukuran pemerintah daerah bukan merupakan variabel prediktor pengungkapan wajib laporan keuangan.

Pemerintah daerah dalam operasional pemerintahannya dibiayai juga oleh pemerintah pusat. Salah satu indikator untuk mengetahui tingkat ketergantungan pemerintah daerah adalah dengan melihat Dana Alokasi Umum (DAU) yang diberikan oleh pemerintah pusat. Hasil penelitian Robbins dan Austin (1986) menyatakan pemerintah daerah dengan ketergantungan finansial yang tinggi cenderung memiliki tingkat pengungkapan yang tinggi dalam laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil berbeda pada penelitian Martani dan Lestiani (2012) yang menyatakan tingkat besar kecilnya atau kecil dari ketergantungan pada pemerintah pusat tidak memberikan dorongan bagi pemerintah daerah untuk meningkatkan tingkat pengungkapan pada LKPD.

Struktur pemerintah Indonesia terdiri dari pemerintah pusat dan daerah.

(Nordawan, 2007). Pemerintah daerah terdiri dari pemerintah provinsi, kabupaten

dan kota. Permasalahan yang dihadapi pemerintah kota lebih kompleks dibanding kabupaten dikarenakan masyarakat yang memiliki keberagaman latar belakang sosial dan pendidikan. Penelitian Martani dan Lestiani (2012) menemukan tipe pemerintah daerah tidak berpengaruh dengan tingkat pengungkapan. Sebaliknya, hasil penelitian Susbiyani, dan lain - lain (2014) membuktikan bahwa tipe daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan.

Temuan audit merupakan variabel prediktor yang sering digunakan oleh para peneliti untuk mengukur tingkat kepatuhan akuntansi. Temuan audit yang banyak maka pemerintah daerah memenuhi rekomendasi BPK RI dalam melakukan koreksi sehingga akan berupaya untuk meningkatkan pengungkapan laporan keuangan. Hasil penelitian Martani dan Lestiani (2012) menyatakan bahwa jumlah temuan audit memiliki hubungan positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil berbeda pada penelitian Arifin (2014) yang menyatakan bahwa temuan audit bukan prediktor signifikan dari pengungkapan wajib laporan keuangan.

Belum konklusifnya hasil penelitian sebelumnya membuat peneliti tertarik untuk menggunakan variabel tingkat pembangunan manusia, ukuran pemerintah daerah, tingkat ketergantungan pemerintah daerah, tipe pemerintahan dan temuan audit. Variabel prediktor di atas mungkin dapat meningkatkan pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah secara keseluruhan sedangkan pengungkapan laporan keuangan terdapat pengungkapan finansial dan non finansial. Penulis tertarik membagi tingkat pengungkapan laporan keuangan menjadi tingkat

pengungkapan finansial dan non finansial untuk mengetahui seberapa jauh pemerintah daerah melakukan pengungkapan laporan keuangan. Berdasarkan uraian tersebut, penulis tertarik melakukan penelitian dengan judul **“Determinan Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia”**

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang diuraikan sebelumnya maka rumusan masalah penelitian ini sebagai berikut:

1. Apakah tingkat pembangunan manusia berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah
2. Apakah ukuran pemerintah daerah berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah
3. Apakah tingkat ketergantungan pemerintah daerah berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah
4. Apakah tipe pemerintah daerah berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah
5. Apakah temuan audit berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.
6. Apakah tingkat pembangunan manusia, ukuran pemerintah daerah, tingkat ketergantungan, tipe pemerintah daerah dan temuan audit berpengaruh terhadap pengungkapan finansial dan non finansial pada laporan keuangan pemerintah daerah.

1.3. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini untuk mengetahui tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah, pengungkapan finansial dan non finansial pada laporan keuangan serta faktor – faktor yang mempengaruhinya dengan menggunakan variabel tingkat pembangunan manusia, ukuran pemerintah daerah, tingkat ketergantungan pemerintah daerah, tipe pemerintahan dan temuan audit.

1.4. Manfaat Penelitian

Hasil penelitian diharapkan memberikan manfaat sebagai berikut:

- a. Tingkat pengungkapan laporan keuangan yang masih rendah sehingga penelitian ini akan menjelaskan faktor apa saja yang mempengaruhi pemerintah daerah dalam melakukan pengungkapan laporan keuangan, pengungkapan finansial dan non finansial pada laporan keuangan berdasarkan teori keagenan pada sektor publik dan hasilnya akan membantu dalam meningkatkan pengawasan pemerintah dan akuntabilitas sektor publik.
- b. Tesis ini memisahkan tingkat pengungkapan finansial dan non finansial pada laporan keuangan pemerintah daerah selain meneliti tingkat pengungkapan laporan keuangan secara keseluruhan yang berdasarkan PP No 71 Tahun 2010 Lampiran II. Temuan ini diharapkan dapat menghasilkan implikasi penting bagi regulator, akuntan, pemerintah pusat dan *stakeholder* lainnya.

BAB II

KAJIAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Dasar Teori

2.1.1. Teori Keagenan

Pada teori keagenan, Jensen dan Meckling (1976) mendefinisikan hubungan keagenan sebagai sebuah kontrak dimana satu atau lebih pemilik (*principal*) menyewa orang lain (*agent*) untuk melakukan beberapa jasa untuk kepentingan mereka dengan mendelegasikan beberapa wewenang pembuatan keputusan kepada *agent*. Demikian pula, dalam sektor publik hubungan antara manajer politik dan pemilih dapat digambarkan sebagai hubungan keagenan dimana pemilih adalah prinsipal dan manajer politik adalah agen (Banker dan Patton, 1987).

Pemerintah daerah adalah salah satu jenis organisasi sektor publik yang tujuan utamanya adalah untuk memberikan pelayanan publik. Mardiasmo (2002) berpendapat bahwa karena menyangkut penggunaan uang publik maka pemerintah akan mendapatkan tekanan dari berbagai pihak (*stakeholders*) yang berkaitan dengan kebutuhan untuk akuntabilitas publik. Para pemangku

kepentingan pemerintah akan terus menekan pemerintah daerah pada kualitas pelayanan publik dan akuntabilitas publik.

Menurut Moe (1984), di pemerintahan terdapat suatu keterkaitan dalam kesepakatan – kesepakatan *principal – agen* yang dapat ditelusuri melalui proses anggaran: pemilih – legislatur, legislatur – pemerintah, menteri keuangan – pengguna anggaran, perdana menteri – birokrat, dan pejabat – pemberi pelayanan. Dalam organisasi pemerintah, khususnya antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah, ada hubungan *agen – principal*, di mana pemerintah pusat adalah *principal* dan pemerintah daerah sebagai *agen*. Hubungan muncul pertama dengan otonomi daerah di mana pemerintah daerah adalah adanya suatu proses politik. Para pemimpin pemerintah daerah dipilih langsung dari daerah proses pemilihan (pilkada). Namun, Indonesia sebagai negara kesatuan, pemerintah daerah bertanggung jawab, selain kepada masyarakat setempat sebagai pemilih, tetapi juga bertanggung jawab kepada pemerintah pusat (Fadzil dan Nyoto, 2011).

Halim dan Abdullah (2010) menyebutkan bahwa pada pemerintahan, peraturan perundang – undangan secara implisit merupakan bentuk kontrak antara eksekutif, legislatif dan publik. Dalam peraturan tersebut dinyatakan semua kewajiban dan hak pihak – pihak yang terlibat dalam pemerintahan. Aturan keuangan negara yang secara eksplisit merupakan manifestasi dari teori keagenan adalah UU 17/2003, UU 1/2004, dan UU 15/2004 merupakan aturan yang secara tegas mengatur bagaimana perencanaan, pelaksanaan, dan pemeriksaan keuangan

publik (negara dan daerah) dilaksanakan oleh pemerintah. APBD menurut UU Keuangan Negara ditetapkan sebagai peraturan daerah (perda). Peraturan daerah ini merupakan bentuk kontrak yang menjadi alat bagi legislatif untuk mengawasi pelaksanaan anggaran oleh eksekutif (Halim dan Abdullah, 2006).

Elaborasi teori keagenan meliputi proses penganggaran dalam organisasi pemerintah. Fakta bahwa melalui teori keagenan, eksekutif adalah agen diantara legislatif dan publik dan legislatif adalah agen dari masyarakat sebagai pemilih. Posisi legislatif sebagai wakil dari masyarakat, dalam kejadian asimetri informasi dapat menyebabkan perilaku oportunistik seperti *adverse selection* dan *moral hazard* (Shi dan Svenson, 2002). Perilaku oportunistik dalam proses penganggaran contohnya, alokasi program ke dalam anggaran yang membuat pemerintah lebih kuat dalam posisi politik terutama menjelang proses pemilihan, yaitu program yang menarik bagi pemilih dan publik dapat berpartisipasi di dalamnya (Fadzil dan Nyoto, 2011).

Menurut Zimmerman (1977), *agency problem* ada dalam konteks organisasi pemerintahan. Rakyat sebagai *principal* memberikan mandat kepada pemerintah sebagai agen, untuk menjalankan tugas pemerintahan dalam rangka meningkatkan kesejahteraan rakyat. Pada konteks lain, politisi dapat juga disebut *principal* karena menggantikan peran rakyat, namun dapat juga dipandang sebagai agen karena menjalankan tugas pengawasan yang diberikan oleh rakyat. Implikasi dari teori ini, *principal* baik rakyat secara langsung perlu melakukan pengawasan kepada agen baik pemerintah maupun para politisi. Politisi sebagai *principal* juga

memerlukan informasi untuk mengevaluasi jalannya pemerintah. Untuk meminimalkan perilaku oportunistik, 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 dilihat dari seberapa besar laporan keuangan tersebut mengacu dan sesuai pada butir - butir pengungkapan yang diwajibkan dalam SAP.

2.1.2. Pengungkapan Laporan Keuangan

Weygandt, Kieso dan Warfield (2007:2) menyatakan bahwa laporan keuangan merupakan sarana pengomunikasian informasi keuangan utama kepada pihak – pihak di luar perusahaan. Laporan ini menampilkan sejarah perusahaan yang dikuantifikasi dalam nilai moneter. Laporan keuangan yang sering disajikan adalah (1) neraca, (2) laporan laba – rugi, (3) laporan arus kas, (4) laporan ekuitas. Selain itu, catatan atas laporan keuangan atau pengungkapan juga merupakan bagian integral dari setiap laporan keuangan.

Healy dan Palepu (2001) mendefinisikan pengungkapan sebagai komunikasi informasi ekonomi, baik keuangan atau non-keuangan, kuantitatif atau sebaliknya,

mengenai posisi keuangan perusahaan dan kinerja. Pada sektor publik, Mardiasmo (2009) menyatakan Lembaga pemerintah dituntut untuk dapat membuat laporan keuangan eksternal yang meliputi laporan keuangan formal, seperti laporan surplus/defisit, laporan realisasi anggaran, laporan laba rugi, laporan arus kas, serta kinerja yang dinyatakan dalam ukuran *financial* dan *non financial*.

Menurut Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (pasal 30-32), laporan keuangan pemerintah merupakan media pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara oleh Presiden selaku kepala pemerintahan dan pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara serta para gubernur/bupati/walikota selaku pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan daerah. PP 71 Tahun 2010 menyebutkan bahwa laporan keuangan pemerintah berperan sebagai wujud akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, maka komponen laporan yang disajikan setidaknya – tidaknya mencakup jenis laporan dan elemen informasi yang diharuskan oleh ketentuan peraturan perundang – undangan (*statutory reports*).

Menurut KNKG (2008), transparansi mengandung unsur pengungkapan (*disclosure*) dan penyediaan informasi yang memadai dan mudah diakses oleh pemangku kepentingan. Transparansi diperlukan agar pengawasan oleh masyarakat dan dunia usaha terhadap penyelenggaraan negara dapat dilakukan secara obyektif.

Menurut Arifin (2014), Informasi yang diungkapkan dalam laporan tahunan entitas dikelompokkan menjadi dua jenis: pengungkapan wajib dan sukarela. Pengungkapan wajib merupakan pengungkapan informasi yang diharuskan oleh peraturan yang berlaku. Konten terdiri dari pengenalan organisasi, informasi keuangan dasar, informasi struktur organisasi, transaksi yang signifikan, dan penjelasan item - item penting. Pada pemerintahan pengungkapan wajib laporan keuangan harus sesuai dengan SAP. Pengungkapan sukarela merupakan pengungkapan informasi yang dilakukan secara sukarela tanpa diharuskan oleh peraturan yang berlaku. Konten terdiri dari strategi organisasi, rencana penelitian dan pengembangan, prediksi informasi, analisis proyek investasi, analisis informasi keuangan, pembelian dan informasi merger.

Pengungkapan menurut Evans (2003) dalam Suwardjono (2005) diklasifikasikan menjadi 3 tingkat, yaitu :

- a. Pengungkapan memadai (*adequate disclosure*) merupakan tingkat minimum yang harus dipenuhi agar *statement* keuangan secara keseluruhan tidak menyesatkan untuk kepentingan pengambilan keputusan yang terarah
- b. Pengungkapan wajar (*fair or ethical disclosure*) merupakan tingkat yang harus dicapai agar semua pihak mendapat perlakuan atau pelayanan informasi yang sama.
- c. Tingkat penuh (*full disclosure*) menuntut penyajian secara penuh semua informasi yang berpaut dengan pengambilan keputusan.

Definisi *disclosure* menurut Siegel dan Shim (1994) adalah pengungkapan atas informasi yang diberikan sebagai lampiran pada laporan keuangan sebagai catatan kaki atau tambahan. Informasi ini menyediakan penjelasan yang lebih lengkap mengenai posisi keuangan, hasil operasi, dan kebijakan perusahaan.

Pengungkapan lengkap (*full disclosure*) Laporan keuangan pemerintah dijelaskan dalam PP 71 Tahun 2010 yaitu menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna. Informasi yang dibutuhkan pengguna laporan keuangan dapat ditempatkan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan atau Catatan atas Laporan Keuangan.

PP Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran II tentang Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis kas menuju akrual, SAP terdiri dari sebelas Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan = PSAP) yang secara agregat merupakan poin referensi bagi lembaga pemerintah Indonesia dalam penyusunan laporan keuangan termasuk neraca, laporan realisasi anggaran, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan. SAP menetapkan sejumlah pengungkapan wajib yang harus disajikan oleh pemerintah daerah dalam laporan keuangannya.

Buletin teknis no.1 tentang pelaporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah menjelaskan kecukupan pengungkapan mengandung arti bahwa laporan keuangan beserta catatannya memberikan informasi yang memadai yang dapat mempengaruhi penggunaan, pemahaman, dan penafsirannya. Laporan

keuangan harus mengungkapkan informasi secara cukup yang diharuskan dalam SAP. Apabila pengungkapan informasi dalam laporan keuangan tidak mencukupi sebagaimana diatur dalam SAP, pemeriksa mempertimbangkan dampak materialitas informasi yang tidak diungkapkan secara cukup tersebut.

PP 71 Tahun 2010 Lampiran II menyebutkan agar dapat digunakan oleh pengguna dalam memahami dan membandingkannya dengan laporan keuangan entitas lainnya, Catatan atas Laporan Keuangan sekurang-kurangnya disajikan dengan susunan sebagai berikut :

1. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Undang-undang APBN/Perda APBD, berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target;
2. Ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan;
3. Informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya;
4. Pengungkapan informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan;
5. Pengungkapan 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. Informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan;

7. Daftar dan skedul.

Tabel 2.1. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Berdasarkan PP 71 Tahun 2010 Lampiran II

No PSAP	Pernyataan
PSAP 01	Penyajian Laporan Keuangan
PSAP 02	Laporan Realisasi Anggaran
PSAP 03	Laporan Arus Kas
PSAP 04	Catatan Atas Laporan Keuangan
PSAP 05	Akuntansi Persediaan
PSAP 06	Akuntansi Investasi
PSAP 07	Akuntansi Aset Tetap
PSAP 08	Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan
PSAP 09	Akuntansi Kewajiban
PSAP 10	Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi dan Peristiwa Luar Biasa
PSAP 11	Laporan Keuangan Konsolidasian

PSAP 01 membahas penyajian laporan keuangan untuk tujuan umum dalam rangka meningkatkan keterbandingan laporan keuangan baik terhadap anggaran, antar periode, maupun antar entitas. PSAP 02 memuat informasi tentang realisasi dan anggaran entitas pelaporan secara tersanding untuk menunjukkan tingkat ketercapaian target – target yang telah disepakati antara legislatif dan eksekutif sesuai dengan peraturan perundang – undangan. PSAP 03 memuat informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama suatu periode akuntansi dan saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan. PSAP 04 secara khusus membahas tentang pengungkapan yang wajib disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). PSAP 05 hingga 09 memuat informasi yang wajib diungkapkan dalam penjelasan beberapa pos-pos laporan keuangan di CaLK, antara lain secara berturut-turut persediaan, investasi, aset tetap, konstruksi

dalam pengerjaan, dan kewajiban. PSAP 10 bertujuan untuk mengatur perlakuan akuntansi atas koreksi kesalahan, perubahan kebijakan akuntansi dan peristiwa luar biasa. PSAP 11 tidak diterapkan pada laporan keuangan pemerintah daerah karena laporan keuangan konsolidasian hanya dilakukan pemerintah pusat yang mencakup laporan keuangan semua entitas akuntansi. Seluruh item-item pengungkapan tersebut merupakan pengungkapan wajib (mandatory disclosure) yang harus disajikan oleh entitas pemerintah untuk memenuhi kesesuaian penyajian laporan keuangan pemerintah dengan SAP.

Arifin (2014) menggunakan *Government Compliance Index (GCI)* dalam mengukur tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah sebanyak 57 item. Arifin menguji variabel prediktor terhadap masing-masing kategori item pengungkapan laporan keuangan sebanyak 7 item yang mencakup informasi tentang kebijakan fiskal, ekonomi makro, target APBD, kinerja keuangan, kebijakan akuntansi, item laporan keuangan, dan informasi non-keuangan. Penelitian ini membagi pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah menjadi pengungkapan wajib non finansial dan finansial. Pengungkapan wajib non finansial terdiri dari kebijakan fiskal, ekonomi makro, target APBD, kinerja keuangan dan penjelasan atas informasi non keuangan lainnya. Pengungkapan wajib finansial terdiri dari kebijakan akuntansi dan item – item dalam laporan keuangan (lihat lampiran 1).

2.2. Penelitian Terdahulu dan Pengembangan Hipotesis

2.2.1. Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian sebelumnya tentang praktik pengungkapan wajib telah dilakukan di sektor publik termasuk pemerintah daerah dan faktor – faktor yang mempengaruhinya. Robbins dan Austin (1986) melakukan penelitian untuk mengukur sensitivitas faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas pengungkapan laporan keuangan tahunan pemerintah kota dengan menggunakan metode *compound measure* dan *undimensional (simple) measure*. Faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas pengungkapan yang digunakan adalah *coalition of voters, administrative powers, management incentives*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *administrative powers* dan *management incentives* berkorelasi dengan kualitas pengungkapan laporan keuangan baik menggunakan *compound measure* atau *undimensional (simple) measure*. Sedangkan *coalition of voters* yang diprosikan dengan pendapatan perkapita tidak berkorelasi dengan kualitas pengungkapan laporan keuangan.

Giroux dan McLelland (2003) melakukan penelitian di Amerika Serikat yang difokuskan pada struktur *good governance* dan pengungkapan. Hasil penelitian menyatakan bahwa *Council Manager* kota memiliki lebih banyak dorongan untuk mengungkapkan laporan keuangan. Dewan kota harus lebih ketat memantau walikota dibandingkan dengan pemilih. Hasilnya ditemukan *Council Manager* kota memiliki pengungkapan keuangan yang superior dibandingkan dengan *Mayor Council*. Menggunakan variabel kontrol yang digunakan oleh peneliti

sebelumnya; kondisi keuangan, ukuran, kekayaan, regulasi. Penelitian ini menggunakan dua variabel mengukur pengungkapan: sertifikat prestasi dan indeks pengungkapan. Hasilnya ditemukan *Council Manager* kota memiliki pengungkapan yang lebih tinggi dibandingkan dengan *Mayor Council*. Viabilitas keuangan, populasi dan kekayaan yang diproksikan dengan pendapatan perkapita mempengaruhi indeks pengungkapan.

Ingram (1984) melakukan penelitian untuk melihat hubungan antara faktor ekonomi dan variasinya dalam praktik akuntansi pemerintahan. Penelitian ini mengambil sampel pemerintah negara bagian di Amerika Serikat. Ingram membagi empat faktor yang mempunyai hubungan dengan tingkat pengungkapan, yaitu *coalitions of voters*, *administrative selection process*, *alternative information source*, dan *management incentives*. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa tingkat pengungkapan berhubungan positif dan signifikan dengan *coalition of voters*, *administrative selection process* dan *management incentives*. Sedangkan faktor *alternative information source* mempunyai hubungan negatif dengan tingkat pengungkapan.

Laswad, Fisher dan Oyelere (2005) menguji pengaruh kompetisi politik, ukuran pemerintah, leverage, kemakmuran daerah, *press visibility* dan *tipe council* terhadap pengungkapan laporan keuangan di website. Penelitian dilakukan di 86 pemerintah daerah di Selandia Baru. Hasil penelitian menunjukkan bahwa leverage, kemakmuran daerah, *press visibility*, dan *tipe council* berpengaruh dengan pengungkapan laporan keuangan di internet.

Arifin (2014) melakukan penelitian tentang pengaruh tekanan isomorfis terhadap tingkat pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia serta menganalisis faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan tersebut. Pengujian tingkat pengungkapan LKPD dilakukan dengan menggunakan GCI yang terdiri dari 57 item pengungkapan wajib yang didasarkan pada SAP. Hasil pengujian variabel yuridiksi (*mimesis-outsider*), adanya bantuan dan pelatihan (*mimesis-insider*), proporsi *non* dukungan partai (*normatif – outsider*) dan variabel kontrol yaitu IPM, tingkat kemandirian financial, merupakan prediktor dominan untuk tingkat pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah (GCI). Sedangkan jumlah temuan audit terbukti bukan prediktor dari tingkat pengungkapan wajib.

Martani dan Lestiani (2012) menguji dampak dari kualitas audit, insentif manajemen dan karakteristik pemerintah daerah pada pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah dengan menggunakan teori keagenan. Kualitas audit yang diproksikan dengan jumlah temuan audit dan nilai temuan audit, insentif manajemen yang diproksikan dengan kekayaan pemerintah daerah, ketergantungan dan kompleksitas pemerintah daerah (populasi) dan karakteristik pemerintah daerah yang diproksikan dengan tipe pemerintah daerah. Hasil penelitian menyatakan jumlah temuan audit, kekayaan, dan kompleksitas pemerintah daerah memiliki hubungan positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Sedangkan nilai temuan audit, ketergantungan

pemerintah daerah dan tipe pemerintah daerah tidak memiliki hubungan signifikan dengan pengungkapan laporan keuangan.

Setyaningrum dan Syafitri (2012) meneliti pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan. Karakteristik pemerintah daerah yang terdiri dari umur administratif pemerintah daerah,kekayaan pemerintah daerah, dan ukuran legislatif memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD, sedangkan *intergovernmental revenue* memiliki pengaruh negatif yang signifikan. Ukuran pemerintah daerah, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, rasio kemandirian keuangan daerah dan pembiayaan utang terbukti tidak mempunyai pengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Susbiyani, Subroto, Sutrisno dan Purnomosidhi (2014) meneliti pengaruh ukuran pemerintah kabupaten dan kota, tipe pemerintah daerah, kekayaan, dan tingkat ketergantungan daerah pada pemerintah pusat terhadap kepatuhan pengungkapan wajib laporan keuangan tahun 2011 di Indonesia. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ukuran kabupaten dan kota, jenis pemerintah daerah, dan kekayaan mempengaruhi pada kepatuhan pengungkapan wajib laporan keuangan, sedangkan tingkat ketergantungan daerah pada pemerintah pusat tidak berpengaruh terhadap kepatuhan pengungkapan wajib laporan keuangan.

Arifin, Tower dan Porter (2013) meneliti pengaruh jumlah anggota DPRD, usia pemerintah daerah dan kemandirian finansial terhadap tingkat pengungkapan informasi kebijakan fiskal dalam laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia. Hasil penelitian menunjukkan jumlah anggota DPRD, usia pemerintah daerah dan kemandirian finansial berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan informasi kebijakan fiskal dalam laporan keuangan pemerintah daerah.

2.2.2. Pengembangan Hipotesis

2.2.2.1. Tingkat Pembangunan Manusia

Tingkat pembangunan masyarakat menunjukkan tingkat kemajuan yang dicapai suatu masyarakat. Tingkat pembangunan masyarakat dapat diukur melalui Indeks Pembangunan Manusia (IPM) (Adzani dan Martani, 2014).

Indeks Pembangunan Manusia (IPM) merupakan salah satu ukuran yang digunakan untuk mengukur keberhasilan pembangunan daerah. Meskipun tidak mengukur semua dimensi dari pembangunan manusia, IPM dinilai mampu mengukur dimensi – dimensi pokok dari pembangunan manusia (Badan Pusat Statistik, 2015).

Pada tahun 2014, Indonesia secara resmi melakukan penghitungan IPM dengan menggunakan indikator: 1) kesehatan dengan menggunakan dimensi angka harapan hidup saat lahir, 2) pengetahuan, menggunakan dimensi harapan lama sekolah dan rata – rata lama sekolah, 3) standar hidup layak dengan menggunakan dimensi pengeluaran per kapita yang disesuaikan.

Pembangunan manusia memiliki dua sisi. Pertama, pembentukan kapabilitas manusia seperti peningkatan kesehatan, pendidikan, dan kemampuan. Kedua, penggunaan kapabilitas yang mereka miliki, seperti untuk menikmati waktu luang, untuk tujuan produktif atau aktif dalam kegiatan budaya, sosial, dan urusan politik (BPS, 2015).

Tingkat Indeks Pembangunan Manusia mempengaruhi akuntabilitas pemerintah. (Huther dan Shah, 1998). Semakin baik pertumbuhan IPM maka semakin baik pula kualitas kehidupan masyarakat sehingga menghasilkan *good governance* (Ramachandran, 2002). Peran pendidikan, kesehatan dan tingkat pendapatan merupakan faktor utama tingkat pembangunan manusia dan tingkat kesejahteraan masyarakat yang merupakan salah satu tujuan nasional. Ketiga indikator ini merupakan kunci dari pembangunan masyarakat sehingga, peningkatan ketiga indikator tersebut dapat meningkatkan perspektif yang lebih baik bagi masyarakat dalam mengawasi pemerintahannya dan memajukan *good public governance* di daerahnya (Rajkumar dan Swaroop, 2002).

Schofer dan Meyer (2005) menyatakan bahwa tekanan untuk melaksanakan tata pemerintahan yang baik lebih besar di daerah-daerah dengan tingkat pendidikan yang lebih tinggi. Pemerintah daerah dengan kualitas lingkungan secara keseluruhan lebih rendah cenderung memiliki IPM rendah, berpotensi memiliki *good governance* yang lebih rendah.

Giroux dan McLelland (2003) mengungkapkan bahwa daerah dengan pendapatan per kapita yang lebih tinggi memiliki permintaan atas akuntabilitas yang lebih tinggi. Masyarakat dengan pendapatan per kapita yang tinggi memiliki kecenderungan untuk mengawasi pengelolaan kekayaan pemerintah. Penelitian Ingram (1984) menyatakan *coalitions of voters* dengan menggunakan proksi indeks urbanisasi, indeks kompetisi politik, pendapatan per kapita dan rata – rata lamanya sekolah memiliki hubungan signifikan dengan tingkat pengungkapan laporan keuangan. Hasil penelitian Adzani dan Martani (2014) menunjukkan indeks pembangunan manusia berpengaruh positif terhadap tingkat perbaikan opini audit di daerahnya. Penelitian Arifin (2014) menyatakan bahwa indeks pembangunan manusia merupakan prediktor signifikan dari tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah.

Tingkat pendidikan, kesehatan dan pendapatan masyarakat sebagai *principal* yang semakin baik maka akan semakin tinggi tingkat kemampuannya dan bersikap kritis dalam mengawasi tata kelola keuangan pemerintahannya sehingga akan menghasilkan laporan keuangan yang lebih berkualitas dan akuntabel. (Adzani dan Martani, 2014). Pemerintah daerah yang memiliki IPM tinggi diharapkan memiliki pengungkapan wajib yang lebih baik karena mereka menerima tekanan yang lebih besar dari masyarakat (Arifin, 2014).

Berdasarkan penjelasan di atas, penulis berargumen bahwa semakin tinggi tingkat pembangunan manusia semakin baik kualitas kehidupan masyarakat sehingga dapat meningkatkan pengawasan terhadap pengelolaan pemerintah daerah yang

akan mempengaruhi pemerintah daerah untuk menyajikan pengungkapan laporan keuangan secara penuh. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

H_{1a}: Tingkat pembangunan manusia berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

H_{1b}: Tingkat pembangunan manusia berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan *financial* laporan keuangan pemerintah daerah

H_{1c}: Tingkat pembangunan manusia berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan *non financial* laporan keuangan pemerintah daerah

2.2.2.2. Ukuran Pemerintah Daerah

Semakin besar ukuran pemerintah daerah maka akan semakin kompleks permasalahan di daerah tersebut. Ukuran pemerintah diukur dalam berbagai cara. Beberapa ahli mengukur ukuran oleh pendapatan tahunan, lainnya dengan jumlah karyawan penuh-waktu atau pangsa pasar (Patrick, 2007). Pemerintah daerah yang berukuran besar umumnya memiliki total aset yang relatif besar (Baber, 1983).

Hasil penelitian Setyaningrum dan Syafitri (2012) yang menunjukkan bahwa ukuran pemerintah daerah mempunyai pengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) menyatakan ukuran pemerintah daerah tidak mempengaruhi pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil penelitian berbeda pada penelitian Patrick (2007) yang membuktikan ukuran pemerintah daerah merupakan penentu

yang kuat dari adopsi *Government Accounting Standards Board 34 (GASB 34)* yang bertujuan lebih memperjelas posisi keuangan pemerintah daerah dengan mengharuskan pemerintah daerah untuk memberikan informasi neraca lengkap. Penelitian Susbiyani, dan lain - lain (2014) menyatakan ukuran pemerintah daerah mempengaruhi kepatuhan pengungkapan wajib laporan keuangan.

Pemerintah daerah 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, dan pengelolaannya (Suhardjanto dan lain - lain , 2010). Oleh karena itu, pemerintah daerah tersebut akan menaruh perhatian yang lebih tinggi dalam pengungkapan sesuai dengan standar akuntansi (Patrick, 2007). Berdasarkan teori agensi, pihak *principal* mendelegasikan suatu pekerjaan kepada pihak agent yang melaksanakan pekerjaan tersebut. Dalam konteks organisasi pemerintahan, rakyat memberikan mandat kepada pemerintah sebagai agen untuk menjalankan tugas pemerintahan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat. Semakin besar ukuran pemerintah maka semakin besar pula sorotan dari masyarakat dan politisi terhadap yang dilakukan pemerintah daerah dalam pengelolaan aset sehingga pemerintah daerah sebagai agen menyajikan laporan keuangannya secara lengkap sebagai upaya peningkatan transparansi dan mengurangi asimetri informasi. Semakin besar ukuran, pemerintah daerah akan menanggung akuntabilitas yang lebih besar sehingga permintaan terhadap informasi keuangan pemerintah meningkat (Giroux dan McLelland, 2003).

Berdasarkan uraian tersebut, penulis berargumentasi yang dirumuskan sebagai berikut:

H_{2a}: Ukuran pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

H_{2b}: Ukuran pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan *financial* laporan keuangan pemerintah daerah

H_{2c}: Ukuran pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan *non financial* laporan keuangan pemerintah daerah

2.2.2.3. Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah

Sebagian besar pendapatan pemerintah daerah berasal dari pemerintah pusat. Pada tahun 2014, komposisi pendapatan pemerintah daerah yang berasal dari dana perimbangan mencapai lebih dari 50% dengan rincian dana hasil pajak/bukan pajak sebesar 16,23%, dana alokasi umum sebesar 76,07% dan dana alokasi khusus sebesar 7,70% dari total dana perimbangan (Kemendagri, 2016).

Pemerintah pusat memberikan dana kepada pemerintah daerah untuk membiayai kebutuhan daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi.

Falkman dan Tagesson (2008) dalam Martani dan Lestiani (2012) menemukan bahwa kepatuhan pemerintah daerah dengan standar akuntansi yang dipengaruhi oleh jumlah penghasilan yang diperoleh dari hibah pemerintah pusat. Penelitian Robbin dan Austin (1986) menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang signifikan antara ketergantungan dan kualitas pengungkapan dalam laporan

keuangan pemerintah daerah di Amerika Serikat. Berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan Martani dan Lestiani (2012) yang membuktikan bahwa ketergantungan pemerintah daerah tidak memiliki hubungan signifikan dengan pengungkapan laporan keuangan

Menurut Ingram (1984), para kreditur mungkin memberikan batasan pada operasi pemerintah dan mensyaratkan hal-hal yang harus diungkapkan untuk memantau kepatuhan dengan pembatasan. Ketergantungan pada dana pihak ketiga harus meningkatkan keterbukaan. Sehingga ketergantungan pemerintah daerah pada dana pemerintah pusat juga akan meningkatkan keterbukaan informasi laporan keuangan.

Martani dan Lestiani (2012) menggunakan Jumlah dana alokasi umum yang ditransfer dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah dibagi oleh total pendapatan. Dana Alokasi Umum (DAU) merupakan transfer terbesar dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah yang bersumber dari pendapatan APBN. DAU digunakan untuk membiayai kegiatan pemerintahan yang bersifat umum dan sehari – hari (Nordiawan, 2007).

DAU bertujuan untuk pemerataan kemampuan keuangan antar-daerah dengan maksud mengurangi ketimpangan kemampuan keuangan antar daerah melalui penerapan formula yang mempertimbangkan kebutuhan dan potensi daerah. Besar DAU suatu daerah ditentukan atas besar kecilnya celah fiskal (*fiscal gap*) suatu daerah yang merupakan selisih antara kebutuhan daerah (*fiscal need*) dan potensi

daerah (*fiscal capacity*). Dengan demikian, adanya transfer dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah menimbulkan konsekuensi berupa monitoring dari pusat ke daerah terkait keleluasaan pemerintah daerah dalam menggunakan dana tersebut, apakah untuk memberi pelayanan yang lebih baik kepada masyarakat atau untuk keperluan lainnya (Kawedar, Abdul, dan Sri, 2008). Hal ini sesuai dengan teori *agency*, Pemerintah pusat sebagai *principal* akan memonitor dan mengevaluasi atas penggunaan dana tersebut untuk belanja daerah. Pemerintah daerah sebagai *agent* akan berusaha mempertanggungjawabkan penggunaan dana tersebut sebagai wujud transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

Menurut Ingram (1984) rasio *intergovernmental revenue* terhadap total pendapatan mempresentasikan tingkat ketergantungan pemerintah daerah kepada pemerintah pusat. Tingkat ketergantungan yang tinggi akan cenderung meningkatkan pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Martani dan Lestiani, 2012, menyatakan bahwa pemerintah daerah akan memiliki tingkat ketergantungan yang tinggi terhadap pemerintah pusat jika proporsi pendapatan yang berasal dari pemerintah pusat tinggi. Organisasi yang memiliki tingkat ketergantungan yang lebih tinggi akan memiliki tekanan yang lebih besar untuk mematuhi peraturan. Standar akuntansi adalah peraturan pemerintah yang digunakan oleh pemerintah daerah untuk menyusun laporan keuangan. Tingginya ketergantungan pemerintah pusat cenderung meningkatkan pengungkapan informasi laporan keuangan. Pemerintah pusat akan memantau dan mengevaluasi pemerintah daerah karena memberikan dana untuk belanja pemerintah daerah.

Jika proporsi APBD yang berasal dari pemerintah pusat tinggi, pemerintah daerah akan meningkatkan pengungkapannya.

Berdasarkan uraian tersebut, penulis berargumentasi yang dirumuskan sebagai berikut:

H_{3a}: Tingkat ketergantungan daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

H_{3b}: Tingkat ketergantungan daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan *financial* laporan keuangan pemerintah daerah

H_{3c}: Tingkat ketergantungan daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan *non financial* laporan keuangan pemerintah daerah

2.2.2.4. Tipe Pemerintahan

Indonesia memiliki lebih dari dua belas ribu pulau dengan jumlah penduduk menurut sensus penduduk tahun 2010 sebesar 237.641.326 jiwa. Indonesia memiliki tiga tingkatan pemerintah, pemerintah pusat, provinsi, dan kota atau kabupaten. Setiap jenis pemerintah daerah yang memiliki karakteristik populasi yang berbeda.

UU No 23 Tahun 2014 tentang pemerintahan daerah menyatakan Negara Kesatuan Republik Indonesia dibagi atas Daerah provinsi dan Daerah provinsi itu dibagi atas Daerah kabupaten dan kota. Daerah provinsi selain berstatus sebagai daerah juga merupakan wilayah administratif yang menjadi wilayah kerja bagi gubernur sebagai wakil pemerintah pusat dan wilayah kerja bagi gubernur dalam

menyelenggarakan urusan pemerintahan umum di wilayah daerah provinsi. Daerah kabupaten/kota selain berstatus sebagai daerah juga merupakan wilayah administratif yang menjadi wilayah kerja bagi bupati/wali kota dalam menyelenggarakan urusan pemerintahan umum di wilayah Daerah kabupaten/kota.

Penelitian Martani dan Lestiani (2012) menemukan tipe pemerintah daerah memiliki hubungan positif tidak signifikan dengan tingkat pengungkapan. Dapat disimpulkan bahwa kedua jenis kota dan kabupaten tidak memiliki hubungan yang signifikan terhadap tingkat pengungkapan. Ini berarti tidak ada perbedaan tingkat pengungkapan antara tipe pemerintah daerah dari perspektif investor, ekonomi kota yang lebih baik daripada yang kabupaten sehingga tingkat pengungkapan kota yang lebih baik dari kabupaten. Hasil penelitian Susbiyani, dan lain – lain (2014) membuktikan bahwa tipe daerah berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan.

Tingkat pengungkapan wajib mungkin terkait dengan jenis pemerintah daerah sebagai kabupaten atau kotamadya. Wilayah kota merupakan tujuan favorit urbanisasi yang memiliki populasi yang besar dan memiliki populasi lebih heterogen baik dari segi pendidikan, sosial, dan ekonomi. Kota memiliki karakteristik faktor ekonomi yang kuat didukung oleh infrastruktur yang baik dan banyak pusat kegiatan pendidikan untuk membuat kota lebih sering berinteraksi dengan masyarakat. Oleh karena itu, kota mungkin memiliki motivasi yang lebih

besar untuk lebih transparan dalam mengungkapkan laporan keuangan mereka (Ingram, 1984 dan Martani dan Lestianingsih, 2012).

Berdasarkan uraian tersebut, penulis berargumentasi yang dirumuskan sebagai berikut:

H_{4a}: Tipe pemerintahan berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan

H_{4b}: Tipe pemerintahan daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan *financial* laporan keuangan pemerintah daerah

H_{4c}: Tipe pemerintahan daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan *non financial* laporan keuangan pemerintah daerah

2.2.2.5. Temuan Audit

Di Indonesia, seluruh pemerintah daerah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sehingga tidak ada perbedaan auditor. 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). Pemeriksaan keuangan negara yang dilakukan oleh 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.

BPK menggunakan Standar Audit Keuangan Pemerintah yang mengacu pada standar audit umum (standar audit internasional yang diadopsi oleh Ikatan Akuntan Publik Indonesia). Audit BPK memberikan tiga laporan kepada parlemen, laporan audit laporan keuangan, pengendalian internal dan kepatuhan terhadap peraturan pemerintah (Martani dan Lestiani, 2012). Hal ini sesuai dengan teori *agency*, untuk mengurangi *asymetri informasi*, Opini BPK diberikan dengan kriteria: sistem pengendalian internal memadai dan tidak ada salah saji yang material atas pos-pos laporan keuangan. Laporan keuangan juga telah menyajikan secara wajar sesuai dengan SAP (BPK, 2011).

Menurut Anderson, Ejoh dan Ejom (2014), teori keagenan menjelaskan perusahaan sebagai struktur yang diperlukan untuk mempertahankan kontrak, dan melalui perusahaan, teori keagenan dimungkinkan untuk melakukan kontrol yang mengurangi perilaku oportunistik dari *agent*. Dalam rangka untuk menyelaraskan kepentingan *agent* dan *principal*, kontrak komprehensif ditulis untuk mengatasi kepentingan kedua *agent* dan *principal*; dan hubungan ini diperkuat oleh *principal* mempekerjakan seorang ahli untuk memantau *agent*. Dalam sektor publik, BPK merupakan ahli untuk memantau pemerintah sebagai *agen* dalam pengelolaan keuangan.

Berdasarkan UU 15/2004, hasil pemeriksaan BPK RI selain opini juga dapat berupa catatan temuan pemeriksaan. Hasil pemeriksaan BPK-RI atas temuan pemeriksaan dibagi menjadi dua, yaitu temuan atas kelemahan SPI dan temuan atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Temuan atas SPI terbagi menjadi tiga kelompok temuan, yaitu kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pelaksanaan APBD, dan kelemahan struktur pengendalian intern. Sementara temuan atas ketidakpatuhan terbagi menjadi lima klasifikasi temuan, yaitu indikasi/potensi kerugian daerah, kekurangan penerimaan, kelemahan administrasi, ketidakhematan, dan tidak efektifan.

Penelitian Arifin (2014) yang menyatakan bahwa temuan audit bukan prediktor signifikan dari pengungkapan wajib laporan keuangan. Hasil berbeda pada Penelitian Martani dan Lestiani (2012) menunjukkan bahwa jumlah temuan audit berhubungan positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

Semakin besar jumlah temuan maka semakin besar jumlah tambahan pengungkapan yang akan diminta oleh BPK dalam laporan keuangan. Sebab melalui 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 (Arifin, 2014 dan Martani dan Lestiani, 2012)

Berdasarkan uraian tersebut, penulis berargumentasi yang dirumuskan sebagai berikut:

H_{5a}: Jumlah temuan audit tahun lalu berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah

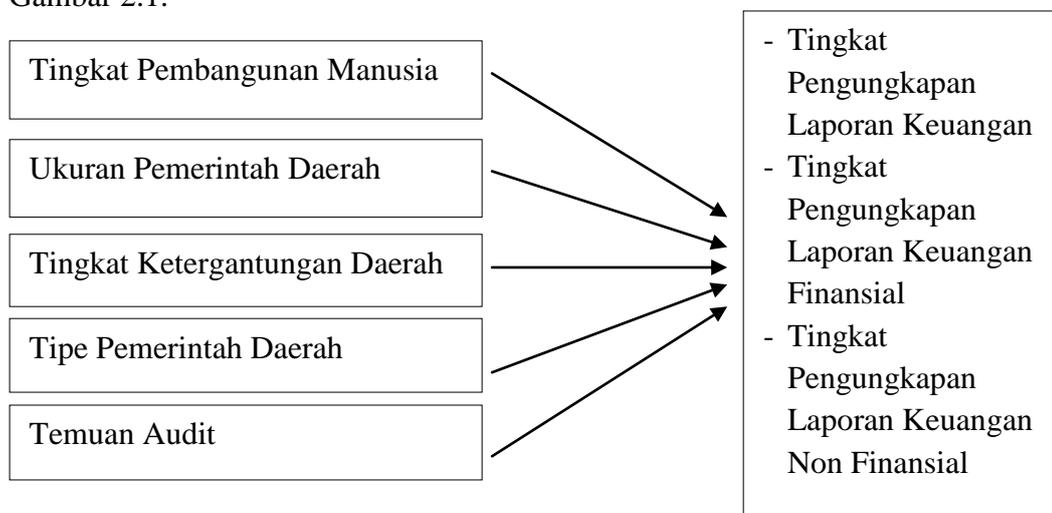
H_{5b}: Jumlah temuan audit tahun lalu berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan *financial* laporan keuangan pemerintah daerah

H_{5c}: Jumlah temuan audit tahun lalu berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan *non financial* laporan keuangan pemerintah daerah

2.3. Model Penelitian

Berdasarkan pengembangan hipotesis, determinan yang berhubungan dengan tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah digambarkan dalam model sebagai berikut:

Gambar 2.1.



BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas objek atau subjek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari, kemudian ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2004). Penelitian ini menggunakan populasi seluruh laporan keuangan pemerintah daerah tahun 2014 yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia.

Pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling* yaitu pengambilan sampel dengan menggunakan kriteria berdasarkan pertimbangan tertentu yang bertujuan agar data yang diperoleh nantinya bisa lebih representatif (Sekaran, 2006).

Populasi penelitian ini adalah seluruh pemerintah kabupaten dan kota di Indonesia, yaitu tahun 2014 dengan total 505 observasi pemerintah daerah kabupaten/kota. Sampel penelitian sebesar 481 observasi kabupaten/kota, sehingga sampel penelitian ini mewakili 95% dari populasi penelitian. Pemilihan waktu tahun 2014 karena pada tahun tersebut merupakan tahun terakhir

menggunakan laporan keuangan berbasis *cash to accruals*. Data dikeluarkan dari sampel sebanyak 24 kabupaten/kota dikarenakan beberapa alasan sebagai berikut:

1. Tidak adanya data temuan audit pada LHP tahun 2014 atas LKPD tahun 2013 pada daerah pemekaran wilayah sebanyak 16 kabupaten/kota
2. Data Calk pada LKPD 2014 yang sudah diaudit tidak lengkap sebanyak 4 kabupaten/kota
3. LKPD yang sudah menggunakan basis akrual sebanyak 4 kabupaten/kota

Tabel 3.1. Populasi dan Sampel Penelitian

Uraian	Jumlah Pemerintah Daerah
Populasi	505
Data tidak lengkap	(4)
Tidak terdapat data temuan audit tahun 2013 pada daerah pemekaran	(16)
LKPD basis akrual	(4)
Total sampel	481

Keterangan tabel: tabel ini menjelaskan populasi dan sampel yang digunakan dalam penelitian.

3.2. Data Penelitian

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Data sekunder variabel independen berupa laporan neraca dan laporan realisasi anggaran tahun 2014 yang diperoleh dari BPK. Jumlah temuan audit diperoleh dari Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I dan II Tahun 2014 atas Laporan Keuangan tahun 2013. Indeks Pembangunan Manusia Kabupaten/Kota tahun 2014 diperoleh dari website Badan Pusat Statistik (www.bps.go.id). Sedangkan variabel dependen diperoleh dari Laporan Tahunan 2014 yang telah diaudit BPK. Periode pengamatan tingkat

pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah menggunakan tahun anggaran 2014.

Penelitian ini menggunakan data *cross section*, setiap observasi di kota dan kabupaten pada tahun penelitian dianggap data *cross section*. Data *cross-sectional* mengacu pada data yang dikumpulkan dengan mengamati banyak hal (seperti individu, perusahaan atau negara/daerah) pada titik waktu yang sama, tanpa memperhatikan perbedaan waktu (Gujarati, 2003).

3.3. Definisi Variabel

3.3.1. Variabel Dependen

3.3.3.1. Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah adalah tingkat kepatuhan laporan keuangan pemerintah daerah yang berpedoman pada Standar Akuntansi Pemerintahan. Sesuai dengan SAP, pengungkapan adalah (seharusnya) wajib (Suhardjanto dan Lesmana 2010; Hilmi dan Martani 2012). Tingkat kepatuhan SAP dalam laporan keuangan diukur dengan indeks yang telah disesuaikan berdasarkan PP Nomor 71 Tahun 2010 berbasis *cash to accrual*.

Mengacu pada penelitian Arifin (2014), menguji variabel prediktor terhadap masing-masing kategori Item pengungkapan dalam GCI yang mencakup informasi tentang kebijakan fiskal, ekonomi makro, target APBD, kinerja keuangan, kebijakan akuntansi, item laporan keuangan, dan informasi non-

keuangan. Penelitian ini selain menghitung indeks seluruh kategori pengungkapan wajib laporan keuangan sesuai dengan SAP dalam PP 71 Tahun 2010 lampiran II, juga membagi pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah menjadi pengungkapan wajib non finansial dan finansial. Pengungkapan wajib *non financial* sebanyak 30 item pengungkapan, terdiri dari kebijakan fiskal, ekonomi makro, target APBD, kinerja keuangan, dan informasi non keuangan lainnya. Pengungkapan wajib finansial sebanyak 51 item pengungkapan, terdiri dari, kebijakan akuntansi dan item-item dalam laporan keuangan

Menurut Cooke (1991), indeks pengungkapan dapat diklasifikasikan sebagai indeks tertimbang atau tak tertimbang. Dalam indeks pengungkapan tertimbang, item pengungkapan khusus diberikan lebih tinggi (atau lebih rendah) skor (ketika item-item diungkapkan) dari item pengungkapan lainnya berdasarkan dirasakan pentingnya item-item tertentu. Sedangkan, dalam sebuah indeks tak tertimbang, setiap item pengungkapan dianggap sama pentingnya dan oleh karena itu setiap item diberikan skor yang sama ketika diungkapkan. Kebanyakan penelitian sebelumnya menggunakan indeks pengungkapan tak tertimbang untuk mengukur tingkat pengungkapan sebagai teknik ini dianggap jauh lebih subjektif dari indeks tertimbang dan lebih relevan untuk semua entitas. Dengan demikian, tesis ini mengadopsi teknik tak tertimbang untuk mencetak setiap item pengungkapan.

Dalam indeks pengungkapan, isi dari setiap laporan keuangan dibandingkan dengan item yang tercantum pada daftar dan dikodekan sebagai 1 atau 0,

tergantung pada apakah sesuai atau tidak isian dengan item yang tercantum pada checklist (Meek, Roberts, dan Gray 1995).

Skor indeks pengungkapan untuk setiap pemerintah daerah Indonesia dalam sampel akhir kemudian dihitung sebagai rasio dari total skor diberikan kepada pemerintah daerah dibagi dengan jumlah maksimum item yang berlaku untuk entitas. Setiap item yang diperlukan pada checklist berkode "1" jika diungkapkan dan "0" jika item tersebut tidak diungkapkan. Indeks tersebut dinyatakan sebagai rasio persentase berkisar antara 0% sampai 100%. Pengukuran ini sebelumnya digunakan oleh Arifin dan Tower (2013), Martani dan Lestiani (2012) dan Arifin (2014)

Total Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan:

$$\frac{\text{Jumlah item dalam laporan keuangan}}{\text{Total item yang harus diungkapkan (81 item)}} \times 100$$

Tingkat Pengungkapan Finansial Laporan Keuangan

$$\frac{\text{Jumlah item dalam laporan keuangan}}{\text{Total item yang harus diungkapkan (51 item)}} \times 100$$

Tingkat Pengungkapan Non Finansial Laporan Keuangan

$$\frac{\text{Jumlah item dalam laporan keuangan}}{\text{Total item yang harus diungkapkan (30 item)}} \times 100$$

3.3.2. Variabel Independen

3.3.2.1. Tingkat Pembangunan Manusia

Tingkat pembangunan masyarakat dapat diukur melalui Indeks Pembangunan Manusia (IPM) (Adzani dan Martani, 2014). Meskipun tidak mengukur semua

dimensi dari pembangunan manusia, IPM dinilai mampu mengukur dimensi – dimensi pokok dari pembangunan manusia (Badan Pusat Statistik, 2016).

Indikator yang dipakai BPS dalam IPM yaitu; 1) kesehatan dengan menggunakan dimensi angka harapan hidup saat lahir, 2) pengetahuan, menggunakan dimensi harapan lama sekolah dan rata – rata lama sekolah, 3) standar hidup layak dengan menggunakan dimensi pengeluaran per kapita yang disesuaikan.

Capaian pembangunan manusia di suatu wilayah pada waktu tertentu dapat dikelompokkan ke dalam empat kelompok. Pengelompokkan ini bertujuan untuk mengorganisasikan wilayah-wilayah menjadi kelompok – kelompok yang sama dalam dalam hal pembangunan manusia.

1. Kelompok “sangat tinggi”: $IPM = 80$
2. Kelompok “tinggi”: $70 = IPM < 80$
3. Kelompok “sedang”: $60 = IPM < 70$
4. Kelompok “rendah”: $IPM < 60$

3.3.2.2. Ukuran Pemerintah Daerah

Ukuran pemerintah daerah mengacu pada seberapa besar pemerintah daerah tersebut. Ukuran diukur dalam berbagai cara. Beberapa ahli mengukur ukuran oleh pendapatan tahunan, lainnya dengan termasuk, total pendapatan, log pendapatan, dan total aset. jumlah karyawan penuh-waktu (Patrick, 2007).

Ukuran pemerintah diukur dari total aset (Laswad dan lain - lain , 2005, Patrick, 2007 dan Setyaningrum dan Syafitri, 2012). Dengan demikian ukuran pemerintah

daerah menggambarkan besar kecilnya pemerintah daerah dapat dilihat dari total aset yang dimiliki.

3.3.2.3. Tingkat Ketergantungan

Sebagian besar pendapatan pemerintah berasal dari pemerintah pusat. Pemerintah pusat akan memonitor dan mengevaluasi atas penggunaan dana tersebut. Jika pendapatan pemerintah daerah yang berasal dari pusat tinggi maka tingkat ketergantungan pemerintah daerah kepada pemerintah pusat semakin tinggi. Ukuran tingkat ketergantungan merujuk pada penelitian Martani dan Lestiani (2012) yang menggunakan jumlah dana alokasi umum (DAU) yang ditransfer pemerintah pusat dibagi dengan total pendapatan daerah.

3.3.2.4. Tipe Pemerintahan Daerah

Tipe pemerintahan daerah merupakan bentuk pemerintahan daerah. Pemerintah Daerah di Indonesia terbagi menjadi 3 yaitu pemerintah provinsi, pemerintah kota dan pemerintah kabupaten. Tingkat pengungkapan wajib terkait dengan jenis pemerintah daerah sebagai kabupaten atau kotamadya (Arifin,2014). Mengacu pada penelitian Arifin (2014) dan Martani dan Lestiani (2012), variabel ini menggunakan variabel dummy, yaitu 1 untuk pemerintahan kota dan 2 untuk pemerintahan kabupaten.

3.3.2.5. Temuan Audit

BPK menggunakan Standar Audit Keuangan Pemerintah yang mengacu pada standar audit umum (standar audit internasional yang diadopsi oleh Ikatan Akuntan Publik Indonesia). Audit BPK memberikan tiga laporan kepada parlemen, laporan audit laporan keuangan, pengendalian internal dan kepatuhan

terhadap peraturan pemerintah. 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.

Jumlah temuan audit menggunakan LHP Tahun 2014 atas LKPD tahun 2013

yang dikeluarkan oleh BPK. Jumlah temuan audit diukur dari jumlah temuan

audit atas ketidakpatuhan yang terbagi menjadi lima klasifikasi temuan, yaitu

indikasi/potensi kerugian daerah, kekurangan penerimaan, kelemahan

administrasi, ketidak hematatan, dan ketidak efektifan. Pengukuran ini sebelumnya

digunakan Arifin (2014).

3.4. Operasional Variabel

Penelitian ini menggunakan lima variabel independen yaitu tingkat pembangunan manusia (IPM), ukuran pemerintah daerah (UKR), ketergantungan pemerintah daerah (DEP), tipe pemerintahan (TIPE), dan jumlah temuan audit (AUD).

Variable dependen yaitu Pengungkapan LKPD (DISC), Pengungkapan Finansial LKPD (DFIN), Pengungkapan Non Finansial LKPD (DNFIN)

Tabel 3.2. Operasional Variabel

Koefisien	Variabel	Pengukuran Variabel	Hipotesis
DISC	Pengungkapan LKPD	Indeks Pengungkapan Laporan Keuangan	
DFIN	Pengungkapan Finansial LKPD	Indeks Pengungkapan Finansial Laporan Keuangan	
DNFIN	Pengungkapan Non Finansial LKPD	Indeks Pengungkapan Non Finansial Laporan Keuangan	
IPM	Tingkat Pembangunan Manusia	Indeks Pembangunan Manusia	Positif
UKR	Ukuran pemerintah daerah	Logaritma Natural Total aset	Positif
DEP	Ketertanggung Pemd	DAU/Total Pendapatan	Positif
TIPE	Tipe Pemerintah Daerah	Variabel dummy, 1 jika kota dan 2 jika Kabupaten	Positif
AUD	Temuan Audit	Jumlah temuan audit tahun sebelumnya	Positif

3.5. Alat Analisis

Analisis regresi berganda digunakan dalam penelitian ini dikarenakan terdapat satu variabel terikat dengan lebih dari satu variabel bebas. Analisis regresi berganda memiliki tujuan untuk mengetahui kekuatan hubungan antara satu variabel atau lebih.

Model regresi dalam penelitian ini meregresikan semua pemerintah daerah sampel. Hal ini dimaksudkan untuk menguji kandungan indeks pembangunan manusia, ukuran daerah, tingkat ketertanggung daerah, tipe pemerintah dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah dengan melihat kekuatan hubungan antara tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah dengan kandungan indeks pembangunan

manusia, ukuran daerah, tingkat ketergantungan daerah, tipe pemerintah dan temuan audit dengan menggunakan uji t dan uji koefisien determinasi. Variabel ukuran pemda yang diproksikan dengan total aset, akan ditransformasikan menjadi nilai logaritma natural untuk membuat variabel tersebut menjadi lebih sederhana dan memiliki skala rasio sehingga akan lebih mudah untuk diinterpretasikan. Dengan kerangka konseptual di atas maka diperoleh model regresi sebagai berikut:

Model I

$$DISC = \alpha + \alpha_1 IPM + \alpha_2 LnUKR + \alpha_3 DEP + \alpha_4 TIPE + \alpha_5 AUD + \varepsilon$$

Model II

$$DFin = \alpha + \alpha_1 IPM + \alpha_2 LnUKR + \alpha_3 DEP + \alpha_4 TIPE + \alpha_5 AUD + \varepsilon$$

Model III

$$DNFin = \alpha + \alpha_1 IPM + \alpha_2 LnUKR + \alpha_3 DEP + \alpha_4 TIPE + \alpha_5 AUD + \varepsilon$$

Keterangan :

DISC = Indeks *scoring* tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

DFin = Indeks *scoring* tingkat pengungkapan finansial pada laporan keuangan pemerintah daerah.

DNfin = Indeks *scoring* tingkat pengungkapan non finansial pada laporan keuangan pemerintah daerah.

α = Konstanta

IPM = Indeks Pembangunan Manusia

LnUKR = Logaritma Natural Ukuran Pemerintah Daerah

DEP = Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah

TIPE = Tipe Pemerintah Daerah

AUD = Jumlah Temuan Audit

3.6. Metode Analisis

Analisa data dalam penelitian ini akan dilakukan melalui model ekonometrika dengan menggunakan analisis data *cross section*. Data *cross section* merupakan

data yang dikumpulkan pada satu waktu terhadap banyak obyek. Jika data yang diestimasi yang diestimasi berupa data *cross section*, maka hasil estimasi tersebut dapat diketahui variasi antar individu dalam periode tersebut (Gujarati, 2003).

Alat uji yang digunakan dalam pengujian penelitian ini adalah metode regresi linear berganda. Pengujian analisis regresi berganda dapat menjelaskan pengaruh antara variabel terikat dengan beberapa variabel bebas. Dalam melakukan analisis regresi berganda diperlukan beberapa langkah dan alat analisis. Sebelum melakukan analisis regresi berganda terlebih dahulu dilakukan uji statistik deskriptif dan uji asumsi klasik. Untuk mempermudah dalam menganalisis digunakan *SPSS 21.0*

3.6.1. Uji Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk mendeskripsikan secara ringkas variabel-variabel dalam penelitian ini. Analisis deskriptif dilakukan untuk mengetahui gambaran data yang akan dianalisis. Ghozali (2007) menyebutkan bahwa alat analisis yang digunakan dalam uji statistik deskriptif antara lain adalah nilai maksimum, minimum, rata-rata (*mean*), dan standar deviasi. Statistik deskriptif menyajikan ukuran-ukuran numerik yang sangat penting bagi data sampel. Ukuran numerik ini merupakan bentuk penyederhanaan data ke dalam bentuk yang lebih ringkas dan sederhana yang pada akhirnya mengarah pada suatu penjelasan dan penafsiran.

3.6.2. Uji Asumsi Klasik

3.6.2.1. Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal. Uji normalitas ini terdapat dua cara untuk mendeteksi apakah residual berdistribusi normal atau tidak, yaitu dengan analisis grafik dan uji statistik (Ghozali dan Ratmono, 2013). Alat uji yang digunakan adalah dengan analisis grafik histogram dan grafik *normal probability plot* dan uji statistik dengan *Kolmogorov-Smirnov Z (1-Sample K-S)*.

Dasar pengambilan keputusan dengan analisis grafik normal probability plot adalah sebagai berikut:

1. Jika titik menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal, maka model regresi memenuhi asumsi normalitas.
2. Jika titik menyebar jauh dari garis diagonal dan atau tidak mengikuti arah garis diagonal, maka model regresi tidak memenuhi asumsi normalitas.

Dasar pengambilan keputusan uji statistik dengan *Kolmogorov-Smirnov Z (1-Sample K-S)* adalah sebagai berikut:

1. Jika nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* kurang dari 0,05, maka H_0 ditolak. Hal ini berarti data residual terdistribusi tidak normal.
2. Jika nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* lebih dari 0,05, maka H_0 diterima. Hal ini berarti data residual terdistribusi normal.

3.6.2.2. Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen) (Ghozali dan Ratmono, 2013). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel independen. Untuk mendeteksi ada atau tidaknya multikolinearitas, dapat dilihat dari nilai *tolerance* dan lawannya *variance inflation factor* (VIF). Kedua ukuran ini menunjukkan setiap variabel independen manakah yang dijelaskan oleh variabel independen lainnya. *Tolerance* mengukur variabilitas variabel independen yang terpilih yang tidak dijelaskan oleh variabel independen lainnya. Jadi nilai *tolerance* yang rendah sama dengan nilai VIF tinggi (karena $VIF = 1/Tolerance$). Nilai *cut off* yang umum dipakai untuk menunjukkan adanya multikolinearitas adalah nilai $Tolerance \leq 0,10$ atau sama dengan nilai $VIF \geq 10$.

3.6.2.3. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain (Ghozali dan Ratmono, 2013). Jika *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain tetap, maka disebut Homoskedastisitas dan jika berbeda disebut Heteroskedastisitas. Ghozali dan Ratmono (2013) menjelaskan untuk mengetahui ada tidaknya heteroskedastisitas dilihat melalui hasil uji statistik. Uji statistik yang dilakukan adalah dengan menggunakan uji *Glejser*. Uji *Glejser* dilakukan dengan cara meregresikan nilai absolute residual terhadap variabel independen signifikan

secara statistik mempengaruhi variabel dependen, maka terindikasi terjadinya heteroskedastisitas. Apabila nilai signifikansi $>0,05$, maka model tersebut bebas dari heteroskedastisitas.

3.6.3. Uji Model

Uji kelayakan model merupakan tahapan awal mengidentifikasi model regresi yang diestimasi layak atau tidak. Uji kelayakan model dilakukan untuk mengukur ketepatan fungsi regresi sampel dalam menaksir nilai aktual secara statistik (Ghozali dan Ratmono, 2013). Layak di sini maksudnya adalah model yang diestimasi layak digunakan untuk menjelaskan pengaruh variabel-variabel bebas terhadap variabel terikat. Apabila nilai prob. F hitung lebih kecil dari tingkat kesalahan/error (α) 0,05 (yang telah ditentukan) maka dapat dikatakan bahwa model regresi yang diestimasi layak, sedangkan apabila nilai probabilitas F hitung lebih besar dari tingkat kesalahan 0,05 maka dapat dikatakan bahwa model regresi yang diestimasi tidak layak.

3.6.3.1 Uji koefisien determinasi (R^2)

Koefisien determinasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah $\text{adj } R^2$ yang menunjukkan sampai seberapa besar variasi variabel bebas mampu menjelaskan variabel tak bebas. Jika $\text{adj } R^2=1$, maka variabel bebas sempurna menjelaskan variabel tak bebas. Jika $\text{adj } R^2$ mendekati satu, maka variabel bebas semakin mempunyai pengaruh kuat dalam menjelaskan variabel tak bebas dalam regresi yang dihasilkan. Sebaliknya jika $\text{adj } R^2$ mendekati nilai nol, maka variabel bebas

semakin lemah dalam menjelaskan variabel tak bebas dalam hasil regresi (Gujarati, 2003). Gujarati (2003) juga menjelaskan meskipun $\text{adj } R^2$ tidak begitu besar tetapi uji statistik menunjukkan signifikansi, maka model dapat dikatakan layak secara statistik.

3.6.4. Uji Koefisien Regresi (Uji t)

Pengujian ini bertujuan untuk menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel penjelas/independen secara individual dalam menerangkan variasi variabel dependen.

Dengan tingkat signifikansi 5 %, maka kriteria pengujian adalah sebagai berikut:

1. Bila nilai signifikansi $t < 0.05$, maka H_0 ditolak, artinya terdapat pengaruh yang signifikan antara satu variabel independen terhadap variabel dependen.
2. Apabila nilai signifikansi $t > 0.05$, maka H_0 diterima, artinya terdapat tidak ada pengaruh yang signifikan antara satu variabel independen terhadap variabel dependen.

BAB V

SIMPULAN DAN SARAN

5.1. Simpulan

Penelitian ini untuk mengetahui tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah, pengungkapan finansial dan non finansial pada laporan keuangan serta faktor – faktor yang mempengaruhinya dengan menggunakan variabel tingkat pembangunan manusia, ukuran pemerintah daerah, tingkat ketergantungan pemerintah daerah, tipe pemerintahan dan temuan audit.

Tingkat pengungkapan laporan keuangan dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan indeks 81 item yang terbagi dalam 7 kategori yang berasal dari Standar Akuntansi Pemerintah Indonesia (PP No.71 Tahun 2010 Lampiran II) untuk mengeksplorasi hubungan antara pengungkapan wajib (sebagai diukur dengan indeks pengungkapan laporan keuangan) dengan variabel prediktor. Hasil penelitian ini memberikan kontribusi pada literatur akuntansi sektor publik yaitu dapat mengetahui seberapa jauh tingkat pengungkapan laporan keuangan yang dilihat dari tingkat pengungkapan laporan keuangan di pemerintah daerah secara keseluruhan, pengungkapan finansial dan non finansial pada laporan keuangan pemerintah daerah. Informasi finansial dan non finansial pada laporan keuangan

penting karena masyarakat sebagai *principal* berhak mengetahui dan penyelenggaraan keuangan dan hasil dari kinerja pemerintah daerah sebagai *agent*. Hal ini didukung oleh Undang – undang No 14 Tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik untuk memenuhi kebutuhan masyarakat dalam mendapatkan informasi mengenai penyelenggaraan negara.

Berdasarkan hasil analisis data serta pembahasan yang dilakukan sebelumnya, maka penelitian ini menghasilkan beberapa kesimpulan sebagai berikut :

1. Tingkat pembangunan manusia berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah dan pengungkapan finansial.
2. Ukuran pemerintah daerah yang diprosikan dengan total aset tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah, pengungkapan finansial dan non finansial pada laporan keuangan pemerintah daerah.
3. Tingkat ketergantungan tidak memberikan pengaruh bagi pemerintah daerah untuk meningkatkan tingkat pengungkapan dalam laporan keuangan baik finansial atau non finansial.
4. Tipe pemerintahan baik kota dan kabupaten tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan, sehingga tidak ada perbedaan tingkat pengungkapan antara tipe pemerintah daerah.

5. Temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat total pengungkapan laporan keuangan dan pengungkapan finansial. Temuan audit ternyata berpengaruh terhadap pengungkapan non finansial laporan keuangan.

5.2. Keterbatasan Penelitian

Keterbatasan Penelitian ini menggunakan *cross-sectional* daripada data *longitudinal*. Akibatnya, tidak mendeteksi perubahan temporal praktik pengungkapan wajib oleh pemerintah daerah. Data yang digunakan adalah laporan keuangan tahun 2014 yang masih menggunakan basis *cash to accrual* karena pada saat pembuatan tesis ini, laporan keuangan tahun 2015 belum tersedia secara lengkap namun, penggunaan laporan keuangan tahun 2014 sesuai dengan penelitian ini karena merupakan tahun terakhir kebijakan penggunaan basis *cash to accrual* dalam laporan keuangan.

Penelitian ini hanya menggunakan jumlah temuan audit dari total temuan kepatuhan terhadap ketentuan perundang – undangan tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan finansial laporan keuangan tetapi berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan non finansial, namun tidak melakukan pengujian pengaruh tingkat penyimpangan dan nilai temuan audit sebagai variabel prediktor pengungkapan laporan keuangan

Penelitian ini hanya melakukan pengujian pengaruh variabel prediktor terhadap total pengungkapan, pengungkapan finansial dan non finansial pada

pengungkapan laporan keuangan namun, tidak melakukan pengujian pengaruh variabel prediktor terhadap tujuh kategori pengungkapan laporan keuangan.

5.3. Saran

Penelitian lanjutan mengenai pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah sebaiknya melakukan pengujian terhadap tujuh kategori pengungkapan sehingga dapat diketahui kategori yang lebih mendominasi dalam pengungkapan laporan keuangan. Selain itu, penelitian selanjutnya dapat merujuk pada SAP No 71 Tahun 2010 Lampiran I yang memuat pengungkapan laporan keuangan berbasis akrual. Variabel lain yang diduga berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah seperti kompetensi politik, kondisi keuangan pemerintah daerah, jumlah auditor internal, tingkat penyimpangan dan nilai temuan audit dapat ditambahkan pada penelitian selanjutnya.

Daftar Pustaka

- Albalate, Daniel. 2012. The Institutional, Economic and Social Determinants of Local Government Transparency. *Research Institute of Applied Economics. Working Paper 012/10 30 pag.*
- Adzani & Martani. 2014. Pengaruh Kesejahteraan Masyarakat, Faktor Politik Dan Ketidakpatuhan Regulasi Terhadap Opini Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Proceeding SNA 17.*
- Arifin, Johan. 2014. Isomorphic Pressures Influencing The Level of Mandatory Disclosure Within Financial Statements of Indonesian Local Governments. *Ph.D. Curtin University, School of Accounting. Thesis.*
- Arifin, J., G. Tower, and S. Porter. 2013. Fiscal Policy Disclosure in Indonesian Local Government. *JAAI Volume 17 No.1.*
- Baber, W.R. 1983. Toward Understanding the Role of Auditing in the Public Sector. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 5, h. 213-227
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2015. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2015.* <http://www.bpk.go.id>. Diakses Desember 2016.
- Badan Pusat Statistik. 2015. *Indeks Pembangunan Manusia 2014: Metode Terbaru.* ISSN: 2086-2369 Nomor Publikasi : 07310.1517. Jakarta : Badan Pusat Statistik.
- Badan Pusat Statistik. 2015. *Statistik Indonesia 2015.* <http://www.bps.go.id>. Diakses Februari 2017.
- Badan Pusat Statistik.2015. *Beberapa Indikator Utama Sosial – Ekonomi Indonesia Edisi Februari 2015.* <http://www.bps.go.id>. Diakses Februari 2017
- Badan Pusat Statistik.2015. *Laporan Bulanan Data Sosial Ekonomi Edisi Februari 2015.* <http://www.bps.go.id>. Diakses Februari 2017

- Banker, R.D. dan Patton, J.M. 1987. Analytical Agency Theory and Municipal Accounting: An Introduction and An Application. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. h. 29-50.
- Cooke, T.E. 1991. An Assessment of Voluntary Disclosure in Annual Reports of Japanese Corporations. *The International Journal of Accounting* 26 (3): 147-189.
- Despotis, D. K. 2005. Measuring human development via data envelopment analysis the case of asia and the pacific. *OMEGA*, Vol. 33(5), 385-390.
- Direktorat Jenderal Bina Keuangan Daerah Kementerian Dalam Negeri. 2014. Postur APBD. Retrieved from <http://keuda.kemendagri.go.id>.
- Ejoh, Ndifon Ojong & Ejom, Patrick Ekponta. 2014. The Effect of Internal Audit Function on the Financial Performance of Tertiary Institutions in Nigeria. *International Journal of Economics, Commerce and Management United Kingdom Vol. II, Issue 10*.
- Field, A. 2009. *Discovering Statistics Using SPSS*. 3rd edition. London: SAGE Publication.
- Ghozali, Imam dan Anis Chariri. 2007. *Teori Akuntansi*. Edisi Ketiga. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Ghozali, Imam dan Dwi Ratmono. 2013. *Analisis Multivariate dan Ekonometrika*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Giroux, Gary dan Andrew J McLelland. 2003. Governance Structures and Accounting at Large Municipalities. *Journal of Accounting and Public Policy*.
- Gujarati, Damodar N. 2003. *Basic Econometrics*. McGraw-Hill : New York.
- Halim, Abdul dan Abdullah, Syukri. 2009. Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintah Daerah: (Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi). Retrieved from <https://kelembagaandas.wordpress.com>. Diakses November 2016.
- Halim, Abdul. 2010. *Sistem Akuntansi Sektor Publik : Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat, Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah, Kapita Selekta Sistem Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta : UPP STIM YKPN.

- Healy, P.M., and K.G. Palepu. 2001. Information Asymmetry, Corporate Disclosure, and The Capital Markets: A Review of The Empirical Disclosure Literature. *Journal of Accounting and Economics* 31(1- 3): 405-440.
- Herawati & Susanto. 2009. Pengaruh Profesionalisme, Pengetahuan Mendeteksi Kekeliruan dan Etika Profesi terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas Akuntan Publik. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Vol.11 No.1*.
- Hoesada, Jan. 2013. Good Publik Governance. *Artikel. Retrieved from <http://www.ksap.org>*. Diakses bulan Oktober 2016.
- Huther, Jeff & Anwar Shah. 1998. Applying a Simple Measure of Good Governance to the Debate on Fiscal Decentralization. *Policy Research Working Paper 1894*.
- Hilmi, Amiruddin Zul & Dwi Martani. 2012. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi. *Proceeding SNA 15*.
- Ingram, RW .1984. Economic Incentives and the Choice of State Government Accounting Practices . *Journal of Accounting Research, Vol. 22, No. 1. pp. 126-144*.
- Ingram, Robert W & Douglas V. De Jong. 1987. The Effect of Regulation on Local Government Disclosure Practices. *Journal of Accounting and Public Policy vol.6 issue 4*
- Kawedar, W., Abdul R., dan Sri H. 2008. *Akuntansi Sektor Publik : Buku I*. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro,
- Komite Nasional Kebijakan Governance. 2008. Pedoman Umum Good Public Governance
- Laswad, Fawzi, Richard Fisher & Peter Oyelere. 2005. Determinants of Voluntary Internet Financial Reporting by Local Government Authorities. *Journal of Accounting and Public Policy .Vol.24*
- Mahmudi. 2010. *Analisis Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Yogyakarta : UPP STIM YKPN.
- Martani, Dwi and Annisa Lestiani. 2012. Disclosure in Local Government Financial Statements: the Case of Indonesia. *Global Review of Accounting and Finance Vol. 3. No. 1*.

- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi.
- Meijer, A.J. 2003. Transparent Government: Parliamentary and Legal Accountability in An Information Age, *Information Polity*, Vol. 8.
- Meek, G.K., Roberts & C.B. Gray. 1995. Factors Influencing Voluntary Annual Report Disclosures By US, UK and Continental European Multinational Corporations. *Journal of International Business Studies*, 26 (3): 555-572.
- Mou, TM .1984. The New Economics Of Organization. *American Journal of Political Science*, Vol. 28, No. 4, pp. 739-777
- Mulyadi. 2002. *Auditing*. Buku 1, edisi Enam, Jakarta: Salemba Empat.
- Nyoto, Harryanto & Faudziah Hanim Fadzil. Fiscal Decentralization after Implementation of Regional Autonomy in Indonesia. *Artikel*.
- Nordiawan, Deddi. 2007. *Akuntansi Sektor Publik*. Salemba Empat : Jakarta.
- 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)
- Rajkumar, Andrew Sunil & Swaroop, Vinaya. 2008. Public spending and outcomes: does governance matter?. *Journal of Development Economics*, 86, 96-111.
- Ramachandran, H. 2002. Governance and People's Participation: Vision 2020. in *India Vision 2020: Report Plus Background Papers*, Planning Commission, Government of India, New Delhi
- Republik Indonesia. 2008. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik.
- Robbins, Walter A dan Kenneth R. Austin. 1986. Disclosure Quality in Governmental Financial Reports: An Assessment of the Appropriateness of a Compound Measure. *Journal of Accounting Research Vol. 24*
- Rutherford. 2000. The Construction and Presentation of Performance Indicators in Executive Agency External Reports. *Financial Accountability & Management*, Volume. 16, No. 3, pp. 225-49

- Steccolini, Ileana.(2002). Local Government Annual Report: an Accountability Medium?. *SDA Bocconi - Bocconi University School of Management Public Administration and Health Care Department Via Bocconi*, 8.
- Schofer, E.& J.W. Meyer.2005. The Worldwide Expansion of Higher Education in The Twentieth Century. *American Sociological Review* 70 (6): 898-920.
- Sekaran, Uma. 2006. *Research Methods For Business* (4th ed.). Penerjemah Kwan Men Yon. Jakarta: Salemba Empat.
- Setyaningrum dan Syafitri .2012. Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia, Desember, Vol. 9, No. 2*.
- Siegel, J. G., & Shim, J. K. (1994). *Kamus Istilah Akuntansi*. Jakarta: PT. Elex Media Computindo, Kelompok Gramedia.
- Shi, Min & Svensson,J. 2002. Political Business Cycles in Developed and Developing Countries. *Manuscript, IIES* .
- Suhardjanto, D., Rusmin, Mandasari, P.&Brown, A. 2010. Mandatory Disclosure Compliance and Local Government Characteristics: Evidence from Indonesian Municipalities. *Penelitian Hibah Publikasi Internasional, LP2MUN*.
- 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*
- Sugiyono.2010. *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D*. Bandung : Alfabeta.
- Susbiyani, A., Bambang S., Sutrisno & Bambang P. 2014. The Compliance with Mandatory Disclosure of Financial Statement: A Study from Local Government in Indonesia. *Research Journal of Finance and Accounting. ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online) Vol.5, No.10*.
- Suwardjono. 2005. *Teori Akuntansi Perekayasa Pelaporan Keuangan*. Yogyakarta. BPFE UGM.

- Tadda, A. 2010. Penyelarasan Pendidikan Tinggi Dengan Dunia Kerja. *Seminar Nasional Kemendiknas*, 14-16 Oktober. Jakarta, Indonesia.
- Tilbury, C. 2006. Accountability Via Performance Measurement: The Case Of Child Protection Services. *Australian Journal of Public Administration* 65 (3), 48-61.
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 65 Tahun 2010 Tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 56 Tahun 2005 Tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah
- Undang-Undang Dasar 1945. http://www.bpk.go.id/assets/files/storage/2013/12/file_storage_1386157387.pdf. Diakses Oktober 2016.
- Undang – Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara
- Undang – Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Weygandt, J. J., Kieso, D. E.&Warfield T.D. 2007. *Intermediate Accounting*. 12th edition. Canada : John Wiley & Son Inc.
- Zimmerman, J.1977. The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research* 15 (Supplement 1977): 107-44.