

ANALISA FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI TINGKAT PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH

(Studi pada LKPD Kabupaten/Kota Provinsi Jawa Tengah Periode 2010-2012)



SKRIPSI

Diajukan sebagai salah satu syarat
untuk menyelesaikan Program Sarjana (S1)
pada Program Fakultas Ekonomika dan Bisnis
Universitas Diponegoro

Disusun oleh:

HERI ATAPSON V GIRSANG

NIM. 12030110120036

FAKULTAS EKONOMIKA DAN BISNIS

UNIVERSITAS DIPONEGORO

SEMARANG

2015

PERSETUJUAN SKRIPSI

Nama Penyusun : Heri Atapson Valentinus Girsang
Nomor Induk Mahasiswa : 12030110120036
Fakultas/Jurusan : Ekonomika dan Bisnis/Akuntansi
Judul Skripsi : **ANALISA FAKTOR-FAKTOR YANG
MEMPENGARUHI TINGKAT
PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN
PEMERINTAH DAERAH**
Dosen Pembimbing : Dr. Etna Nur Afri Yuyetta, S.E., M.Si., Akt

Semarang, 09 Juli 2015

Dosen Pembimbing,

(Dr. Etna Nur Afri Yuyetta, S.E., M.Si., Akt)

NIP. 132283130

PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN

Nama Penyusun : Heri Atapson Valentinus Girsang
Nomor Induk Mahasiswa : 12030110120036
Fakultas/Jurusan : Ekonomika dan Bisnis/Akuntansi
Judul Skripsi : **ANALISA FAKTOR-FAKTOR YANG
MEMPENGARUHI TINGKAT
PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN
PEMERINTAH DAERAH**

Telah dinyatakan lulus ujian pada tanggal 29 Juli 2015.

Tim Penguji:

1. Dr. Etna Nur Afri Yuyetta, S.E., M.Si., Akt. (.....)
2. Dul Muid, S.E., M.Si., Akt. (.....)
3. Dr. Hj. Zulaikha, M.Si., Akt. (.....)

PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI

Yang bertanda tangan di bawah ini saya, Heri Atapson Valentinus Girsang, menyatakan bahwa skripsi dengan judul: Analisa Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, adalah hasil tulisan saya sendiri. Dengan ini saya menyatakan dengan sesungguhnya bahwa dalam skripsi ini tidak terdapat keseluruhan atau sebagian tulisan orang lain yang saya ambil dengan cara menyalin atau meniru dalam bentuk rangkaian kalimat atau simbol yang menunjukkan gagasan atau pendapat atau pemikiran dari penulis lain, yang saya akui seolah-olah sebagai tulisan saya sendiri, dan/atau tidak terdapat bagian atau keseluruhan tulisan yang saya tiru, atau yang saya ambil dari tulisan orang lain tanpa memberikan pengakuan penulis aslinya.

Apabila saya melakukan tindakan yang bertentangan dengan hal tersebut di atas, baik sengaja maupun tidak, dengan ini saya menyatakan menarik skripsi yang saya ajukan sebagai hasil tulisan saya sendiri. Bila kemudian terbukti bahwa saya melakukan tindakan menyalin atau meniru tulisan orang lain seolah-olah hasil pemikiran saya sendiri, berarti gelar dan ijasah yang telah diberikan oleh universitas batal saya terima.

Semarang, 29 Juli 2015
Yang membuat pernyataan,

(Heri Atapson Valentinus Girsang)
NIM. 12030110120036

MOTTO DAN PERSEMBAHAN

“Those who are given more in life must not cling to it but risk it all at every moment”

Huskar -The Sacred Warrior

Skripsi ini kupersembahkan untuk:

Bapak dan Mama tersayang, dan Adik-adik ku
yang senantiasa memberikan doa dan dukungan.

ABSTRACT

This study aims to analyze the influence of some factors on disclosure level of Local Government Financial Report (LGFR) District/City of Central Java Province. The factors used in this study are the size of the local government, the financial self-sufficiency ratio of the local government, functional differentiation of the local government, debt financing of the local government, intergovernmental revenue of local governments, and the age of the of the local government.

The disclosure level of Local Government Financial Report (LGFR) calculated by counting the adherence of disclosure to the Government Accounting Standards and Permendagri No. 13 of 2006. The analytical method used is data panel regression. This research's sample consisted of 105 LGFR district/city along 2010-2012 audited by Audit Board of the Republic of Indonesia Representative of Central Java Province. Data were obtained from the Audit Board of the Republic of Indonesia Central Java Province Representative.

The results showed that the size of the local government, the financial self-sufficiency ratio of the local government, functional differentiation of the local government, debt financing of the local government, intergovernmental revenue of local government, and the age of the of the local government are proved to have no significant influence on the disclosure level of Local Government Financial Report (LGFR) District/City of Central Java Province.

Keywords: Local Government Financial Statement, disclosure, Government Accounting Standard

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisa faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah kabupaten/kota di Provinsi Jawa Tengah. Faktor-faktor yang digunakan dalam penelitian ini adalah ukuran pemerintah daerah, rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah, diferensiasi fungsional pemerintah daerah, pembiayaan utang pemerintah daerah, *intergovernmental revenue* pemerintah daerah, dan umur pemerintahan daerah.

Tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dihitung dengan menghitung ketaatan pengungkapan terhadap Standar Akuntansi Pemerintahan dan Permendagri No. 13 tahun 2006. Metode analisis yang digunakan adalah dengan regresi panel data. Sampel penelitian terdiri atas 105 LKPD kabupaten/kota periode 2010-2012 yang telah diperiksa oleh BPK Perwakilan Provinsi Jateng. Data penelitian diperoleh dari BPK Perwakilan Provinsi Jateng.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa ukuran pemerintah daerah, rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah, diferensiasi fungsional pemerintah daerah, pembiayaan utang pemerintah daerah, *intergovernmental revenue* pemerintah daerah, dan umur pemerintahan daerah tidak memberikan pengaruh yang signifikan terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah kabupaten/kota provinsi Jawa Tengah.

Kata kunci: Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, pengungkapan, Standar Akuntansi Pemerintahan

KATA PENGANTAR

Puji dan syukur penulis panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa atas segala berkat dan rahmat-Nya sehingga penulis bisa menyelesaikan penyusunan skripsi yang berjudul “Analisa Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah”. Penyusunan skripsi ini dilakukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana Ekonomi pada Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Diponegoro.

Penulis menyadari bahwa penyusunan skripsi ini tidak akan terselesaikan tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak, baik dari masa perkuliahan sampai masa penyusunan skripsi ini sampai selesai. Oleh karena itu, dalam kesempatan ini, penulis ingin menyampaikan ucapan terima kasih atas segala bantuan, bimbingan dan dukungan yang telah diberikan selama ini. Adapun pihak-pihak tersebut antara lain:

1. Kedua Orang Tua tercinta, Bpk. M. Girsang dan Mama M. Manurung tersayang, yang telah mencurahkan seluruh kasih sayang dan cinta yang luar biasa kepada penulis. Terima kasih atas setiap doa yang selalu Mama berikan di setiap langkahku, terima kasih telah menjadi kekuatanku selama ini.
2. Dr. Suharnomo, M.Si. selaku Dekan Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro yang telah memberikan kesempatan pada penulis untuk menyelesaikan studi.

3. Prof. Dr. Muchammad Syafruddin, M.Si., Akt selaku Ketua Jurusan Akuntansi yang telah memberikan arahan selama menempuh masa studi.
4. Dr. Etna Nur Afri Yuyetta, S.E., M.Si., Akt selaku dosen pembimbing atas bimbingan, diskusi dan nasihat yang sangat berharga sehingga skripsi ini dapat terselesaikan.
5. Andri Prastiwi, S.E., M.Si., Akt selaku dosen wali yang telah menjadi sosok Ibu yang baik di kampus selama ini.
6. Seluruh dosen dan staf Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro atas segala ilmu dan bantuan yang telah diberikan.
7. My Beloved Brothers: Harys Girsang dan Fr. Andi Boni, OFM. Cap. Terima kasih atas doa dan dukungannya.
8. Seluruh keluarga besarku atas doa dan dukungannya selama ini kepada penulis.
9. Tatak, Laila Khasanah (*The apple of my eye*), terima kasih karena terus bersabar dan bertahan mendampingi dalam baik dan buruk, kini dan nanti, *amo vere in te...*
10. *The ganks*: NUSANTARA: Kennedy, Ibnu, Dimas, Fety, Lala, Icha, Rina, Nyonya Yulia,. Terima kasih atas kebersamaannya dalam susah dan senang.
11. Teman-teman Akuntansi UNDIP Reguler 1 angkatan 2010, terima kasih atas kebersamaan, keceriaan, dan pengalamannya.

12. Saudara-saudara ku CMVE Jogja-Semarang, atas masa lalu yang mengikat kita, semoga kesuksesan mengiringi langkah kaki kita; Jollifi, Ricci, Adjoin, Icing, Probo, Nicolas, dkk.
13. Teman-teman KKN Desa Kemplong, Batang; Hisyam, Yama, Alfian, Rudi, Yoshi, Emma, Emma, Sherly, Martina atas persahabatan dan kebersamaannya sebagai tim.
14. Semua pihak yang tidak dapat disebutkan satu persatu yang telah membantu hingga terselesaikannya skripsi ini. Terimakasih atas doa, bantuan dan dukungannya kepada penulis.

Penulis menyadari bahwa dalam penyusunan skripsi ini masih terdapat banyak kekurangan akibat keterbatasan pengetahuan dan pengalaman penulis. Oleh karena itu, demi penyempurnaan skripsi ini, penulis mengharapkan adanya kritik dan saran membangun dari semua pihak.

Akhirnya penulis hanya dapat mengharapkan semoga amal baik tersebut akan mendapat balasan setimpal dari Tuhan Yang Maha Esa dan semoga skripsi ini dapat bermanfaat bagi semua pihak.

Semarang, 29 Juli 2015

Penulis,

Heri Atapson V Girsang

DAFTAR ISI

JUDUL	i
PERSETUJUAN SKRIPSI	ii
PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN	iii
PERNYATAAN ORISINALITAS PROPOSAL	iv
MOTTO DAN PERSEMBAHAN.....	v
ABSTRACT	vi
ABSTRAK	vii
KATA PENGANTAR	viii
DAFTAR ISI.....	xi
DAFTAR TABEL	xvii
DAFTAR GAMBAR	xviii
DAFTAR LAMPIRAN	xix
BAB I. PENDAHULUAN	
1.1 Latar Belakang Masalah	1
1.2 Rumusan Masalah	5
1.3 Tujuan dan Manfaat	7
1.3.1 Tujuan	7
1.3.2 Manfaat	8
1.4 Sistematika Penulisan	9

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

2.1	Landasan Teori dan Penelitian Terdahulu	13
2.1.1	Teori Agensi dalam Pemerintahan.....	13
2.1.2	Teori Sinyal dalam Pemerintahan	14
2.1.3	Pemerintah Daerah di Indonesia.....	16
2.1.4	Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	18
2.1.5	Perkembangan Regulasi Keuangan Negara	20
2.1.6	Standar Akuntansi Pemerintahan.....	23
2.1.7	Pengungkapan pada Laporan Keuangan & Catatan atas Laporan Keuangan.....	26
2.2	Karakteristik Pemerintah Daerah.....	31
2.3	Penelitian Terdahulu	32
2.4	Kerangka Pemikiran.....	37
2.5	Pengembangan Hipotesis	39
2.5.1	Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).....	39
2.5.2	Pengaruh Rasio Kemandirian terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah...	40
2.5.3	Pengaruh Diferensiasi Fungsional terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah	41

2.5.4	Pengaruh Pembiayaan Utang terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah...	43
2.5.5	Pengaruh Intergovernmental Revenue terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah...	44
2.5.6	Pengaruh Umur Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah...	45

BAB III METODE PENELITIAN

3.1	Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel	46
3.1.1	Variabel Penelitian	46
3.1.2	Definisi Operasional Variabel	46
3.1.2.1	Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan.....	46
3.1.2.2	Ukuran Pemerintah Daerah.....	48
3.1.2.3	Rasio Kemandirian Keuangan Daerah	49
3.1.2.4	Diferensiasi Fungsional Pemerintah Daerah.....	50
3.1.2.5	Pembiayaan Utang Pemerintah Daerah	51
3.1.2.6	<i>Intergovernmental Revenue</i> Pemerintah Daerah	52
3.1.2.7	Umur Pemerintahan Daerah	53
3.2	Populasi dan Sampel	53
3.3	Jenis dan Sumber Data	54

3.4	Metode Pengumpulan Data	54
3.5	Metode Analisis Data	54
3.5.1	Alat Analisis Regresi Panel Data	55
3.5.1.1	<i>Pooling Least Square</i>	55
3.5.1.2	Pendekatan Efek Tetap	56
3.5.1.3	Pendekatan Efek Random	57
3.5.2	Uji Penentuan Model	58
3.5.3	Statistik Deskriptif.....	59
3.5.4	Uji Asumsi Klasik.....	59
3.5.4.1	Uji Normalitas.....	60
3.5.4.2	Uji Multikolinearitas.....	60
3.5.4.3	Uji Autokorelasi.....	61
3.5.4.4	Uji Heteroskedastisitas.....	61
3.5.5	Uji Hipotesis.....	61
3.5.5.1	Uji <i>F-Statistic</i>	61
3.5.5.2	Uji Koefisien Determinasi.....	62
3.5.5.3	Uji <i>t-statistic</i>	62

BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1	Deskripsi Objek Penelitian	63
4.2	Statistik Deskriptif	63
4.3	Pemilihan Model.....	67

4.3.1	Pemilihan Model Estimasi	68
4.3.1.1	Metode <i>Common-constant vs Fixed Effect</i>	68
4.3.1.2	Metode <i>Fixed Effect vs Random Effect</i>	72
4.3.1.3	<i>The Hausman Spesification Test</i>	74
4.3.2	Pengujian Asumsi	76
4.3.2.1	Uji Normalitas	76
4.3.2.2	Uji Autokorelasi	77
4.3.2.3	Uji Heteroskedastisitas	77
4.3.2.4	Uji Multikolinearitas.....	80
4.4	Pengujian Hipotesis.....	81
4.4.1	Uji Signifikansi Simultan (Uji F)	81
4.4.2	Uji Koefisien Determinasi (R^2)	82
4.4.3	Uji Signifikansi Parameter Individual (Uji t)	82
4.5	Interpretasi Hasil.....	85
4.5.1	Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah Independen terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah.....	85
4.5.2	Pengaruh Rasio Kemandirian Keuangan Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah	87

4.5.3 Pengaruh Diferensiasi Fungsional terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah Periode 2010-2012.	88
4.5.4 Pengaruh Pembiayaan Utang terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah Periode 2010-2012.	89
4.5.5 Pengaruh Tingkat Ketergantungan Pemerintah terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah Periode 2010-2012.	90
4.5.6 Pengaruh Umur Pemerintahan Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah Periode 2010-2012.	91
BAB V PENUTUP	
5.1 Kesimpulan	93
5.2 Keterbatasan Penelitian	95
5.3 Saran	96
DAFTAR PUSTAKA	98
LAMPIRAN	103

DAFTAR TABEL

Tabel 2.1	Penelitian Terdahulu	35
Tabel 4.1	Statistik Deskriptif	64
Tabel 4.2	Regresi Model <i>Common-Constant</i> (PLS)	68
Tabel 4.3	Regresi Model Fixed Effect (FEM)	69
Tabel 4.4	Regresi Model <i>Random Effect</i> (REM)	72
Tabel 4.5	Hasil <i>Hausman Test</i>	74
Tabel 4.6	Regresi Model <i>Fixed Effect</i> (FEM) dengan <i>White Test</i>	78
Tabel 4.7	Korelasi Antar Variabel Independen	80
Tabel 4.8	Uji Koefisien Determinasi	82
Tabel 4.9	Ringkasan Hasil Uji t	83

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran	38
Gambar 4.1 Grafik Histogram	76

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran A	Daftar Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah	103
Lampiran B	Hasil Regresi	106
Lampiran C	Tabel Checklist Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintah.....	114

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Dalam rangka meningkatkan pelayanan publik dan memenuhi kebutuhan dan hak-hak publik, pemerintah Indonesia berupaya untuk mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik atau *Good Public Government (GPG)*. GPG adalah sistem atau aturan perilaku terkait dengan pengelolaan kewenangan oleh para penyelenggara negara dalam menjalankan tugasnya secara bertanggung jawab. Undang-undang No. 32 menyebutkan bahwa efisiensi dan efektivitas penyelenggaraan pemerintahan daerah perlu ditingkatkan dengan lebih memperhatikan aspek-aspek hubungan antar susunan pemerintahan dan antar pemerintahan daerah, potensi dan keanekaragaman daerah, peluang dan tantangan persaingan global dengan memberikan kewenangan yang seluas-luasnya kepada daerah disertai dengan pemberian hak dan kewajiban menyelenggarakan otonomi daerah dalam kesatuan sistem penyelenggaraan pemerintahan negara.

Mardiasmo (2004) menjelaskan bahwa otonomi yang diberikan kepada daerah kabupaten dan kota dilaksanakan dengan memberikan kewenangan yang luas, nyata dan bertanggung jawab kepada daerah secara propinsial. Artinya, pelimpahan tanggung jawab akan diikuti oleh pengaturan, pembagian dan pemanfaatan sumber daya nasional serta perimbangan keuangan pusat dan daerah.

Dengan berlakunya otonomi daerah dapat berarti bahwa daerah memiliki kewenangan untuk mengatur dan mengelola rumah tangganya sendiri. Daerah dalam hal ini tidak lepas dari tanggung jawab keuangan. Salah satu bentuk pertanggung jawaban daerah terhadap pemerintah pusat dalam rangka meningkatkan GPG ialah melalui laporan keuangan. Undang-undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara menyebutkan bahwa laporan keuangan pemerintah harus disusun dan disajikan sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan. Penyusunan laporan keuangan pemerintah harus sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sehingga bisa dikatakan laporan keuangan pemerintah tersebut tergolong konsisten dan memenuhi kewajiban akuntabilitas dan transparansi.

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 1 dalam paragraf 24 menyebutkan:

Laporan keuangan memberikan informasi tentang sumber daya ekonomi dan kewajiban entitas pelaporan pada tanggal pelaporan dan arus sumber daya ekonomi selama periode berjalan. Informasi ini diperlukan pengguna untuk melakukan penilaian terhadap kemampuan entitas pelaporan dalam menyelenggarakan kegiatan pemerintahan di masa mendatang. Informasi yang tersedia di laporan keuangan diperlukan dalam mengukur kinerja pemerintahan selama periode tertentu. Melalui berbagai informasi yang terdapat dalam laporan keuangan tersebut, pemerintah mampu menunjukkan kinerja pemerintahan sekaligus pembuktian bahwa penyusunan yang dilakukan sesuai dengan peraturan yang ada.

Tersedianya informasi dalam laporan keuangan dilakukan untuk kepentingan transparansi, yaitu melalui pemberian informasi keuangan yang jujur dan terbuka kepada pengguna laporan keuangan. Konsep Pedoman Kebijakan Governance (2008:7) menyebutkan bahwa transparansi mengandung unsur pengungkapan dan penyediaan informasi yang memadai dan mudah diakses oleh pemangku kepentingan. Pentingnya pengungkapan dan informasi yang tersedia mengharuskan pemerintah mengungkapkan

berbagai informasi dalam laporan keuangan sebagai bentuk akuntabilitas dan transparansi keuangan publik. Salah satu upaya konkrit Pemerintah Daerah untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangannya adalah melalui penyajian laporan keuangan Pemerintah Daerah yang memenuhi prinsip tepat waktu dan disusun dengan mengikuti Standar Akuntansi Pemerintahan yang telah diterima secara umum.

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) adalah prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah yang diatur dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010. Dengan dikeluarkannya Peraturan Pemerintah Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) maka Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 dinyatakan tidak berlaku lagi. Hal yang membedakan antara PP Nomor 71 Tahun 2010 dengan PP Nomor 24 Tahun 2005 adalah pada transaksi yang dilakukan. PP Nomor 71 Tahun 2010 menggunakan transaksi berbasis akrual dan memiliki dua lampiran.

Pada tahun 2010 pemerintah mendapat opini tidak wajar mengakibatkan PP Nomor 71 tahun 2010 memiliki dua lampiran. PP No 71 Tahun 2010 dalam Tujuan dan Strategi Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) No. 12 menyebutkan bahwa proses transisi standar menuju akrual diharapkan selesai pada tahun 2007. Berdasarkan keterlambatan tersebut, maka pemerintah berkonsultasi dengan Pimpinan Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) dan menyepakati pelaksanaan basis akrual secara penuh mulai tahun 2014. Dengan demikian PP Nomor 71 Tahun 2010 memiliki dua lampiran. Lampiran I merupakan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual yang akan

dilaksanakan secara penuh selambat-lambatnya mulai tahun 2014 . Lampiran II merupakan Standar Pemerintah berbasis kas menuju akrual yang berlaku sampai tahun 2014, yang berlaku selama masa transisi yang belum siap menerapkan SAP berbasis akrual. Lampiran II merupakan lampiran yang memuat kembali seluruh aturan yang ada pada PP Nomor 24 tahun 2005 tanpa perubahan sedikit pun.

Standar akuntansi diperlukan sebagai pedoman dalam menyusun laporan keuangan yang layak serta memiliki daya banding sehingga dapat menyajikan informasi yang bernilai bagi pihak-pihak yang berkepentingan. Standar akuntansi merupakan landasan atau petunjuk bagi mereka untuk melakukan praktek atau kegiatan di bidang akuntansi, agar laporan keuangan lebih berguna dan tidak menyesatkan.

Faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) masih menjadi perdebatan. Penelitian serupa pernah dilakukan oleh Patrick (2007), Liestiani (2008), Lesmana (2010), Hilmi (2010), dan Khasanah (2014). Namun terjadi ketidakkonsistenan hasil penelitian yang satu dengan penelitian lainnya. Dalam menemukan faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan, ada baiknya dengan meneliti tentang karakteristik pemerintah daerah tersebut. Pemerintah daerah yang memiliki kekayaan daerah yang tinggi memiliki kewajiban yang tinggi pula untuk mengungkapkan informasi keuangan kepada masyarakat. Liestianni (2008) dan Khasanah (2010) menemukan bahwa entitas yang lebih besar akan memiliki tekanan yang lebih besar pula untuk melakukan pengungkapan sebagai upaya untuk mengurangi asimetri informasi. Namun penelitian yang dilakukan oleh Lesmana (2010), Hilmi (2010), dan Syafitri (2012) menemukan

hasil yang tidak signifikan tentang pengaruh ukuran pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Pemerintah yang memiliki kemampuan operasional pemerintahannya dapat diukur dengan membandingkan besaran Pendapatan Asli Daerah (PAD) dengan pendapatan transfer dan kewajiban. Lesmana (2010) berpendapat bahwa pemerintah daerah yang memiliki rasio kemandirian yang tinggi memiliki tuntutan yang tinggi pula sebagai pertanggungjawaban sumber daya yang diperoleh dari masyarakat sebagai objek pajak. Syafitri (2012) juga menemukan hasil yang tidak signifikan tentang pengaruh rasio kemandirian terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Pemerintah daerah dijalankan oleh entitas pelaporan yang disebut Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Khasanah (2014) berpendapat kecilnya jumlah SKPD dalam suatu pemerintahan daerah justru akan mengurangi kompleksitas yang kemudian akan meningkatkan tingkat pengungkapan. Dengan menurunnya kompleksitas maka akan mengurangi urusan pemerintah, lebih fokus dan tertata, serta lebih mampu menghasilkan kualitas informasi yang lebih baik pula. Hasil yang berbeda ditemukan oleh Lesmana (2010), Hilmi (2010), dan Syafitri (2012) menemukan bahwa *diferensiasi fungsional* atau sering disebut dengan SKPD tidak mempengaruhi tingkat pengungkapan LKPD.

Dalam Undang-undang (UU) No. 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antar Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah menyebutkan bahwa dalam rangka pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi fiskal, untuk memberikan alternatif sumber pembiayaan bagi pemerintah daerah untuk mempercepat

pertumbuhan ekonomi daerah dan meningkatkan pelayanan kepada masyarakat, maka pemerintah daerah dapat melakukan pinjaman. Syafitri (2013) menyebutkan rasio *leverage* diukur untuk menilai kemampuan organisasi dalam membayar kewajibannya di masa yang akan datang. Pengungkapan informasi dalam LKPD sebagai bukti pertanggungjawaban penggunaan dana oleh pemerintah dari pihak kreditor. Lesmana (2010) justru menemukan hasil yang berbeda dan berpendapat bahwa pembiayaan utang tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Pemerintah daerah dalam operasional pemerintahannya dibiayai juga oleh pemerintah pusat atau disebut juga sebagai *intergovernmental revenue*. Pemerintah daerah menggunakan pendapatan tersebut sesuai dengan alokasi dan petunjuk anggaran menurut undang-undang. Menurut teori agensi pemerintah daerah sebagai pengembal amanah (*agent*) bertanggungjawab untuk melaporkan penggunaan *intergovernmental revenue* kepada pemerintah pusat (*principal*). Khasanah (2014) menemukan hasil yang berbeda dan berpendapat bahwa pembiayaan utang tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Umur pemerintahan daerah dapat mempengaruhi sejauh mana tingkat pengungkapan LKPD pemerintah daerah tersebut. Lesmana (2010) berpendapat semakin tua umur administratif pemerintah daerah mendorong pemerintah untuk melakukan pengungkapan LKPD yang lebih baik, atau dengan kata lain semakin banyak pula informasi yang diungkapkan daripada daerah dengan umur administratif muda atau masih berdiri. Khasanah (2014) menemukan hasil yang berbeda dan

berpendapat bahwa umur pemerintahan tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Berdasarkan hasil penelitian-penelitian sebelumnya, peneliti menganalisis lebih lanjut faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan LKPD. Penelitian ini akan menggunakan *check list* pengungkapan pada penelitian Khasanah (2014) dengan mengambil sampel LKPD Kabupaten/Kota provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012.

1.2 Rumusan Masalah

Laporan keuangan merupakan salah satu sumber informasi yang sering digunakan oleh para pengguna laporan keuangan. Di dalamnya terkandung informasi yang dapat memberikan bahan pertimbangan bagi para pengguna laporan keuangan dalam rangka pengambilan keputusan. Oleh karena itu kelengkapan pengungkapan laporan keuangan sesuai SAP sangatlah penting. SAP merupakan pedoman dalam menyusun LKPD berisi tentang prinsip-prinsip akuntansi dalam menyusun dan menyajikan LKPD. Semakin tinggi tingkat pengungkapan, semakin tinggi pula kualitas informasi laporan keuangan, artinya bahwa laporan keuangan tersebut telah memberi informasi dan penjelasan yang cukup mengenai hasil dan aktifitas suatu usaha (Chairiri dan Ghozali, 2002). Namun kenyataan yang terjadi adalah adanya LKPD yang masih belum mematuhi syarat-syarat penyusunan LKPD sesuai dengan yang diatur SAP. Oleh karena itu penelitian ini akan meneliti faktor-faktor apa yang mempengaruhi tingkat pengungkapan LKPD.

Kesimpulan dari beberapa penelitian yang sudah dilakukan sebagai berikut; Liestiani (2008) mengungkapkan bahwa kepatuhan pengungkapan wajib LKPD sebesar 35,45% dan Mandasari (2009) dalam Lesmana (2010) mengungkapkan bahwa rata-rata pengungkapan Pemerintah Daerah sebesar 52,57%. Dengan menggunakan data LKPD tahun 2007, Lesmana (2010) mengungkapkan bahwa rata-rata pengungkapan wajib LKPD hanya sebesar 22% dengan menggunakan butir pengungkapan yang lebih banyak dibandingkan penelitian Mandasari (2009), Suhardjanto, et al (2010) menunjukkan tingkat rata-rata pengungkapan yang lebih tinggi yaitu sebesar 51,56%.

Hasil pengungkapan Laporan Keuangan Daerah (LKPD) yang masih tergolong rendah membuat peneliti menganalisis lebih lanjut terkait pengaruh karakteristik pemerintah terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Jawa Tengah Tahun Anggaran 2010-2012. Dari penjelasan latar belakang permasalahan sebelumnya, peneliti meneliti pengaruh faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) di daerah Jawa Tengah, dapat dirumuskan sebagai berikut:

1. Apakah ukuran Pemerintah Daerah memiliki hubungan positif terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?
2. Apakah rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah memiliki hubungan positif terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?
3. Apakah diferensiasi fungsional memiliki hubungan positif terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?

4. Apakah pembiayaan kewajiban daerah memiliki hubungan positif terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?
5. Apakah *intergovernmental revenue* pemerintah daerah memiliki hubungan positif terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?
6. Apakah umur pemerintah daerah memiliki hubungan positif terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?

1.3 Tujuan dan Manfaat

1.3.1 Tujuan

Berdasarkan rumusan masalah yang telah diuraikan sebelumnya, maka tujuan dari penelitian ini adalah:

1. Menganalisis pengaruh ukuran Pemerintah Daerah terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah
2. Menganalisis pengaruh rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah
3. Menganalisis pengaruh diferensiasi fungsional terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah
4. Menganalisis pengaruh pembiayaan kewajiban pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah
5. Menganalisis pengaruh *intergovernmental revenue* pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

6. Menganalisis pengaruh umur pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

1.3.2 Manfaat Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi manfaat sebagai berikut:

1. Bagi Akademisi

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan informasi yang akan menjadi tambahan pengetahuan dan sebagai bahan referensi untuk penelitian selanjutnya.

2. Bagi Instansi Pemerintah terkait

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan informasi sebagai pertimbangan dalam evaluasi tingkat pengungkapan laporan keuangan yang dilaporkan apakah telah sesuai dengan Peraturan Standar Akuntansi Pemerintah yang berlaku dan dalam meningkatkan kualitas pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang lebih baik sesuai dengan mekanisme *Good Corporate Governance* dalam kaitannya dengan peningkatan pelayanan publik serta bukti pelaksanaan tugas secara bertanggung jawab kepada publik.

3. Bagi masyarakat

Penelitian ini diharapkan dapat menjadi salah satu sumber informasi dalam mengetahui tingkat pengungkapan dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

1.4 Sistematika Penulisan

Penulisan dalam penelitian ini tersusun dengan sistematika penulisan sebagai berikut:

BAB I PENDAHULUAN

Pada bab ini dijelaskan latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan dan manfaat penelitian dan sistematika penulisan yang terkait dengan pengaruh variabel-variabel independen terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Jawa Tengah.

BAB II TELAAH PUSTAKA

Bab ini berisi telaah pustaka yang digunakan untuk membahas masalah yang diangkat dalam penelitian ini. Mencakup teori-teori dan penelitian terdahulu, yang mendukung perumusan hipotesis serta analisis hasil-hasil penelitian lainnya, kerangka pemikiran dan hipotesis yang berhubungan dengan tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

BAB III METODE PENELITIAN

Bab ini berisi deskripsi tentang bagaimana penelitian akan dilaksanakan secara operasional. Menguraikan tentang variabel penelitian dan definisi operasional variabel, populasi dan sampel penelitian, jenis dan sumber data, metode pengumpulan data dan metode analisis.

BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN

Pada bab ini akan diuraikan mengenai pengujian dan hipotesis yang telah dibuat, hasil uraian tentang analisis data dan interpretasi data berdasar alat dan teknik analisis yang

digunakan, dan juga pembahasan tentang hasil analisis yang dikaitkan dengan dasar teorinya.

BAB V PENUTUP

Pada bab terakhir ini akan diuraikan mengenai kesimpulan dari hasil penelitian, keterbatasan penelitian, serta saran bagi penelitian selanjutnya dan pihak yang berkepentingan lainnya.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori dan Penelitian Terdahulu

2.1.1 Teori Agensi dalam Pemerintahan

Teori agensi adalah hubungan antara dua pihak atau lebih, di mana satu pihak (*agent*) setuju untuk bertindak dengan persetujuan pihak yang lain (*principal*). Zimmerman (1997) menyatakan bahwa *agency problem* terjadi pada semua organisasi, baik sektor publik maupun sektor swasta. Pada sektor swasta, *agency problem* terjadi antara pemegang saham sebagai *principal* dan manajemen sebagai *agent*. Pada sektor publik, *agency problem* terjadi antara pejabat yang terpilih rakyat sebagai *agent* dan para pemilih (masyarakat) sebagai *principal*. *Agency problem* muncul ketika prinsipal mendelegasikan kewenangan pengambilan keputusan kepada agen, atau dalam perjanjian kontrak kerja antara prinsipal dan agen. Dalam hubungan kontrak kerja, pihak *agent* secara moral bertanggung jawab dalam memaksimalkan keuntungan *prinsipal*, namun di sisi lain *agent* juga berkepentingan dalam memaksimalkan kesejahteraan mereka sendiri.

Menurut Meisser (2006), terdapat 2 permasalahan agensi yaitu adanya informasi asimetris dimana agen secara umum memiliki lebih banyak informasi dari prinsipal dan terjadinya konflik kepentingan akibat ketidaksamaan tujuan, di mana agen tidak selalu bertindak sesuai dengan tujuan kepentingan prinsipal. Mardiasmo (2002) menyatakan bahwa pengertian akuntabilitas publik sebagai kewajiban pihak

pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah (*prinsipal*) yang memiliki hak untuk meminta pertanggungjawaban tersebut. Pemerintah dalam hal ini bertanggungjawab memberikan informasi yang transparan dan akuntabel, salah satunya yaitu melalui kepatuhan dalam penyusunan laporan keuangan pemerintahan sekaligus pengungkapan dan penyajian laporan sewajar mungkin.

Jensen dan Meckling (1976) menjelaskan bahwa terdapat perbedaan kepentingan antara *principal* dan *agent*, sehingga *agent* tidak selamanya mengikuti keinginan *principal*. Hubungan keagenan tersebut juga terjadi di Pemerintahan antara rakyat sebagai *agent* dan pemerintah sebagai *principal*. Pemerintah dapat melakukan kebijakan yang hanya mementingkan pemerintah dan penguasa dan mengorbankan kepentingan dan kesejahteraan rakyat. Untuk mengurangi konflik maka diperlukan *monitoring* oleh prinsipal atas apa yang dilakukan oleh *agent*. Laporan keuangan dan pengungkapan informasi kepada publik adalah salah satu bentuk alat monitoring untuk mengurangi *agency cost*. Dalam konsep pemberian informasi melalui internet kepada publik dapat dijadikan alat untuk mengurangi konflik keagenan.

2.1.2 Teori Sinyal (*Sinyalling Theory*) dalam Pemerintahan

Teori sinyal menjelaskan bagaimana seharusnya manajemen (*agent*) memberikan sinyal keberhasilan atau kegagalan kepada pemilik (*principal*). Sinyal tersebut berupa informasi mengenai apa yang sudah dilakukan oleh manajemen untuk

merealisasikan keinginan pemilik. Teori sinyal berawal dari gagasan asimetri informasi, yang menjelaskan dalam beberapa transaksi ekonomi, kesenjangan akses terhadap informasi dapat mengganggu pasar normal dalam perdagangan barang maupun jasa.

Dalam konteks teori sinyal dalam pemerintahan, pemerintah berusaha memberikan sinyal yang baik kepada rakyat. Tujuannya adalah untuk mengurangi asimetri informasi agar rakyat dapat terus mendukung pemerintah yang saat ini berjalan sehingga pemerintahan dapat berjalan dengan baik. Laporan keuangan dapat dijadikan sarana untuk memberikan sinyal kepada rakyat. Kinerja pemerintahan yang baik perlu diinformasikan kepada rakyat baik sebagai bentuk pertanggungjawaban maupun sebagai bentuk promosi untuk tujuan politik.

Teori sinyal menjelaskan mengapa perusahaan mempunyai dorongan untuk memberikan informasi laporan keuangan pada pihak eksternal, karena terdapat asimetri informasi antara perusahaan dan pihak luar. Perusahaan (*agent*) mengetahui lebih banyak mengenai perusahaan dan prospek yang akan datang daripada pihak luar (investor, kreditor). Kurangnya informasi pihak luar mengenai perusahaan menyebabkan mereka melindungi diri mereka dengan memberikan harga yang rendah untuk perusahaan. Perusahaan dapat meningkatkan nilai perusahaan, dengan mengurangi asimetri informasi. Salah satu cara untuk mengurangi informasi asimetri adalah dengan memberikan sinyal pada pihak luar, salah satunya berupa informasi keuangan yang dapat dipercaya dan akan mengurangi ketidakpastian mengenai prospek perusahaan yang akan datang (Wolk et al., 2000). Pemerintah dapat juga mengemas

informasi prestasi dan kinerja keuangan dengan lebih lengkap untuk menunjukkan bahwa pemerintah daerah telah menjalankan amanat yang diberikan oleh rakyat.

2.1.3 Pemerintah Daerah di Indonesia

Menurut UU No. 32 Tahun 2004 pada pasal 1 ayat 2, pemerintahan daerah adalah penyelenggaraan urusan pemerintahan oleh Pemerintahan Daerah dan DPRD menurut asas otonomi dan tugas pembantuan dengan prinsip otonomi yang seluas-luasnya dalam sistem dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Setiap daerah dipimpin oleh kepala Pemerintah Daerah yang disebut kepala daerah. Kepala daerah untuk Provinsi disebut Gubernur, untuk Kabupaten disebut Bupati dan untuk Kota disebut Walikota. Dalam menjalankan tugas dan kewajiban Pemerintah Daerah, Gubernur bertanggung jawab kepada DPRD Provinsi, sedangkan Bupati atau Walikota bertanggung jawab kepada DPRD Kabupaten/DPRD Kota dan berkewajiban memberikan laporan kepada Presiden melalui Menteri Dalam Negeri dalam rangka pembinaan dan pengawasan.

Pelaksanaan konsep desentralisasi dan otonomi daerah dimulai pada era reformasi dengan dikeluarkannya Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah dan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan yang kemudian direvisi masing-masing menjadi Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004. Kebijakan ini mengubah penyelenggaraan pemerintahan dari yang sebelumnya bersifat

terpusat menjadi terdesentralisasi yang berarti adanya penyerahan kewenangan dan tanggung jawab pemerintah pusat kepada Pemerintah Daerah. Untuk menyelenggarakan otonomi daerah yang luas, nyata dan bertanggung jawab, Pemerintah Daerah diberi kewenangan dan tanggung jawab untuk mengurus rumah tangganya sendiri, baik dari segi administratif pemerintahan maupun dari segi pengelolaan keuangannya yang dibutuhkan untuk kegiatan operasionalnya dan pelayanan kepada masyarakat.

Sehubungan dengan hakekat otonomi daerah tersebut yang berkaitan dengan pelimpahan wewenang pengambilan keputusan kebijakan, pengelolaan dana publik & pengaturan kegiatan dalam penyelenggaraan pemerintah & pelayanan masyarakat maka peranan data keuangan daerah sangat diperlukan untuk mengidentifikasi sumber-sumber pembiayaan daerah dan juga jenis & besar belanja yang harus dikeluarkan agar perencanaan keuangan dapat dilaksanakan secara efektif dan efisien. Data keuangan daerah yang menunjukkan gambaran statistik perkembangan anggaran & realisasi, baik penerimaan maupun pengeluaran & analisa terhadapnya merupakan informasi yang penting terutama untuk membuat kebijakan dalam pengelolaan keuangan daerah untuk melihat kemampuan/ kemandirian daerah (Yuliati, 2001).

Melalui adanya desentralisasi dan otonomi daerah, diharapkan dapat meningkatkan kinerja pemerintah dalam mengelola keuangan daerah, namun pada kenyataannya dengan adanya otonomi daerah malah menimbulkan potensi munculnya *agency problem* karena adanya informasi yang asimetris. Pemerintah Daerah menjadi agen yang harus menjalankan amanah yang diberikan kepada masyarakat sebagai

prinsipal. Dengan demikian, pihak agen cenderung memiliki informasi yang lebih banyak dibandingkan dengan prinsipal, sehingga agen dapat melakukan sesuatu berdasarkan kepentingan pribadi dan mengabaikan prinsipal. Oleh karena itu, diperlukan transparansi dan pertanggungjawaban keuangan LKPD.

2.1.4 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)

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

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

Dalam Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menyebutkan dengan jelas bahwa laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah pusat dan Pemerintah Daerah harus disajikan sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan. Selanjutnya, Undang-Undang No. 1 Tahun 2004 juga menyebutkan arti penting Standar Akuntansi Pemerintahan. Undang-Undang otonomi yang terbaru, yaitu Undang-Undang No.32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah juga menyebutkan penyajian laporan keuangan Pemerintah Daerah sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa standar akuntansi pemerintahan sangat dibutuhkan sebagai pedoman pelaporan keuangan dalam

pemerintahan. Dengan demikian, pada tanggal 13 Juni 2005, Pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) menjelaskan bahwa laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010, yang dimaksud entitas pelaporan adalah:

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

Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 menyebutkan, laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan terutama digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional pemerintahan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan.

Pelaporan keuangan pemerintah seharusnya menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik dengan:

1. Menyediakan informasi tentang sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya keuangan;
2. Menyediakan informasi mengenai kecukupan penerimaan periode berjalan untuk membiayai seluruh pengeluaran;
3. Menyediakan informasi mengenai jumlah sumber daya ekonomi yang digunakan dalam kegiatan entitas pelaporan serta hasil-hasil yang telah dicapai;
4. Menyediakan informasi mengenai bagaimana entitas pelaporan mendanai seluruh kegiatannya dan mencukupi kebutuhan kasnya;
5. Menyediakan informasi mengenai posisi keuangan dan kondisi entitas pelaporan berkaitan dengan sumber-sumber penerimaannya, baik jangka pendek maupun jangka panjang, termasuk yang berasal dari pungutan pajak dan pinjaman;
6. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi keuangan entitas pelaporan, apakah mengalami kenaikan atau penurunan, sebagai akibat kegiatan yang dilakukan selama periode pelaporan.

Untuk memenuhi tujuan-tujuan tersebut, laporan keuangan menyediakan informasi mengenai sumber dan penggunaan sumber daya keuangan/ekonomi, transfer, pembiayaan, sisa lebih/kurang pelaksanaan anggaran, saldo anggaran lebih,

surplus/defisit-Laporan Operasional (LO), aset,kewajiban, ekuitas, dan arus kas suatu entitas pelaporan.

2.1.5 Perkembangan Regulasi Keuangan Negara

Pada awalnya, pelaksanaan pengelolaan keuangan negara masih menggunakan ketentuan perundang-undangan yang disusun pada masa pemerintahan kolonial Hindia Belanda. Akan tetapi, peraturan perundangundangan tersebut tidak dapat mengakomodasi berbagai perkembangan yang terjadi dalam sistem kelembagaan negara dan pengelolaan keuangan pemerintahan negara Republik Indonesia. Kelemahan perundang-undangan dalam bidang keuangan menjadi salah satu penyebab terjadinya bentuk penyimpangan dalam pengelolaan keuangan negara. Oleh karena itu, untuk menghilangkan penyimpangan tersebut diperlukan suatu undang-undang yang mengatur pengelolaan keuangan negara. Oleh karena itu dikeluarkanlah Undang-Undang RI Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang memberikan perubahan pada pengelolaan keuangan daerah.

Hal-hal baru dan perubahan mendasar yang terdapat dalam peraturan ini dengan peraturan sebelumnya meliputi pengertian dan ruang lingkup keuangan negara, asas-asas umum pengelolaan keuangan negara, kedudukan Presiden sebagai pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara, pendelegasian kekuasaan Presiden kepada Menteri Keuangan dan Menteri/Pimpinan Lembaga, susunan APBN dan APBD, pengaturan hubungan keuangan antara pemerintah pusat dan bank sentral, Pemerintah Daerah dan pemerintah/lembaga asing, pengaturan hubungan keuangan antara

pemerintah dengan perusahaan negara dan perusahaan swasta dan badan pengelola dana masyarakat, serta penetapan bentuk dan batas waktu penyampaian laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN dan APBD. Dengan adanya undang-undang ini diharapkan dapat meningkatkan transparansi dan akuntabilitas laporan keuangan Pemerintah Daerah.

Sejalan dengan perkembangan kebutuhan pengelolaan keuangan negara, dirasakan pula semakin pentingnya fungsi perbendaharaan negara dalam rangka pengelolaan sumber daya keuangan pemerintah yang terbatas secara efisien. Perbendaharaan Negara diatur dalam Undang-Undang RI Nomor 1 Tahun 2004. Dalam undang-undang ini diatur prinsip-prinsip yang berkaitan dengan pelaksanaan fungsi-fungsi pengelolaan kas, perencanaan penerimaan dan pengeluaran, pengelolaan utang piutang dan investasi serta barang milik negara/daerah yang selama ini belum mendapat perhatian yang memadai.

Untuk mewujudkan pengelolaan keuangan negara sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan dalam Undang-undang RI Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-undang RI Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara perlu dilakukan pemeriksaan oleh satu badan pemeriksa keuangan yang bebas dan mandiri yang diatur dalam Undang-Undang RI Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Pengelolaan Keuangan Negara. Pemeriksaan Negara meliputi pemeriksaan atas pengelolaan keuangan Negara dan pemeriksaan atas tanggung jawab negara. Pemeriksaan terdiri atas pemeriksaan keuangan, yaitu pemeriksaan atas laporan keuangan; pemeriksaan

kinerja, yaitu pemeriksaan atas pengelolaan keuangan Negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas; dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu.

2.1.6 Standar Akuntansi Pemerintahan

Dalam Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menyebutkan dengan jelas bahwa laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah pusat dan Pemerintah Daerah harus disajikan sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Selanjutnya, Undang-Undang No. 1 Tahun 2004 juga menyebutkan arti penting SAP. Undang-Undang otonomi yang terbaru, yaitu Undang-Undang No.32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah juga menyebutkan penyajian laporan keuangan Pemerintah Daerah sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa standar akuntansi pemerintahan sangat dibutuhkan sebagai pedoman pelaporan keuangan dalam pemerintahan. Dengan demikian, pada tanggal 13 Juni 2005, Pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

SAP adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. SAP mengatur mengenai informasi yang harus disajikan dalam laporan keuangan, bagaimana menetapkan, mengukur dan melaporkannya. SAP dijadikan acuan wajib dalam penyajian laporan keuangan entitas pemerintah, baik pemerintah pusat maupun Pemerintah Daerah. Pengguna laporan keuangan termasuk legislatif juga akan menggunakan SAP untuk memahami informasi

yang disajikan dalam laporan keuangan dan pihak auditor eksternal (BPK) akan menggunakan SAP sebagai kriteria dalam pelaksanaan audit. Dengan demikian, SAP menjadi pedoman untuk menyatukan persepsi antara penyusun, pengguna dan auditor.

Laporan keuangan pokok yang harus disajikan oleh Pemerintah Daerah berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 adalah:

- Laporan Realisasi Anggaran

Laporan Realisasi Anggaran mengungkapkan kegiatan keuangan pemerintah pusat atau daerah yang menunjukkan ketaatan terhadap APBN/APBD. Laporan Realisasi Anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi, dan pemakaian sumber daya ekonomi yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah, yang menggambarkan perbandingan antara anggaran dan realisasinya dalam satu periode pelaporan. Unsur-unsur yang harus disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran sekurang-kurangnya terdiri dari pendapatan, belanja, transfer, surplus/pdefisit, pembiayaan dan sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran.

- Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas dana pada tanggal tertentu. Neraca mencantumkan sekurang-kurangnya pos-pos, yaitu kas dan setara kas, investasi jangka pendek, piutang pajak dan bukan pajak, persediaan, investasi jangka panjang, aset tetap, kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang, dan ekuitas dana.

- Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas menyajikan informasi kas sehubungan dengan aktivitas operasional, investasi aset non keuangan, pembiayaan, dan transaksi nonanggaran yang menggambarkan saldo awal, penerimaan, pengeluaran, dan saldo akhir kas pemerintah pusat/daerah selama periode tertentu. Unsur yang dicakup dalam Laporan Arus Kas terdiri dari penerimaan dan pengeluaran kas.

- Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, dan Laporan Arus Kas. Catatan atas Laporan Keuangan juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam Standar Akuntansi Pemerintahan serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar.

Dalam membuat laporan keuangan, pemerintah wajib membuat Catatan atas Laporan Keuangan sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari laporan keuangan untuk tujuan umum. Pembuatan Catatan atas Laporan Keuangan dimaksudkan agar laporan keuangan dapat dipahami oleh banyak pihak tidak terbatas pada pihak-pihak yang tertentu. Padahal, laporan keuangan mempunyai potensi kesalahpahaman bagi pembacanya terutama yang tidak biasa dalam membaca laporan keuangan. Oleh karena

itu, laporan keuangan harus dibuat Catatan atas Laporan Keuangan yang berisi informasi yang dapat digunakan bagi pembaca laporan keuangan untuk membantu memahami laporan keuangan. Catatan atas Laporan Keuangan yang dibuat oleh Pemerintah menyajikan informasi tentang penjelasan pos-pos laporan keuangan dalam rangka pengungkapan yang memadai.

2.1.7 Pengungkapan pada Laporan Keuangan & Catatan atas Laporan Keuangan

Pengungkapan laporan keuangan (*disclosure*) merupakan suatu cara untuk menyampaikan informasi yang terdapat dalam laporan keuangan suatu perusahaan (Hendriksen dan van Breda, 2002). Menurut Kieso dkk. (2001) terjadi peningkatan akan kebutuhan *disclosure* yang disebabkan oleh semakin kompleksnya lingkungan bisnis, adanya kebutuhan akan informasi secara tepat waktu, dan mengingat peran akuntansi sebagai alat kontrol dan monitor. Sedangkan Wolk dkk. (1991) dalam Subroto (2004) menyatakan bahwa alasan pentingnya pengungkapan pada masa mendatang adalah karena lingkungan bisnis tumbuh semakin kompleks dan pasar modal mampu menyerap dan mencerminkan informasi baru dalam harga saham secara cepat.

Salah satu alat untuk mendukung terciptanya transparansi akuntabilitas publik adalah melalui penyajian laporan keuangan Pemerintah Daerah. Motif pelaporan keuangan dilakukan untuk kepentingan: (1) akuntabilitas, berarti mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang

dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan, (2) manajemen, dimaksudkan membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas dana pemerintah untuk kepentingan masyarakat, (3) transparansi, yaitu memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan dan (4) keseimbangan antar generasi, yaitu membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

Seberapa banyak informasi yang dapat diterima oleh para pengguna laporan keuangan tergantung dari sejauh mana tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh Pemerintah Daerah. Menurut Dahlan (2003), *disclosure* diklasifikasikan atas dua jenis, yaitu:

1. Pengungkapan Wajib (*Mandatory Disclosure*)

Pengungkapan Wajib merupakan pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh peraturan yang berlaku. Peraturan tentang standar pengungkapan informasi bagi perusahaan yang telah melakukan penawaran umum dan

perusahaan publik yaitu, Peraturan No. VIII.G.7 tentang Pedoman Penyajian Laporan Keuangan dan Peraturan No. VIII.G.2 tentang Laporan Tahunan. Peraturan tersebut diperkuat dengan Keputusan Ketua Bapepam No. Kep-17/PM/1995, yang selanjutnya diubah melalui Keputusan Ketua Bapepem No. Kep-38/PM/1996 yang berlaku bagi semua perusahaan yang telah melakukan penawaran umum dan perusahaan publik. Peraturan tersebut diperbaharui dengan Surat Edaran Ketua Bapepam No. SE-02/PM/2002 yang mengatur tentang penyajian dan pengungkapan laporan keuangan emiten atau perusahaan publik untuk setiap jenis industri.

2. Pengungkapan Sukarela (*Voluntary Disclosure*)

Salah satu cara meningkatkan kredibilitas perusahaan adalah melalui pengungkapan sukarela secara lebih luas untuk membantu investor dalam memahami strategi bisnis manajemen. Pengungkapan Sukarela merupakan pengungkapan butir-butir yang dilakukan secara sukarela oleh perusahaan tanpa diharuskan oleh peraturan yang berlaku. Sedangkan dari sumber PSAK dapat disimpulkan bahwa informasi lain atau informasi tambahan (telaahan keuangan yang menjelaskan karakteristik utama yang mempengaruhi kinerja perusahaan, posisi keuangan perusahaan, kondisi ketidakpastian, laporan mengenai lingkungan hidup, laporan nilai tambah) adalah merupakan pengungkapan yang dianjurkan (tidak diharuskan) dan diperlukan dalam rangka memberikan penyajian yang wajar dan relevan dengan kebutuhan pemakai.

Untuk sektor pemerintahan di Indonesia, baik pemerintah pusat maupun daerah pengungkapan informasi dalam laporan keuangan Pemerintah Daerah mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Dalam Kerangka Konseptual Standar Akuntansi Pemerintahan menyebutkan mengharuskan adanya pengungkapan lengkap (*full disclosure*), dimana laporan keuangan menyajikan secara lengkap informasi-informasi yang berguna bagi pengguna laporan baik pada lembar muka laporan keuangan ataupun pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Pengungkapan yang kedua yaitu, pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*), merupakan informasi yang tidak diwajibkan oleh suatu peraturan yang berlaku, tetapi diungkapkan oleh entitas karena dianggap relevan dengan kebutuhan pemakai laporan keuangan. Dalam PP No 24 Tahun 2005 mengenai struktur Catatan atas Laporan Keuangan disebutkan CaLK meliputi pengungkapan informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka Laporan Keuangan.

Salah satu komponen dalam laporan pokok adalah catatan atas laporan keuangan (CaLK). Catatan atas Laporan Keuangan dimaksudkan agar laporan keuangan dapat dipahami oleh pembaca secara luas, tidak terbatas hanya untuk pembaca tertentu ataupun manajemen entitas pelaporan. CaLK harus disajikan secara sistematis, setiap pos dalam Laporan Realisasi Anggaran, Neraca dan Laporan Arus Kas harus mempunyai referensi silang dengan informasi terkait dalam CaLK.

Informasi yang harus disajikan oleh Pemerintah Daerah dalam CaLK adalah sebagai berikut:

- a. Menyajikan informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Undang-undang APBN/Perda APBD, berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target;
- b. Menyajikan ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan;
- c. Menyajikan informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya;
- d. Mengungkapkan informasi yang diharuskan oleh Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan;
- e. Mengungkapkan informasi untuk pos-pos aset dan kewajiban yang timbul sehubungan dengan penerapan basis akrual atas pendapatan dan belanja dan rekonsiliasinya dengan penerapan basis kas;
- f. Menyediakan informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan.

2.2 Karakteristik Pemerintah Daerah

Karakteristik berarti mempunyai sifat khas sesuai dengan perwatakan tertentu. Lesmana (2010) mengatakan bahwa karakteristik Pemerintah Daerah berarti sifat khas dari otoritas administratif Pemerintah Provinsi dan Pemerintah Kabupaten/Kota.

Elemen-elemen yang terdapat dalam laporan keuangan Pemerintah Daerah dapat menggambarkan karakteristik Pemerintah Daerah. Laporan keuangan merupakan suatu alat yang memfasilitasi transparansi akuntabilitas publik, yang menyediakan informasi yang relevan mengenai kegiatan operasionalnya, posisi keuangan, arus kas, dan penjelasan atas pos-pos yang ada di dalam laporan keuangan tersebut.

Pada penelitian-penelitian di sektor pemerintahan, karakteristik Pemerintah Daerah sering digunakan sebagai proksi dalam item-item pada laporan keuangan Pemerintah Daerah yang bersangkutan. Seperti penelitian Patrick (2007), menjelaskan karakteristik Pemerintah Daerah Pennsylvania, dengan membagi karakteristik ke dalam tiga kelompok. Pertama, budaya organisasi, dengan menggunakan proksi kecenderungan Pemerintah Daerah dan tanggapan terhadap konstituen. Kedua, struktur organisasi, dengan menggunakan proksi spesialisasi pekerjaan, diferensiasi fungsional, *administrative intensity*, ketersediaan *slack resources* dan ukuran organisasi. Karakteristik yang terakhir, yaitu lingkungan eksternal, dengan menggunakan proksi pembiayaan utang dan *intergovernmental revenue*. Yuli dan Suhardjanto (2011) menguji tingkat kepatuhan pengungkapan LKPD terhadap SAP dengan menggunakan modifikasi model Patrick (2007), karakteristik Pemerintah Daerah yang digunakan adalah ukuran, kekayaan, perbedaan fungsional, usia, pembiayaan utang, dana perimbangan dan latar belakang pendidikan bupati.

Lesmana (2010) meneliti pengaruh enam karakteristik Pemerintah Daerah, yaitu ukuran Pemerintah Daerah, kewajiban, pendapatan transfer, umur Pemerintah Daerah, jumlah satuan kerja perangkat daerah dan rasio kemandirian keuangan

Pemerintah Daerah. Sedangkan Giligan dan Matsusaka (2001) memakai *legislature size* atau jumlah anggota legislatif sebagai karakteristik Pemerintah Daerah di Amerika Serikat. Liestiani (2008), dalam penelitiannya juga menggunakan karakteristik Pemerintah Daerah sebagai salah satu variabelnya, dengan menggunakan tipe dari Pemerintah Daerah yang diklasifikasikan menjadi kota atau kabupaten sebagai proksinya.

2.3 Penelitian Terdahulu

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*, *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.

Penelitian Gilligan dan Matsusaka (2001) menggunakan *legislature size* sebagai variabel independen dalam menguji pengaruhnya terhadap kebijakan fiskal di Pemerintah Daerah di Amerika Serikat pada awal pertengahan abad ke-20. Dengan menggunakan analisis regresi pada 48 negara bagian di Amerika Serikat selama

periode 1902-1942, ditemukan bahwa *legislature size* secara signifikan dan positif berpengaruh terhadap kebijakan fiskal pada Pemerintah Negara Bagian di Amerika Serikat. Anggota legislatif yang jumlahnya lebih banyak cenderung meningkatkan Belanja Pemerintah dibidang pendidikan dan infrastruktur.

Patrick (2007) mengadopsi model Rogers (1995) dan mengambil 506 sampel Pemerintah daerah di negara bagian Pennsylvania menemukan bahwa rata-rata 46,4% Pemerintah daerah di Pennsylvania telah mengadopsi *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) 34. Dengan melakukan analisis regresi logistik selama 1 (satu) tahun, menguji karakteristik Pemerintah daerah di Pennsylvania yang dibagi menjadi tiga kelompok yaitu:

1. Budaya organisasi yang proksinya adalah kecenderungan Pemerintah daerah untuk berinovasi dan tanggapan terhadap konstituen,
2. Struktur organisasi yang proksinya adalah spesialisasi pekerjaan, *administrative intensity*, di ferensiasi fungsional, ketersediaan *slack resources*, ukuran (*size*) organisasi,
3. Lingkungan eksternal yang proksinya adalah pembiayaan utang dan *intergovernmental revenue*.

Patrick (2007) menemukan bahwa ukuran (*size*) organisasi, kecenderungan Pemerintah daerah untuk berinovasi, dan tanggapan terhadap konstituen mempunyai hubungan positif dengan level signifikansi yang paling tinggi terhadap determinasi dalam mengadopsi GASB 34. Sedangkan karakteristik lainnya seperti spesialisasi

pekerjaan, diferensiasi fungsional, *administrative intensity*, dan pembiayaan utang mempunyai hubungan positif yang moderat hingga lemah. Variabel independen yang masuk kedalam kelompok lingkungan eksternal yaitu *intergovernmental revenue* justru mempunyai hubungan negatif dan lemah terhadap terhadap determinasi dalam mengadopsi GASB 34 yang salah satunya adalah menuntut pengungkapan pelaporan keuangan yang lebih baik.

Lesmana (2010) meneliti pengaruh karakteristik dari suatu Pemerintah daerah di Indonesia terhadap praktek pengungkapan wajib. Ditemukan bahwa nilai rata-rata pengungkapan wajib Pemerintah daerah pada tahun 2007 hanya sebesar 22%, lebih kecil dari rata-rata pengungkapan wajib pada penelitian sebelumnya yaitu Mandasari (2009) dan Retnoningsih (2009) dalam Lesmana (2010) yang sebesar 52,57% dan 54,54%. Dengan menggunakan analisis regresi atas 79 sampel Pemerintah daerah di Indonesia pada periode tahun 2007 yang merupakan implementasi Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) tahun ke-3, dibuktikan bahwa dua karakteristik yaitu umur Pemerintah daerah dan rasio kemandirian keuangan daerah mempunyai pengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib pada Laporan Keuangan Pemerinah Daerah (LKPD). Sedangkan karakteristik lainnya yang diuji, yaitu jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD), pendapatan transfer, kewajiban, dan ukuran Pemerintah daerah tidak mempunyai pengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib pada LKPD.

Ringkasan hasil penelitian-penelitian terdahulu dapat dilihat di dalam tabel sebagai berikut:

Penelitian	Variabel yang Digunakan	Hasil
Patricia A. Patrick (2007)	Budaya Organisasi (kecenderungan pemerintah untuk berinovasi, tanggapan untuk konstituen), Struktur Organisasi (spesialisasi pekerjaan, <i>administrative intensity</i> , diferensiasi fungsional, ketersediaan <i>slack resources</i> dan ukuran organisasi), Lingkungan Eksternal (pembiayaan utang dan <i>intergovernmental revenue</i>).	Ukuran Organisasi, kecenderungan pemerintah untuk berinovasi dan tanggapan terhadap konstituen berpengaruh positif dan signifikan dalam mendeterminasikan penerapan GASB 34. Variabel spesialisasi pekerjaan, diferensiasi fungsional, <i>administrative intensity</i> , dan pembiayaan utang memiliki hubungan positif yang moderat hingga lemah. Sedangkan <i>intergovernmental revenue</i> berhubungan negatif dan lemah terhadap determinasi dalam adopsi GASB 34.
Annisa Liestiani (2008)	Insentif Pemda (kekayaan daerah, tingkat ketergantungan dan kompleksitas pemerintahan), Hasil Pemeriksaan (jumlah temuan pemeriksaan dan tingkat penyimpangan), Karakteristik Daerah diprosikan dengan tipe Pemerintahan Daerah yaitu daerah termasuk daerah kabupaten atau kota.	Hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel kekayaan daerah, kompleksitas pemerintah, jumlah temuan, dan tingkat penyimpangan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap tingkat pengungkapan pemerintah kabupaten/kota. Sedangkan ketergantungan dan karakteristik daerah berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan kabupaten/kota.
Indra Lesmana (2010)	Ukuran pemerintah daerah, tingkat kewajiban, pendapatan transfer, usia pemerintah daerah, jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah, kemandirian keuangan daerah.	Umur pemerintahan daerah dan kemandirian keuangan daerah memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah. Sedangkan variabel ukuran pemerintah daerah, tingkat kewajiban, pendapatan

		transfer, dan jumlah SKPD berhubungan negatif terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintahan.
Amirudin Zul Hilmi (2010)	Karakteristik Pemerintah (kekayaan daerah, tingkat ketergantungan, dan total aset), Kompleksitas Pemerintah (jumlah pendudukan dan jumlah SKPD), Hasil Audit (jumlah temuan dan tingkat penyimpangan).	Kekayaan daerah, jumlah penduduk, dan tingkat penyimpangan memiliki hubungan positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Sedangkan tingkat ketergantungan, jumlah SKPD memiliki pengaruh negatif dan signifikan. Sementara untuk variabel total aset dan jumlah temuan memiliki hubungan yang negatif namun tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.
Febriyani Syafitri (2012)	Karakteristik Pemerintah Daerah (umur administratif pemerintah daerah, kekayaan daerah, ukuran legislatif, <i>intergovernmental revenue</i> , ukuran pemerintah daerah, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, rasio kemandirian, pembiayaan utang)	Umur administratif pemerintah daerah, kekayaan daerah dan ukuran legislatif memiliki pengaruh positif dan signifikan. Sementara <i>intergovernmental revenue</i> memiliki pengaruh negatif namun signifikan. Ukuran pemerintah daerah, dan diferensiasi fungsional, rasio kemandirian keuangan dan pembiayaan utang memiliki hubungan tidak signifikan.

2.4 Kerangka Pemikiran

Pengungkapan wajib laporan keuangan Pemerintah Daerah diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Penelitian ini akan meneliti sejauh mana Pemerintah Daerah mengungkapkan

informasi keuangannya sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Penelitian ini menggunakan tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dalam komponen Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) berdasarkan standar akuntansi pemerintah sebagai variabel dependen dan mencoba mencari hubungan antara karakteristik Pemerintah Daerah dengan tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan.

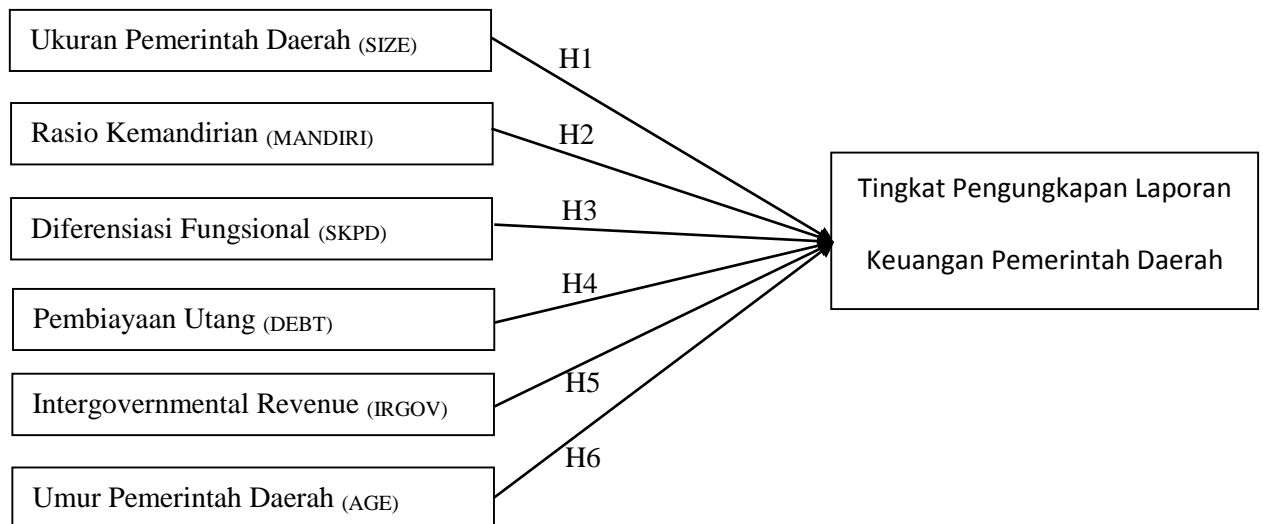
Variabel independen yang akan digunakan dalam penelitian ini mengacu pada penelitian Patrick (2007). Variabel independen dalam penelitian Patrick (2007) yang akan digunakan dalam penelitian ini ialah diferensiasi fungsional, pembiayaan utang dan *intergovernmental*. Selain itu peneliti menambahkan variabel ukuran pemerintah daerah, umur pemerintah daerah, rasio kemandirian yang digunakan oleh Syafitri (2002) dan Lesmana (2010).

Pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah adalah salah satu solusi terhadap *agency problem*, masalah keagenan yang dipicu oleh adanya konflik kepentingan antara prinsipal dan agen serta adanya asimetri informasi antara prinsipal dan agen. Kepatuhan terhadap Standar Akuntansi Pemerintahan sesuai Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010 serta merta akan menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas sebagai sinyal positif pertanggungjawaban amanah yang diberikan oleh rakyat.

Peneliti ingin menguji dan menganalisis apakah dengan menggunakan variabel dalam penelitian terhadap LKPD untuk tahun anggaran 2010-2012 akan mendapatkan hasil yang sama atau tidak. Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini,

adalah ukuran Pemerintah Daerah, diferensiasi fungsional Pemerintah daerah, *intergovernmental revenue* Pemerintah Daerah, rasio kemandirian keuangan Pemerintah Daerah, pembiayaan utang Pemerintah Daerah dan umur pemerintahan Pemerintah Daerah. Dengan demikian model kerangka konseptual penelitian ini adalah sebagai berikut.

Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran



2.5 Pengembangan Hipotesis

2.5.1 Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)

Menurut Patrick (2007), ukuran pemerintah daerah berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan karena semakin besar sumber daya yang

bisa digunakan maka semakin besar pula tuntutan untuk mengungkapkan. Hasil berbeda justru dikemukakan oleh Khasanah (2014), Hilmi (2010), Lesmana (2010) yang menemukan bahwa ukuran pemerintah daerah berhubungan positif tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Daerah yang memiliki ukuran total aset yang lebih besar akan memiliki tuntutan yang lebih besar untuk mengungkapkan lebih banyak dalam LKPD. 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 *agent* untuk menjalankan tugas pemerintahan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat. Semakin besar ukuran pemerintah maka semakin besar pula tuntutan rakyat untuk menyajikan laporan keuangannya secara lengkap sebagai upaya peningkatan transparansi dan mengurangi asimetri informasi. Dari sudut pandang kinerja (Sumarjo,2010), ukuran pemerintah yang lebih besar diharapkan memiliki kinerja yang lebih baik pula. Hal ini bisa dikaitkan dari kinerja yang baik maka semakin tinggi pula pengungkapan dalam laporan keuangan pemerintah daerah.

Dengan demikian hipotesis untuk penelitian ini adalah:

H_1 = Ukuran pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD

2.5.2 Pengaruh Rasio Kemandirian terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Kemandirian keuangan daerah menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah. Pemerintah dengan pendapatan pajak dan retribusi yang tinggi dapat diasumsikan tinggi nya ketaatan wajib pajak untuk membayar pajak tepat waktu. Tinggi nya ketaatan wajib pajak dalam membayar pajak tepat waktu dapat berarti tinggi nya kepercayaan terhadap pemerintah dalam mengelola keuangan pemerintah daerah.

Mardiasmo (2004) menyatakan bahwa pengertian akuntabilitas publik sebagai kewajiban pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak untuk meminta pertanggungjawaban tersebut. Wajib pajak sebagai *principal* menyetorkan kewajiban berupa pajak dan pemerintah sebagai *agent* bertanggungjawab untuk mengelola keuangan, menyajikan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan pemerintahan secara transparan dan akuntabel.

Lesmana (2010) menemukan bahwa kemandirian keuangan daerah memiliki pengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Semakin tinggi rasio kemandirian keuangan daerah maka semakin tinggi pula pengungkapan yang dilakukan dalam LKPD. Hal ini terjadi karena semakin meningkatnya tuntutan akuntabilitas publik memaksa pemerintah daerah mempertanggungjawabkan sumber daya yang

telah dipakai kepada masyarakat sebagai objek pajak. Hasil penelitian Lesmana (2010) berbeda dengan Penelitian Syafitri (2012) yang menemukan hubungan negatif tidak signifikan.

Dengan demikian hipotesisi untuk penelitian ini adalah:

H_2 = Rasio kemandirian berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD

2.5.3 Pengaruh Diferensiasi Fungsional terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

SKPD merupakan entitas akuntansi yang wajib melakukan pencatatan atau transaksi-transaksi yang terjadi di lingkungan Pemerintah Daerah. Semakin banyak jumlah SKPD yang dimiliki berarti semakin kompleks pemerintahan tersebut (Syafitri, 2012). Pengaruh signifikan dengan arah negatif ditemukan oleh Khasanah (2014). Menurut Khasanah (2014), semakin sedikit diferensiasi fungsional semakin tinggi tingkat pengungkapan. Karena semakin sedikit diferensiasi fungsional maka kompleksitas semakin menurun yang menyebabkan tingkat pengungkapan semakin tinggi atau pengungkapan yang lebih baik.

Penelitian lain menemukan hasil negatif namun tidak signifikan pada pengaruh diferensiasi fungsional terhadap tingkat pengungkapan LKPD (Hilmi, 2010; Lesmana, 2010). Walaupun diferensiasi fungsional (SKPD) jumlahnya banyak namun kegiatan antar SKPD cenderung generik maka tidak membutuhkan banyak pengungkapan.

Berdasarkan teori sinyal, menjelaskan bagaimana seharusnya manajemen (*agent*) memberikan sinyal keberhasilan atau kegagalan kepada pemilik (*principal*). Sinyal tersebut berupa informasi mengenai apa yang sudah dilakukan oleh manajemen. Informasi tersebut dapat dipercaya, lengkap, relevan, akurat dan tepat waktu. Teori sinyal dalam pemerintahan menjelaskan hubungan sebagaimana diterangkan dalam teori agensi, dimana pemerintah sebagai pihak yang diberi amanah oleh rakyat berkewajiban menunjukkan sinyal kepada masyarakat. Oleh karena itu semakin sedikit diferensiasi fungsional akan menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas dengan pengungkapan yang lengkap dan penjelasan detail. Laporan keuangan tersebut merupakan wujud sinyal positif dari pemerintah kepada rakyat.

Dengan demikian hipotesisi untuk penelitian ini adalah:

$H_3 =$ Diferensiasi fungsional berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan LKPD

2.5.4 Pengaruh Pembiayaan Utang terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Penelitian tentang pengaruh tingkat kewajiban terhadap tingkat pengungkapan keuangan di sektor swasta sudah banyak dilakukan. Daniel (2013) menyatakan, perusahaan dengan rasio *leverage* yang tinggi memiliki kewajiban untuk menyediakan kebutuhan informasi kreditur jangka panjang, sehingga perusahaan akan menyediakan informasi secara lebih komprehensif. Dalam teori sinyal, perusahaan sebagai *agent* memiliki dorongan untuk memberikan informasi laporan keuangan kepada pihak

eksternal, sebagai upaya untuk meningkatkan kredibilitas perusahaan di mata investor dan pemegang saham.

Dalam sektor swasta, laporan keuangan digunakan oleh kreditor sebagai alat untuk menilai kemampuan organisasi dalam membayar kewajibannya di masa yang telah ditentukan. Oleh karena itu, kreditor seringkali menghendaki pengungkapan yang lengkap pada laporan keuangan (Syafitri, 2012). Begitu halnya dengan sektor pemerintahan pihak kreditor akan menuntut pengungkapan yang lebih besar sebagai bentuk pertanggungjawaban transparansi dan akuntabilitas atas pembiayaan yang telah diberikan kreditor.

Dengan demikian hipotesisi untuk penelitian ini adalah:

H_4 = Pembiayaan utang berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD

2.5.5 Pengaruh *Intergovernmental Revenue* terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Dana transfer merupakan jenis pendanaan daerah yang berasal daerah pemerintah pusat atau provinsi. Patrick (2007) mendefinisikan *intergovernmental revenue* sebagai jenis pendapatan Pemerintah Daerah yang berasal dari transfer pemerintah pusat kepada Pemerintah Daerah untuk membiayai operasi Pemerintah Daerah. Sebagai timbal baliknya Pemerintah Daerah membelanjakan pendapatan transfer antar pemerintah sesuai dengan alokasi dan petunjuk anggaran menurut Undang-undang.

Syafitri (2012) menemukan hubungan negatif yang signifikan pada pengaruh *intergovernmental revenue* terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Hasil ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Patrick (2007), semakin tinggi *intergovernmental revenue* tidak memberikan tekanan kepada pemerintah untuk meningkatkan pengungkapan LKPD. Hal ini terjadi karena kurangnya kontrol pemerintah pusat terhadap pengelolaan dana perimbangan, sehingga pemerintah daerah tidak terdorong untuk meningkatkan pengungkapan dalam LKPD.

Dengan demikian hipotesis untuk penelitian ini adalah:

***H₅* = *Intergovernmental Revenue* berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan LKPD**

2.5.6 Pengaruh Umur Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Mandasari (2009) menjelaskan umur pemerintah daerah dapat diartikan seberapa lama daerah tersebut telah ada. Syafitri (2012) menemukan pengaruh positif signifikan pada umur pemerintah terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Lesmana (2010) berpendapat semakin tua umur administratif pemerintah daerah mendorong pemerintah untuk melakukan pengungkapan lebih baik pada LKPD mereka. Hubungan positif signifikan terjadi karena semakin tua umur administratif pemerintah daerah semakin banyak pula informasi yang dimiliki untuk diungkapkan daripada daerah yang masih umur administratif tergolong muda atau masih baru berdiri.

Berbeda dari penelitian Syafitri (2012) dan Lesmana (2010), Khasanah (2014) justru menemukan adanya hubungan negatif namun signifikan. Menurut Khasanah (2014), semakin muda usia suatu daerah, maka semakin baik tingkat pengungkapannya. Karena usia tidak serta merta mendorong tingkat pengungkapan yang lebih besar.

Dengan demikian hipotesis untuk penelitian ini adalah:

H_6 = Umur pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1 Variabel Penelitian dan Defenisi Operasional Variabel

3.1.1 Variabel Penelitian

Variabel penelitian adalah hal-hal yang dapat membedakan atau membawa variasi pada nilai.

a. Variabel Independen (bebas)

Variabel independen merupakan tipe variabel yang menjelaskan atau mempengaruhi variabel lain. Variabel independen dalam penelitian ini adalah ukuran pemerintah daerah, diferensiasi fungsional, *intergovernmental revenue*, rasio kemandirian, pembiayaan utang dan umur pemerintahan daerah.

b. Variabel Dependen (terikat)

Variabel dependen adalah tipe variabel yang menjelaskan atau dipengaruhi oleh variabel independen. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah tingkat pengungkapan LKPD di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012.

3.1.2 Defenisi Operasioanl Variabel

3.1.2.1 Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah daerah (LKPD). Tingkat pengungkapan LKPD yang dimaksud adalah perbandingan antara pengungkapan yang telah disajikan dalam LKPD dengan

pengungkapan yang seharusnya disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) menurut Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan Permendagri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah. Tingkat pengungkapan LKPD ini menggambarkan seberapa besar pengungkapan yang dilakukan oleh Pemerintah daerah dibandingkan dengan pengungkapan yang seharusnya disajikan. Oleh karena itu, tingkat pengungkapan LKPD dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut:

$$\text{DISC} = \frac{\text{Jumlah Item yang Diungkapkan}}{\text{Total Item yang Harus Diungkapkan}}$$

Penelitian tingkat pengungkapan LKPD yang dilakukan adalah dengan menggunakan sistem *scoring*. Sistem *scoring* yang dimaksud adalah dengan membuat daftar *checklist* pengungkapan yang diwajibkan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan yang dilengkapi dengan peraturan yang terdapat pada Permendagri No. 13 tahun 2006. *Checklist* pengungkapan yang diwajibkan terdapat sebanyak 264 butir item pengungkapan. Mekanisme pengukuran tingkat pengungkapan LKPD adalah:

1. Membuat daftar pengungkapan berdasarkan SAP dan Permendagri No. 13 tahun 2006.
2. Memberikan nilai untuk setiap pengungkapan dalam LKPD sesuai dengan daftar pengungkapan. Pemberian nilai dibagi menjadi tiga bagian, yaitu ‘ya’, ‘tidak’. Setiap satu item pengungkapan yang sesuai dengan daftar pengungkapan diberi nilai 1.

3. Menjumlahkan nilai-nilai yang didapat untuk setiap LKPD.
4. Menghitung tingkat pengungkapan dengan membagi jumlah nilai yang diperoleh dengan nilai maksimum yang seharusnya diperoleh jika melakukan pengungkapan penuh.

3.1.2.2 Ukuran Pemerintah Daerah (SIZE)

Ukuran pemerintah adalah besarnya kekayaan atau dihitung dengan total aset yang dimiliki oleh daerah dalam setahun. Fitriani (2001) menjelaskan ada tiga alternatif yang dipakai untuk mengukur ukuran pemerintah daerah (*size*), yaitu total aset, penjualan bersih dan kapitalisasi pasar. Penelitian yang dilakukan Patrick (2007) menggunakan log *total revenue* sebagai proksi untuk mengukur ukuran Pemerintah daerah. Sumarjo (2010) dan Lesmana (2010) menggunakan total aset Pemerintah daerah sebagai proksi untuk variabel ukuran Pemerintah daerah karena aset menunjukkan sumber daya ekonomi yang dikuasai dan atau dimiliki pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan dapat diperoleh. Nilai aset juga dianggap lebih stabil daripada nilai total penjualan. Menurut penelitian yang dilakukan Sumarjo (2010) dan Lesmana (2010), total aset digunakan sebagai proksi untuk mengukur ukuran Pemerintah daerah.

Dalam penelitian ini, variabel ukuran pemerintah daerah diukur dengan menghitung total aset, kemudian mentransformasikan data tersebut ke dalam natural logaritma. Dengan demikian variabel ukuran pemerintah daerah dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{SIZE} = \text{Ln Total Aset}$$

3.1.2.3 Rasio Kemandirian Keuangan Daerah (MANDIRI)

Rasio kemandirian keuangan daerah adalah rasio yang menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai pendapatan yang diperlukan daerah dibandingkan dengan pendapatan daerah yang berasal dari sumber lain, yaitu transfer pemerintah pusat dan pinjaman. Dengan adanya otonomi daerah, Pemerintah daerah diberi kewenangan yang luas untuk mengelola keuangannya sendiri. Rasio kemandirian keuangan daerah menunjukkan kemampuan Pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan dan pelayanan kepada masyarakat. Rasio Kemandirian keuangan daerah dapat dilihat dari jumlah pendapatan asli daerah. Semakin tinggi rasio kemandirian keuangan daerah maka Pemerintah daerah cenderung untuk berusaha memenuhi pengungkapan pada LKPD karena tuntutan terhadap transparansi atas pengungkapan pelaporan keuangan semakin tinggi. Dalam mengukur rasio kemandirian keuangan daerah, Halim (2002) memformulasikan pendapatan asli daerah dibandingkan dengan bantuan pemerintah pusat/provinsi dan pinjaman. Lesmana (2010) juga menggunakan proksi dengan membagi pendapatan asli daerah dengan jumlah pendapatan transfer dan kewajiban. Dalam penelitian ini variabel rasio kemandirian diukur dengan membagi pendapatan asli daerah dengan total pendapatan transfer dan total kewajiban. Dengan demikian variabel rasio kemandirian dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{MANDIRI} = \frac{\text{Pendapatan Asli Daerah (PAD)}}{(\text{Total Pendapatan Transfer} + \text{Total Kewajiban})}$$

3.1.2.4 Diferensiasi Fungsional Pemerintah Daerah (SKPD)

Diferensiasi fungsional atau sering disebut sebagai Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) adalah pelaksana fungsi eksekutif yang harus berkoordinasi agar penyelenggaraan pemerintahan berjalan dengan baik. Dengan menggunakan jumlah dari departemen fungsional yang ada sebagai proksi dari diferensiasi fungsional, Patrick (2007) menemukan bahwa Pemerintah daerah di Pennsylvania dengan tingkat diferensiasi fungsional yang lebih tinggi akan cenderung untuk lebih mengadopsi GASB 34 dibandingkan dengan yang tingkat diferensiasi fungsionalnya rendah.

Dalam struktur pemerintahan daerah, pembagian departemen fungsional atau subunit disebut dengan Satuan kerja Perangkat Daerah (SKPD). Berdasarkan PP No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menjelaskan bahwa SKPD merupakan entitas akuntansi yang diwajibkan menyusun dan menyampaikan laporan keuangan yang terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Negera SKPD dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) untuk dikonsolidasikan menjadi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Hilmi (2011) menggunakan proksi jumlah SKPD untuk mengukur kompleksitas pemerintah. Jumlah SKPD dianalogikan sebagai segmen bisnis dalam perusahaan sehingga semakin banyak segmen bisnis semakin banyak hal yang harus diungkapkan. Berdasarkan hal tersebut, penelitian ini juga digunakan jumlah SKPD sebagai proksi untuk mengukur diferensiasi fungsional.

Variabel SKPD diukur dengan menghitung jumlah SKPD kabupaten/kota pemerintah daerah. Dengan demikian variabel SKPD dirumuskan sebagai berikut:

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

3.1.2.5 Pembiayaan Utang Pemerintah Daerah (DEBT)

Kewajiban atau utang merupakan transaksi yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah (Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan No. 09). Patrick (2007) menyebutkan pengukuran terbaik untuk pembiayaan utang adalah dengan membandingkan total utang dengan total aset karena aset adalah jaminan dari pembiayaan utang. Sedangkan Weill (2003) dalam Patrick (2007) mengungkapkan bahwa *leverage* merupakan proporsi yang menggambarkan besarnya utang dari pihak eksternal dibandingkan dengan modal sendiri. Dengan demikian, jika total utang lebih besar dari modal, mengindikasikan bahwa sumber utama pendanaan entitas adalah dari pihak eksternal. Sumarjo (2010), dalam penelitiannya untuk mengukur *leverage* menggunakan *debt to equity*, yaitu *total debt* dibagi dengan *total equity*.

Pada penelitian ini untuk mengukur tingkat pembiayaan keuangan pemerintah daerah digunakan dengan membagi total kewajiban dengan total ekuitas. Dengan demikian variabel tingkat pembiayaan keuangan pemerintah daerah dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{DEBT} = \frac{\text{Total Kewajiban}}{\text{Total Ekuitas}}$$

3.1.2.6 *Intergovernmental Revenue* Pemerintah Daerah (IRGOV)

Intergovernmental revenue adalah jenis pendapatan pemerintah daerah yang berasal dari transfer pemerintah pusat kepada Pemerintah daerah untuk membiayai operasi pemerintah daerah. *Intergovernmental revenue* merupakan bagian dari pendapatan yang berasal dari lingkungan eksternal dan besarnya ketergantungan pemerintah daerah dari transfer pemerintah pusat (Sumarjo, 2010). Penelitian Patrick (2007) menghitung *intergovernmental revenue* dengan membagi total *intergovernmental revenue* dengan total pendapatan dalam setahun. Di Indonesia, *intergovernmental revenue* biasa dikenal dengan dana perimbangan dari Pemerintah Pusat. Sumarjo (2010) menggunakan perbandingan antara total dana perimbangan dengan total pendapatan. Berbeda dengan penelitian Yuli dan Suhardjanto (2011) yang hanya menggunakan dana perimbangan saja sebagai proksi *intergovernmental revenue*. Dalam penelitian ini untuk mengukur tingkat ketergantungan pemerintah daerah terhadap pemerintah pusat yaitu dengan membagi total dana perimbangan dengan total pendapatan. Dengan demikian variabel tingkat ketergantungan dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{IRGOV} = \frac{\text{Total Dana Perimbangan}}{\text{Total Pendapatan}}$$

3.1.2.7 Umur Pemerintahan Daerah (AGE)

Umur pemerintah daerah dapat diartikan seberapa lama pemerintah daerah ada (Mandasari, 2009). Secara legal, pembentukan suatu pemerintah daerah ditetapkan

dalam suatu undang-undang. Variabel umur pemerintah daerah diukur berdasarkan sejak diterbitkannya peraturan perundangan pembentukan pemerintah daerah yang bersangkutan. Umur pemerintah daerah diukur dalam satuan tahun. Dengan demikian variabel umur pemerintahan dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{AGE} = \text{Umur Pemerintahan}$$

3.2 Populasi

Populasi adalah keseluruhan orang, kejadian, atau hal minat yang ingin peneliti investigasi. Sampel merupakan sebagian dari populasi atau sejumlah anggota yang dipilih dari populasi (Sekaran, 2010). Dalam penelitian ini digunakan LKPD yang ada di Pemerintah Kabupaten dan Kota Jawa Tengah untuk periode tahun anggaran 2010-2012 yang telah diperiksa oleh BPK sebagai populasi. Provinsi Jawa Tengah terdiri atas 35 pemerintahan terdiri dari: 6 pemerintah kota dan 29 pemerintah kabupaten.

Teknik pengambilan sampel dengan menggunakan pendekatan sensus atau *total sampling*. Metode sensus artinya sampel yang digunakan adalah total populasi. Oleh karena itu maka total populasi dalam penelitian ini adalah LKPD pemerintah kabupaten/kota Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012.

3.3 Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data sekunder, yang berupa laporan keuangan pemerintah daerah periode 2010-2012 yang diperoleh dari BPK Provinsi Jawa Tengah. Selain itu pengumpulan data sebagai landasan teori serta

penelitian terdahulu bersumber dari dokumen-dokumen, buku, artikel, dan sumber tertulis lainnya yang terkait dengan topik penelitian.

3.4 Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data dalam penelitian ini dilakukan dengan cara:

1. Studi dokumentasi, yaitu pengumpulan data yang diperoleh dari BPK Jateng untuk memperoleh data yang dibutuhkan dalam penelitian ini, yaitu berupa tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang dilakukan pemerintah daerah.
2. Studi pustaka, yaitu pengambilan data sebagai landasan teori serta penelitian terdahulu yang didapat dari dokumen, buku, artikel serta sumber tertulis lainnya yang terkait dengan topik penelitian.

3.5 Metode Analisis Data

Penelitian ini merupakan penelitian yang menggunakan regresi panel data sebagai alat analisisnya. Pemilihan model yang tepat sangat penting dalam mendeskripsikan hasil regresi panel data. Hasil pemilihan model diuji berdasarkan asumsi klasik untuk memperkuat model dan pengujian terhadap variabel penelitian.

3.5.1 Alat Analisis Regresi Panel Data

Dalam penelitian ini digunakan analisis regresi panel data. Panel data adalah kombinasi antara data silang tempat (*cross-section*) dengan data runtut waktu (*time series*). Winarno (2009) menyatakan terdapat beberapa metode yang biasa digunakan

dalam mengestimasi model regresi dengan panel data, yaitu *pooling least square* (*Common Effect*), pendekatan efek tetap (*Fixed Effect*), pendekatan efek random (*Random Effect*).

3.5.1.1 *Pooling Least Square (Common Effect)*

Model common effect menggabungkan data *cross-section* dengan *time series* dan menggunakan metode OLS untuk mengestimasi model panel data tersebut (Widarjono, 2009). Model ini merupakan model paling sederhana dibandingkan dengan kedua model lainnya. Model ini tidak dapat membedakan varians antara silang tempat dan titik waktu karena memiliki intercept yang tetap, dan bukan bervariasi secara random (Kuncoro, 2012). Persamaan untuk model *Common Effect* menurut Gujarati (2012) adalah sebagai berikut :

$$\text{DISC}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{SIZE}_{it} + \beta_2 \text{MANDIRI}_{it} + \beta_3 \text{SKPD}_{it} + \beta_4 \text{DEBT}_{it} + \beta_5 \text{IRGOV}_{it} \\ + \beta_6 \text{AGE}_{it} + \varepsilon_{it}$$

Keterangan:

DISC	: tingkat pengungkapan LKPD
SIZE	: ukuran pemerintah daerah
MANDIRI	: rasio kemandirian keuangan daerah
SKPD	: diferensiasi fungsional pemerintah daerah
DEBT	: pembiayaan utang pemerintah daerah
IRGOV	: tingkat ketergantungan pemerintah daerah terhadap pemerintah pusat
AGE	: umur pemerintahan daerah
i	: <i>cross-sections</i> (kabupaten/kota)
t	: <i>time series</i> (periode waktu pengamatan).

3.5.1.2 Pendekatan Efek Tetap (*Fixed Effect*)

Pengertian model *fixed effect* adalah model dengan *intercept* berbeda-beda untuk setiap subjek (dalam hal ini 35 kabupaten/kota), tetapi slope setiap subjek tidak berubah seiring waktu (Gujarati, 2012). Model ini mengasumsikan bahwa *intercept* adalah berbeda setiap subjek sedangkan *slope* tetap sama antar subjek. Dalam membedakan satu subjek dengan subjek lainnya digunakan variabel *dummy* (Kuncoro, 2012). Model ini sering disebut dengan model *Least Square Dummy Variables* (LSDV). Berdasarkan Gujarati (2012) persamaan model ini adalah sebagai berikut :

$$\begin{aligned} \text{DISC}_{it} = & \beta_0 + \beta_1 \text{SIZE}_{it} + \beta_2 \text{MANDIRI}_{it} + \beta_3 \text{SKPD}_{it} + \beta_4 \text{DEBT}_{it} + \beta_5 \text{IRGOV}_{it} \\ & + \beta_6 \text{AGE}_{it} + \beta_7 d_{1t} + \beta_8 d_{2t} + \dots + \beta_{41} d_{34t} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

Dimana variabel *dummy* d_{1t} untuk subjek pertama dan 0 jika bukan, d_{2t} untuk subjek kedua dan 0 jika bukan, dan seterusnya. Penelitian ini terdiri atas 35 kabupaten/kota, maka jumlah variabel *dummy* yang digunakan sebanyak 34 variabel untuk menghindari perangkap variabel *dummy*, yaitu kondisi dimana terjadi kolinearitas sempurna (Gujarati, 2012). *Intercept* β_0 adalah nilai *intercept* kabupaten/kota kesatu dan koefisien $\beta_7, \beta_8, \beta_9$ menandakan besar perbedaan antara *intercept* kabupaten/kota lain terhadap kabupaten/kota kesatu.

3.5.1.3 Pendekatan Efek Random (*Random Effect*)

Random effect disebabkan variasi dalam nilai dan arah hubungan antar subjek diasumsikan *random* yang dispesifikasikan dalam bentuk residual (Kuncoro, 2012). Model ini mengestimasi panel data yang variabel residual diduga memiliki hubungan antar waktu dan antar subjek. Menurut Widarjono (2009) model *random effect* digunakan untuk mengatasi kelemahan model *fixed effect* yang menggunakan variabel *dummy*. Metode analisis panel data dengan model *random effect* harus memenuhi persyaratan yaitu jumlah *cross-section* harus lebih besar daripada jumlah variabel penelitian. Persamaan model *random effect* menurut Gujarati (2012) adalah sebagai berikut :

$$\text{DISC}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{SIZE}_{it} + \beta_2 \text{MANDIRI}_{it} + \beta_3 \text{SKPD}_{it} + \beta_4 \text{DEBT}_{it} + \beta_5 \text{IRGOV}_{it} \\ + \beta_6 \text{AGE}_{it} + \omega_{it}$$

Dimana ω_{it} terdiri dari dua komponen yaitu ϵ_i (residual *cross-section*) dan μ (residual gabungan *time series* dan *cross-section*). Model ini disebut juga *Error Components Model* (ECM) karena residual terdiri atas 2 komponen.

3.5.2 Uji Penentuan Model

Penentuan model terbaik antara *common effect*, *fixed effect*, dan *random effect* menggunakan dua teknik estimasi model. Dua teknik ini digunakan dalam regresi panel data untuk memperoleh model yang tepat dalam mengestimasi regresi panel data. Dua uji yang digunakan, pertama *Chow test* digunakan untuk memilih antara model

common effect atau *fixed effect*. Kedua, Hausman *test* digunakan untuk memilih antara model *fixed effect* atau *random effect* yang terbaik dalam mengestimasi regresi panel data.

a. *Chow Test*

Chow test merupakan uji untuk membandingkan model *common effect* dengan *fixed effect* (Widarjono, 2009). *Chow test* dalam penelitian ini digunakan program *Eviews*. Hipotesis yang dibentuk dalam *Chow test* adalah sebagai berikut :

H₀ : Model *Common Effect*

H₁ : Model *Fixed Effect*

H₀ ditolak jika *P-value* lebih kecil dari nilai α . Sebaliknya, H₀ diterima jika *P-value* lebih besar dari nilai α . Nilai α yang digunakan sebesar 5%.

b. *Hausman Test*

Pengujian ini membandingkan model *fixed effect* dengan *random effect* dalam menentukan model yang terbaik untuk digunakan sebagai model regresi panel data (Gujarati, 2012). *Hausman test* menggunakan program yang serupa dengan *Chow test* yaitu program *Eviews*. Hipotesis yang dibentuk dalam *Hausman test* adalah sebagai berikut :

H₀ : Model *Random Effect*

H₁ : Model *Fixed Effect*

H_0 ditolak jika *P-value* lebih kecil dari nilai α . Sebaliknya, H_0 diterima jika *P-value* lebih besar dari nilai α . Nilai α yang digunakan sebesar 5%.

3.5.3 Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk menggambarkan dan mendeskripsikan variabel-variabel dalam penelitian. Statistik deskriptif yang digunakan dalam penelitian ini adalah rata-rata (*mean*), nilai maksimum (*maks*), nilai minimum (*min*), dan deviasi standar.

Statistik deskriptif hanya memberikan informasi mengenai data yang dimiliki dan tidak menarik kesimpulan apapun. Dengan statistik deskriptif, kumpulan data akan tersaji dengan ringkas, rapi serta dapat memberikan informasi inti dari kumpulan data yang ada.

3.5.4 Uji Asumsi Klasik

Panel data adalah regresi yang menggabungkan data *time series* dan data *cross-section* (Widarjono, 2009). Ada beberapa keuntungan yang diperoleh dengan menggunakan estimasi panel data. Pertama, meningkatkan jumlah obeservasi (sampel), dan kedua, memperoleh variasi antar unit yang berbeda menurut ruang dan variasi menurut waktu (Kuncoro, 2012). Menurut Gujarati (2012) panel data sedikit terjadi kolinearitas antar variabel sehingga sangat kecil kemungkinan terjadi multikolinearitas.

3.5.4.1 Uji Normalitas

Uji Normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi variable pengganggu atau residual memiliki distribusi normal. Model regresi yang baik adalah memiliki distribusi data normal atau mendekati normal. Metode dalam menguji normalitas dalam penelitian ini yaitu dengan membandingkan nilai Jarque-Bera (JB) dengan nilai *Chi Square* tabel.

3.5.4.2 Uji Multikolineartias

Tujuan dilakukannya uji multikolinearitas yaitu untuk mengetahui ada tidaknya kemiripan variabel independen satu dengan variabel independen lainnya dalam satu model. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel independen. Gujarati (2006) menyatakan indikasi terjadinya multikolinearitas dapat terlihat melalui:

- a. Nilai *R-squared* yang tinggi tetapi sedikit rasio yang signifikan
- b. Korelasi yang berpasangan yang tinggi antar variabel-variabel independennya
- c. Melakukan regresi tambahan dengan memberlakukan variabel independen sebagai salah satu variabel dependen dan variabel independen lainnya tetap diberlakukan sebagai variabel independen.

Dalam menguji ada tidaknya masalah multikolinearitas penelitian ini menguji korelasi yang berpasangan antar variabel-variabel independennya. Gujarati (2006) menyatakan apabila variasi antar variabel independen kurang dari 0,9, maka dapat dikatakan tidak terjadi masalah multikolinearitas.

3.5.4.3 Uji Autokorelasi

Ghozali (2011) menjelaskan uji autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi linier ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pengganggu pada periode $t-1$ (sebelumnya). Jika terjadi korelasi, maka dinamakan ada problem autokorelasi. Untuk menguji ada atau tidaknya autokorelasi dilakukan dengan pengujian Durbin-Watson (DW test).

3.5.4.4 Uji Heteroskedastisitas

Ghozali (2011) menjelaskan uji heteroskedastisitas bertujuan menguji apakah di dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain. Untuk menguji ada atau tidaknya heteroskedastisitas, peneliti menggunakan uji *White*.

3.5.5 Uji Hipotesis

3.5.5.1 Uji *F-statistic*

Uji statistik F pada dasarnya menunjukkan apakah semua variabel independen dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen (Kuncoro, 2011). Pengujian ini dilakukan untuk melihat pengaruh secara simultan variabel independen terhadap variabel dependen. Jika probabilitas nilai $F_{statistik} > 0,05$ maka H_0 diterima atau menolak H_1 , sebaliknya jika probabilitas nilai $F_{statistik} < 0,05$ maka H_0 ditolak atau menerima H_1 . H_0 ditolak artinya semua variabel independen secara simultan mempengaruhi variabel independen.

3.5.5.2 Uji Koefisien Determinasi

Uji koefisien determinasi (R^2) digunakan untuk menjelaskan seberapa besar proporsi variasi variabel dependen dapat dijelaskan oleh variabel independen (Widarjono, 2009). Pengujian ini pada intinya mengukur seberapa jauh variabel independen menerangkan variasi variabel dependen. Menurut Kuncoro (2011) nilai koefisien determinasi (R^2) berkisar diantara nol dan satu ($0 < R^2 < 1$). Nilai R^2 yang kecil atau mendekati nol artinya kemampuan variabel independen dalam menjelaskan variabel dependen sangat terbatas. Nilai R^2 yang besar atau mendekati satu artinya variabel independen mampu memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan dalam menjelaskan perubahan variabel dependen.

3.5.5.3 Uji *t*-statistic

Uji *t*-statistic dilakukan untuk mengetahui pengaruh signifikansi setiap variabel independen terhadap variabel dependen.

H_0 : secara parsial tidak berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen

H_1 : secara parsial berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen

Jika probabilitas nilai *t*-statistik $> 0,05$ maka H_0 diterima atau menolak H_1 , sebaliknya jika probabilitas nilai *t*-statistik $< 0,05$ maka H_0 ditolak atau menerima H_1 . Tingkat signifikansi yang digunakan dalam pengujian ini sebesar 5%.