

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Aksioma

Aksioma adalah sebuah pernyataan yang kita terima sebagai suatu kebenaran dan bersifat umum, seta tanpa perlu adanya pembuktian dari kita. Aksioma dapat dikatakan sebagai sebuah ketentuan yang pasti atau mutlak kebenarannya. Dalam penelitian ini, aksioma diartikan sebagai pernyataan yang kedudukannya berada di atas teori, di mana kebenarannya adalah mutlak dan tidak bisa dipatahkan oleh teori yang lain.

1. AL-Quran

Ayat-ayat AL-Quran yang berisi tentang pentingnya menjaga amanah dan larangan untuk khianat adalah sebagai berikut:

a. Surat Al-Anfal Ayat 27

يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا لَا تَخُونُوا اللَّهَ وَالرَّسُولَ وَتَخُونُوا أَمَانَاتِكُمْ وَأَنْتُمْ تَعْلَمُونَ

Artinya: Hai orang-orang yang beriman, janganlah kamu mengkhianati Allah dan Rasul (Muhammad) dan (juga) janganlah kamu mengkhianati amanat-amanat yang dipercayakan kepadamu, sedang kamu mengetahui (QS. Al-Anfal ayat 27).

Ayat ini mengaitkan orang-orang beriman dengan amanah atau larangan berkhianat. Salah satu indikator keimanan seseorang adalah sejauh mana dia mampu melaksanakan amanah. Amanah, dari satu

sisi dapat diartikan dengan tugas, dan dari sisi lain diartikan kredibilitas dalam menunaikan tugas. Sehingga amanah sering dihubungkan dengan kekuatan. Firman Allah: *“Sesungguhnya orang yang paling baik yang kamu ambil untuk bekerja (pada kita) ialah orang yang kuat lagi dapat dipercaya” (QS Al-Qhashash 26).*

b. Surat Al-Mu'minun Ayat 8

وَالَّذِينَ هُمْ لِأَمَانَاتِهِمْ وَعَهْدِهِمْ رَاعُونَ

Artinya: Dan orang-orang yang memelihara amanat-amanat (yang dipikulnya) dan janjinya (QS : Al-Muminun ayat 8).

QS. Al-Mu'minun dijadikan aksioma di dalam penelitian ini dikarenakan dalam kandungan ayat tersebut Allah berfirman bahwa salah satu perilaku orang yang beriman harus dapat memelihara dan menjaga dengan benar-benar janji dan amanah mereka terhadap Allah maupun terhadap sesama.

Firman Allah SWT dalam QS. Al-Anfal ayat 27 dan QS. Al-Mu'minun ayat 8 digunakan sebagai aksioma dalam penelitian ini dikarenakan pemerintah daerah yang terdiri dari orang-orang terpilih untuk menjadi pemimpin yang memiliki tugas sebagai wakil rakyat yang diharapkan dapat meningkatkan kesejahteraan rakyat, salah satunya melalui pengelolaan dana. Pemerintah daerah diberi kepercayaan baik oleh pemerintah pusat maupun masyarakat.

Pemerintah daerah harus menjalankan amanah tersebut sesuai dengan peraturan-peraturan yang berlaku. Merujuk pada ayat-ayat Allah SWT di atas pun dapat disimpulkan bahwa pengkhianatan amanat manusia tidak lebih kecil dosanya dan tidak lebih kurang dampaknya daripada mengkhianati Allah dan Rasul-Nya.

2. Hadist

Hadist yang berisi tentang pentingnya menjaga amanah/janji dan larangan untuk khianat adalah sebagai berikut:

a. HR Bukhari tentang ciri-ciri orang munafik (berkhianat)

Hadist tentang tanda-tanda orang munafik:

آيَةُ الْمُنَافِقِ ثَلَاثٌ إِذَا حَدَّثَ كَذَبَ، وَ إِذَا وَعَدَ أَخْلَفَ، وَ إِذَا أُؤْتِيَ خَانَ

Artinya: Tanda orang munafik itu tiga, apabila ia berucap berdusta, jika membuat janji berdusta, dan jika dipercaya mengkhianati (HR Al-Bukhari).

Dalam hadits di atas, Nabi SAW menyebutkan tiga sifat nifak, yaitu suka berdusta ketika berbicara, ketika berjanji mengingkari, dan ketika dipercaya berkhianat. Dalam hadist tersebut Nabi SAW bersabda bahwa khianat adalah salah satu tanda orang munafik. Artinya ketika seseorang diberi amanah, maka ia dipercaya dapat menjalankan amanah yang dipegangnya atau janjinya. Begitupun dalam penelitian ini, pemerintah daerah wajib bertanggung jawab

dalam mengemban tugas dan mengelola dana demi kesejahteraan masyarakat.

B. Landasan Teori

1. Teori Akuntabilitas

Akuntabilitas publik merupakan kewajiban pihak pemegang amanah (*steward*) 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 (Mardiasmo, 2002).

Akuntabilitas merupakan konsep yang lebih luas dari *stewardship*. Namun, seringkali istilah akuntabilitas dipersamakan dengan *stewardship* yaitu diartikan sebagai pertanggungjawaban. Sebenarnya *stewardship* mengacu pada pengelolaan atas suatu aktivitas secara ekonomis dan efisien tanpa dibebani kewajiban untuk melaporkan. Sedangkan akuntabilitas mengacu pada pertanggungjawaban oleh seseorang yang diberi amanah kepada pemberi tanggung jawab dengan kewajiban membuat pelaporan dan pengungkapan secara jelas.

Akuntabilitas adalah pertanggungjawaban dari seseorang atau sekelompok orang yang diberi amanah untuk menjalankan tugas tertentu kepada pihak pemberi amanah baik secara vertikal maupun secara horizontal. Teori akuntabilitas adalah teori terkait kemampuan memberi

jawaban kepada otoritas yang lebih tinggi atas tindakan seseorang atau sekelompok orang terhadap masyarakat luas dalam suatu organisasi (Rasul, 2003). Akuntabilitas adalah keharusan lembaga-lembaga sektor publik untuk lebih menekankan pada pertanggungjawaban horizontal/masyarakat, bukan hanya pertanggungjawaban vertikal atau otoritas yang lebih tinggi (Turner and Hulme, 1997). Tuntutan yang kemudian muncul adalah perlunya dibuat laporan keuangan eksternal yang dapat menggambarkan kinerja lembaga sektor publik.

Akuntabilitas pemerintahan yang terdapat pada negara demokrasi tidak bisa terlepas dari prinsip dasar demokrasi, yaitu bahwa kedaulatan berada di tangan rakyat. Pemerintahan demokrasi dalam menjalankan dan mengatur kehidupan rakyat dengan membuat sejumlah peraturan, mengambil serta menggunakan sumber dana masyarakat. Oleh karena itu, pemerintah daerah wajib memberikan pertanggungjawabannya kepada masyarakat. Hal ini sesuai dengan isi Undang-undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Hubungan antar Penyelenggara Negara menjelaskan bahwa yang dimaksud dengan “asas akuntabilitas” adalah yang menentukan bahwa setiap kegiatan dan hasil akhir dari kegiatan Penyelenggara Negara harus dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat atau rakyat sebagai pemegang kedaulatan tertinggi negara sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Akuntabilitas di dalam pemerintahan daerah mengandung arti bahwa pemerintah daerah harus mampu memberikan penjelasan atau

alasan yang masuk akal terhadap seluruh kegiatan dan hasil usaha sehubungan dengan tugas pemerintah daerah. Terkait penyelenggaraan akuntabilitas di pemerintahan daerah, akuntabilitas tidak dapat diketahui oleh masyarakat tanpa pemerintah daerah memberitahukan secara transparan mengenai pengumpulan sumber daya dan sumber dana beserta penggunaannya.

Akuntabilitas publik yang harus dilakukan oleh organisasi sektor publik terdiri atas beberapa dimensi. Mardiasmo (2005:21) menyebutkan bahwa dimensi tersebut adalah:

1) Akuntabilitas kejujuran dan akuntabilitas hukum

Akuntabilitas ini terkait dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan dan terkait dengan jaminan adanya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam penggunaan sumber dana publik.

2) Akuntabilitas proses

Akuntabilitas ini terkait dengan apakah prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik dalam hal kecukupan sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen, dan prosedur administrasi.

3) Akuntabilitas program

Akuntabilitas ini terkait dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah telah

mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil yang optimal dengan biaya yang minimal.

4) Akuntabilitas kebijakan

Akuntabilitas ini terkait dengan pertanggungjawaban pemerintah, baik pusat maupun daerah, atas kebijakan-kebijakan yang diambil pemerintah, baik pusat maupun daerah, atas kebijakan-kebijakan yang diambil pemerintah terhadap DPR/DPRD dan masyarakat luas.

Teori akuntabilitas dijadikan teori utama dalam penelitian ini, dikarenakan pemerintah daerah sebagai organisasi sektor publik harus dapat memenuhi aspek akuntabilitas atau pertanggungjelasn kepada pemerintah pusat dan masyarakat. Dalam pengertian luas, akuntabilitas dapat dipahami sebagai kewajiban pihak pemegang amanah (*steward*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut. Makna akuntabilitas ini merupakan konsep filosofis inti dalam manajemen sektor publik.

2. Teori Stewardship

Ada dua teori utama yang dapat digunakan untuk penelitian yang terkait dengan pengungkapan, yaitu *agency theory* dan *stewardship theory* (Daniri, 2005 dalam Khasanah, 2014). Teori utama yang akan

digunakan dalam penelitian ini adalah *stewardship theory*. Jika dalam *agency theory* dibahas hubungan antara *agen* dan *principal*. Maka dalam *stewardship theory* akan dibahas hubungan antara *steward* dengan *principal*.

Laporan keuangan berisi informasi tentang posisi keuangan, kinerja dan arus kas suatu organisasi. Begitupun fungsi laporan keuangan di dalam organisasi sektor publik. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang dibuat oleh pemerintah daerah akan bermanfaat bagi berbagai pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan tersebut. Pihak-pihak tertentu dapat memanfaatkan LKPD tersebut untuk membuat keputusan-keputusan ekonomi. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dapat pula menunjukkan pertanggungjawaban *steward* atas pengelolaan sumber daya yang dipercayakan oleh *principal* terhadap mereka.

Stewardship theory merupakan teori yang menggambarkan di mana *steward* (pihak yang diberi amanah) lebih termotivasi untuk melaksanakan kinerja yang sesuai dengan tujuan dan kepentingan organisasi dibandingkan tujuan-tujuan pribadi atau individu (Rahardjo, 2007). Berdasarkan teori *stewardship*, para *steward* termotivasi untuk bertindak sesuai keinginan *principal*. Mereka diyakini memiliki tujuan yang sama dengan tujuan organisasi. Hal ini menyebabkan *steward* memiliki loyalitas tinggi terhadap organisasi (Khasanah, 2014).

Stewardship theory digunakan dalam penelitian ini mengacu pada penelitian terdahulu oleh Khasanah (2014). Khasanah (2014)

menyatakan bahwa hubungan yang terjalin antara pemerintah daerah (*steward*) dengan masyarakat (*principal*) adalah atas dasar sifat alami manusia. Masyarakat percaya bahwa pemerintah akan bertanggung jawab memenuhi hak mereka dan bertindak sesuai kewajiban yang berdasar pada peraturan daerah yang relevan. Berdasarkan teori ini pemerintah diyakini publik sebagai pihak yang memiliki integritas dan kejujuran yang tinggi.

Model of man pada teori stewardship perilakunya bisa dibentuk, sehingga memiliki sifat yang dapat bekerjasama dengan baik dalam organisasi. Perilaku *of man* tersebut lebih mengutamakan perilaku kolektif (kelompok) dibandingkan perilaku individu, sehingga mereka (*steward*) selalu berusaha untuk memberikan pelayanan yang baik pada *principal*. Di dalam organisasi akan selalu ada dua perilaku yang ditemui pada SDM, yaitu *self serving* dan *pro-organizational*. Berdasarkan teori stewardship, *steward* akan selalu berupaya untuk mengalihkan *self serving* dengan mengutamakan *pro-organizational*. Sebab menjunjung nilai kebersamaan dianggap *steward* sebagai perilaku yang rasional. Dengan mengutamakan tujuan organisasi dan bersifat kolektif dianggap dapat mempermudah tercapainya tujuan bersama. Dengan demikian, diketahui bahwa dalam teori stewardship, *steward* mengasumsikan bahwa kesuksesan organisasi memiliki hubungan yang kuat dengan kepuasan *principal*.

Menurut Khasanah (2014), pemerintah selaku *steward* memiliki informasi lebih banyak dibandingkan dengan informasi yang

dimiliki oleh masyarakat sebagai *principal*. Berbeda dengan teori *agency* di mana manajerial berusaha untuk menyimpan informasi yang dimilikinya dari *principal* demi memperoleh keuntungan pribadi. Sedangkan dalam teori *stewardship*, *steward* dipercaya memiliki tanggung jawab dan kesadaran untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas. Pemerintah daerah bertanggung jawab atas kepercayaan masyarakat yang diperoleh melalui pemilu. Adanya kesadaran dan tanggung jawab ini menjadi salah satu cara pemerintah daerah untuk meyakinkan masyarakat sebagai pemerintahan yang taat dengan peraturan. Hal ini pun bisa menjadi salah satu cara pemerintah daerah untuk mencapai tujuan politik dengan kepercayaan publik dengan harapan akan terpilih kembali pada pemilu periode selanjutnya.

Dalam teori *stewardship*, pemerintah daerah selaku *steward* akan berperilaku sesuai kepentingan bersama. Ketika kepentingan *steward* dan *principal* berbeda, *steward* berusaha bekerja sama daripada menentangnya, sebab *steward* berasumsi bahwa kepentingan bersama dan berperilaku sesuai dengan harapan pemilik merupakan pertimbangan yang rasional. Jadi mereka berperilaku dengan orientasi mencapai tujuan organisasi. *Steward* akan berusaha melindungi dan memaksimalkan kekayaan organisasi dengan kinerja perusahaan, dengan demikian *steward* berusaha untuk tidak menyimpang dari peraturan-peraturan yang ada. Asumsi penting dari *stewardship* adalah *steward*

berusaha untuk memiliki tujuan yang sama dengan pemilik/*principal* (Rahardjo, 2007).

Pemerintah daerah merupakan salah satu organisasi sektor publik yang termasuk ke dalam tipe *pure public organization*. Hal ini berarti bahwa tujuan utama operasionalisasi pemerintah daerah bukanlah untuk mencari keuntungan, tetapi untuk melayani masyarakat. Sesuai dengan teori *stewardship* yang berbanding terbalik dengan teori *agency*. Dalam teori *stewardship*, *steward* berusaha untuk mencapai tujuan utama organisasi. Mereka tidak termotivasi dengan tujuan-tujuan individu. Apalagi tujuan-tujuan yang hanya terkait dengan keuntungan individual, tetapi mereka termotivasi dengan tujuan organisasi itu sendiri. Dalam hal ini adalah pemerintah daerah, maka *steward* (wakil rakyat di pemerintahan daerah) berusaha untuk menjalankan amanah untuk meningkatkan derajat kesejahteraan masyarakat.

3. Pemerintah Daerah di Indonesia

Pada era reformasi, konsep desentralisasi mulai diterapkan di pemerintahan Indonesia. Untuk merealisasikannya, pemerintah mengeluarkan peraturan yaitu Undang-undang Nomor 22 tahun 1999 tentang Otonomi Daerah sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah dan Undang-undang Nomor 25 tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan yang kemudian direvisi menjadi Undang-undang Nomor 33 tahun 2004

(Suryani, 2016). Kebijakan ini mengubah penyelenggaraan pemerintahan dari yang sebelumnya bersifat terpusat menjadi terdesentralisasi.

Desentralisasi artinya bahwa adanya penyerahan wewenang dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah. Pemerintah daerah diberikan wewenang untuk dapat mengurus rumah tangganya sendiri, baik dari segi administratif pemerintahan maupun dari segi pengelolaan keuangan. Dengan kewenangan yang diberikan pemerintah pusat kepada pemerintah daerah seharusnya dapat memberikan pelayanan publik yang lebih baik, karena pemerintah menjadi lebih dekat dengan masyarakat. Otonomi daerah dilaksanakan dengan harapan dapat terciptanya pembangunan nasional yang lebih efisien, karena implementasi pembangunan dilaksanakan di masing-masing daerah secara langsung. Pembangunan nasional diharapkan dapat terwujud, karena pemerintah pusat lebih fokus pada urusan yang bersifat nasional, sedangkan urusan masing-masing daerah berada di bawah wewenang pemerintah daerah terkait.

Berdasarkan pasal Undang-undang Nomor 23 tahun 2014 pasal (1), bahwa pemerintahan daerah adalah penyelenggaraan urusan pemerintahan oleh pemerintah daerah dan dewan perwakilan rakyat daerah menurut asas otonomi dan tugas pembantuan dengan prinsip otonomi seluas-luasnya dalam sistem dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Sedangkan Pemerintah Daerah adalah

kepala daerah sebagai unsur penyelenggara Pemerintahan Daerah yang memimpin pelaksanaan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah otonom.

Dalam menjalankan pemerintahan, 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 wali kota. Kepala daerah dibantu oleh satu orang wakil kepala daerah. Kepala dan wakil kepala daerah memiliki tugas, wewenang dan kewajiban serta larangan. Dalam menjalankan pemerintahan, kepala daerah bertanggung jawab kepada DPRD. Kepala daerah juga mempunyai kewajiban untuk memberikan laporan penyelenggaraan pemerintahan daerah kepada Pemerintah serta menginformasikan laporan penyelenggaraan pemerintahan daerah tersebut kepada masyarakat.

4. Karakteristik Pemerintah Daerah

Karakteristik berarti mempunyai sifat khas sesuai dengan perwatakan tertentu (Suryani, 2016). Karakteristik adalah ciri-ciri khusus sesuai dengan perwatakan tertentu yang membedakan sesuatu dengan sesuatu yang lain. 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.

Setyaningrum dan Syafitri (2012) mendefinisikan karakteristik pemerintah daerah dapat diwakili dengan ukuran pemerintah daerah, ukuran legislatif, umur administratif pemerintah daerah, kekayaan pemerintah daerah, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, rasio kemandirian keuangan daerah dan *intergovernmental revenue*. Feriyanti dkk. (2015) mendefinisikan karakteristik pemerintah daerah dengan diwakili oleh kekayaan daerah, tingkat ketergantungan, umur administrative pemerintah daerah dan ukuran legislatif. Hilmi dan Martani (2010) menggunakan proksi Kekayaan daerah, tingkat ketergantungan daerah dan total aset sebagai karakteristik pemerintah daerah.

Penelitian ini akan menguji secara komprehensif karakteristik pemerintah daerah yang diduga mempengaruhi tingkat pengungkapan wajib LKPD. Karakteristik pemerintah daerah yang akan diteliti di dalam penelitian ini adalah kekayaan daerah, ukuran pemerintah daerah, rasio kemandirian keuangan daerah serta rasio *intergovernmental revenue*.

5. Perkembangan Regulasi Standar Akuntansi

Otonomi daerah dan sistem pemerintahan desentralisasi mulai diterapkan di Indonesia pada tahun 2001. Adanya pembaruan ini mengakibatkan adanya transfer kewenangan dan tanggung jawab dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah. Penyelenggaraan pemerintahan yang tadinya menggunakan prinsip-prinsip sentralisasi (terpusat) berubah menjadi terdesentralisasi. Dengan adanya pergeseran prinsip-prinsip pemerintahan ini, artinya pemerintah pusat memberikan kesempatan kepada pemerintah daerah untuk bertanggung jawab secara mandiri terhadap urusan rumah tangga masing-masing daerah, baik dari segi administratif, pengelolaan keuangan maupun pelayanan terhadap masyarakat. Dengan semakin bebasnya bagi pemerintah daerah dalam mengurus rumah tangganya sendiri, maka semakin dibutuhkan pengawasan yang lebih terhadap kinerja masing-masing pemerintah daerah. Oleh karena itu, sejak diterapkannya sistem desentralisasi, pemerintah daerah semakin dituntut untuk membuat laporan keuangan yang sesuai dengan peraturan yang relevan dalam rangka mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pemerintahan (Setyaningrum dan Syafitri, 2012).

Berdasarkan Undang-undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-undang No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dijelaskan bahwa baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah dalam membuat laporan keuangan harus sesuai dengan

SAP (Standar Akuntansi Pemerintahan). Berdasarkan hal tersebut, maka ditetapkanlah Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang berbasis kas menuju akrual.

Berdasarkan PP No 24/2005, Standar Akuntansi Pemerintahan adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. SAP dibutuhkan dalam rangka penyusunan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD berupa laporan keuangan yang setidaknya meliputi Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan. Dengan diberlakukannya SAP dalam pertanggungjawaban keuangan pemerintah, diharapkan akan menghasilkan sebuah laporan pertanggungjawaban yang bermutu; memberikan informasi yang lengkap; akurat dan mudah dipahami berbagai pihak terutama DPR dan BPK dalam menjalankan tugasnya.

Pada bulan Oktober 2010, pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dengan basis akrual. PP ini dikeluarkan sebagai pengganti PP No. 24 Tahun 2005. Akan tetapi dalam PP yang baru tidak hanya menerapkan basis akrual saja, namun masih terdapat penerapan berbasis kas menuju akrual sebagaimana yang diatur di dalam PP No. 24 Tahun 2005.

SAP kemudian disempurnakan dengan dikeluarkannya bulletin teknis SAP. Bulletin teknis SAP berfungsi untuk mengatasi masalah teknis akuntansi dan memberikan informasi yang berisi

penjelasan teknis akuntansi sebagai pedoman bagi pengguna yang diatur dalam Bulletin Teknis No. 3. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah harus diaudit oleh BPK sebagai bentuk pengawasan. Dari pemeriksaan tersebut BPK dapat memberikan opini atas kewajaran informasi keuangan di dalam LKPD tersebut.

6. Pelaporan dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010, Laporan Keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelapor. 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.

Berdasarkan PP No. 71 tahun 2010, pelaporan keuangan pemerintah seharusnya menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan, baik keputusan ekonomi, social maupun politik dengan:

- a. Menyediakan informasi mengenai kecukupan penerimaan periode berjalan untuk membiayai seluruh pengeluaran.
- b. Menyediakan informasi mengenai kesesuaian cara memperoleh sumber daya ekonomi dan alokasinya dengan anggaran yang ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan.
- c. Menyediakan informasi mengenai bagaimana entitas pelaporan mendanai seluruh kegiatan dan mencukupi kebutuhan kasnya.
- d. Menyediakan informasi mengenai jumlah sumber daya ekonomi yang digunakan dalam kegiatan entitas pelaporan serta hasil-hasil yang telah dicapai.
- e. 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.
- f. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi keuangan entitas pelaporan, apakah mengalami kenaikan dan penurunan sebagai akibat yang dilakukan selama periode pelaporan.

Berdasarkan pada PP No 71 2010, laporan keuangan pokok pemerintah daerah terdiri dari:

- 1) Laporan Realisasi Anggaran (LRA);
- 2) Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL);

- 3) Neraca;
- 4) Laporan Operasional (LO);
- 5) Laporan Arus Kas (LAK);
- 6) Laporan Perubahan Ekuitas (LPE);
- 7) Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

7. Pengungkapan pada Laporan Keuangan dan Catatan atas Laporan Keuangan

Kata *disclosure* artinya tidak menutupi atau tidak menyembunyikan (Ghozali dan Chariri, 2007:377). Pengungkapan (*disclosure*) berkaitan dengan cara pembeberan atau penjelasan hal-hal informative yang dianggap penting dan bermanfaat bagi pemakai selain apa yang dapat dinyatakan melalui laporan keuangan utama (Suripto, 1999). Secara umum, tujuan pengungkapan adalah menyajikan informasi yang dipandang perlu untuk mencapai tujuan pelaporan keuangan dan untuk melayani berbagai pihak yang mempunyai kepentingan berbeda-beda (Suhardjanto dan Yulianingtyas, 2011).

Menurut Ghozali dan Chariri (2007:393) ada dua jenis pengungkapan dalam hubungannya dengan persyaratan yang ditetapkan standar, yaitu:

- 1) Pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*)

Pengungkapan wajib adalah pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh standar akuntansi yang berlaku. 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).

2) Pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*)

Pengungkapan sukarela merupakan pengungkapan butir-butir yang dilakukan secara sukarela oleh perusahaan tanpa diharuskan oleh standar atau peraturan yang berlaku (Daarough dalam Na'im dan Rakhman, 2000). Pengungkapan sukarela adalah pengungkapan melebihi yang diwajibkan (Na'im dan Rakhman, 2000). 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.

Penelitian ini akan berfokus pada kepatuhan *mandatory disclosure*, karena membandingkan antara pengungkapan dalam LKPD dengan yang seharusnya diungkapkan berdasarkan SAP. Kesesuaian

pengungkapan dengan standar akuntansi merepresentasikan kepatuhan terhadap SAP (Suryani, 2016). Penelitian ini memfokuskan pada kepatuhan pengungkapan akun-akun yang tertuang di dalam neraca, sebab neraca memiliki peranan penting, di samping sebagai sarana pelaporan keuangan yang baru, neraca merupakan laporan yang memberikan gambaran utuh dari suatu entitas (pemerintahan daerah) pada suatu titik waktu (Bastian, 2006).

8. Temuan Audit

Audit merupakan proses pemeriksaan secara sistematis untuk mengetahui apakah hasil dari pelaksanaan berupa laporan keuangan maupun kinerja telah sesuai dengan perencanaan dan target sebelumnya, atau dengan kata lain sebagai pembuktian. Proses audit dilakukan oleh ahli auditor, baik auditor internal maupun auditor eksternal yang telah diakui independensinya sesuai standar auditing.

Berdasarkan Undang-undang No 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyatakan bahwa pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Pemeriksaan keuangan negara dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Berdasarkan UU No

15 Tahun 2004, BPK dalam melaksanakan pemeriksaan keuangan negara harus berpedoman pada standar pemeriksaan. Standar pemeriksaan adalah patokan untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang meliputi standar umum, standar pelaksanaan pemeriksaan dan standar pelaporan.

Berdasarkan pada Undang-undang No. 15 Tahun 2004, pemeriksaan keuangan negara yang dilakukan oleh BPK RI terdiri dari tiga jenis, yaitu:

1) Pemeriksaan keuangan

Pemeriksaan keuangan menurut Undang-undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara adalah pemeriksaan atas laporan keuangan (LK) yang bertujuan memberikan keyakinan yang memadai bahwa LK telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Pemeriksaan keuangan yang dilakukan oleh BPK adalah pemeriksaan atas LK pemerintah pusat, pemerintah daerah dan badan lainnya termasuk BUMN.

2) Pemeriksaan kinerja

Pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas aspek ekonomis dan efisiensi, serta pemeriksaan atas aspek efektivitas yang lazim dilakukan bagi kepentingan manajemen oleh aparat pengawasan

intern pemerintah. Tujuan pemeriksaan ini adalah untuk mengidentifikasi hal-hal yang perlu menjadi perhatian lembaga perwakilan. Adapun untuk pemerintah, pemeriksaan kinerja dimaksudkan agar kegiatan yang dibiayai dengan keuangan negara/daerah diselenggarakan secara ekonomis dan efisien serta memenuhi sarannya secara efektif.

3) Pemeriksaan dengan tujuan tertentu

Sesuai dengan Undang-undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus, di luar pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja. Termasuk dalam pemeriksaan dengan tujuan tertentu ini adalah pemeriksaan atas hal-hal lain yang berkaitan dengan keuangan dan pemeriksaan investigatif.

Hasil dari pemeriksaan BPK atas LKPD dapat berupa temuan, opini, kesimpulan dan rekomendasi. Temuan audit merupakan kasus-kasus yang ditemukan oleh BPK pada laporan keuangan berupa kerancauan dan ketidaksesuaian dengan realisasi laporan serta teridentifikasi sebagai suatu pelanggaran (Hendriyani dan Tahar, 2015). Berdasarkan UU No. 15 tahun 2004 pasal 1, opini audit adalah pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Sedangkan rekomendasi adalah saran

dari pemeriksa berdasarkan hasil pemeriksaannya, yang ditujukan kepada orang dan/atau badan yang berwenang untuk melakukan tindakan dan/atau perbaikan.

Berdasarkan Undang-undang No 15 tahun 2004 tentang Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyebutkan bahwa temuan audit BPK RI digunakan oleh pemerintah untuk melakukan koreksi dan penyesuaian yang diperlukan, sehingga laporan keuangan yang telah diperiksa (*audited financial statements*) memuat koreksi tersebut. Selain itu auditor juga akan mengomunikasikan temuan audit tersebut kepada *auditee*. Pada akhir pemeriksaan, auditor akan membuat rekomendasi terkait temuan audit agar dapat dilakukan perbaikan di periode selanjutnya sesuai dengan rekomendasi yang telah diberikan oleh BPK.

Tindak lanjut atas hasil audit sesuai dengan rekomendasi diharapkan dapat menghasilkan laporan keuangan pemerintah daerah yang lebih baik. Artinya temuan audit atas laporan keuangan pemerintah daerah berkurang pada periode pelaporan selanjutnya (Arifin dan Fitriyani, 2014).

C. Hasil Penelitian Terdahulu

Terdapat beberapa penelitian terdahulu yang membahas tentang tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD). Untuk lebih lengkapnya mengenai rincian hasil penelitian terdahulu terkait penelitian

ini dapat dilihat di lampiran 4. Berikut beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan penelitian ini. Nosihana dan Yaya (2016) dalam penelitiannya menyatakan bahwa variabel kompetisi politik, ukuran pemerintah daerah dan rasio pembayaran utang berpengaruh positif terhadap peningkatan pengungkapan LK pada situs pemerintah daerah. Variabel kekayaan pemerintah daerah tidak berpengaruh, sedangkan opini audit berpengaruh negatif terhadap peningkatan pengungkapan LK pada situs pemerintah daerah.

Setyowati (2016) melakukan penelitian determinan yang mempengaruhi pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil penelitiannya menyatakan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib LKPD di Indonesia adalah 64%. Variabel kekayaan daerah dan pembangunan masyarakat berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Variabel kepemilikan aset oleh pemerintah daerah berpengaruh negatif, sedangkan Variabel diferensiasi fungsional, *debt* pemerintah daerah dan *intergovernmental revenue* tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Feriyanti, dkk (2015) menyatakan bahwa pengungkapan yang dilakukan pemerintah daerah menunjukkan adanya peningkatan dari tahun 2011 ke 2013. Pada tahun 2011 tingkat pengungkapan LKPD hanya 55%, meningkat menjadi 62% pada tahun 2012 dan 68% pada tahun 2013. Adanya peningkatan dalam pengungkapan LKPD, menunjukkan bahwa pemerintah daerah terus memperbaiki kualitas laporan keuangannya. Variabel umur

administratif, ukuran legislatif dan tingkat penyimpangan audit memiliki hubungan negatif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Variabel kekayaan pemerintah daerah, tingkat ketergantungan pemerintah daerah, jumlah penduduk dan jumlah SKPD memiliki hubungan positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Variabel jumlah temuan audit BPK tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Hendriyani dan Tahar (2015) melakukan penelitian mengenai faktor-faktor yang memengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi di Indonesia. Hasil dari penelitian ini adalah rata-rata tingkat pengungkapan dalam CaLK selama tahun 2012-2014 adalah 41,7663%. Variabel belanja modal dan jumlah penduduk berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Tingkat ketergantungan berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi, sedangkan PAD dan temuan audit BPK RI tidak memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi.

Pratama, dkk (2015) melakukan penelitian tentang faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota Bali. Hasil dari penelitian ini adalah bahwa kompleksitas pemerintah daerah, ukuran pemerintah daerah, kekayaan daerah, belanja daerah berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan dalam LKPD.

Arifin dan Fitriasari (2014) dalam penelitiannya menyatakan bahwa tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga tahun

2011 masih cukup rendah, yaitu 60,1%. Hal ini menunjukkan bahwa kementerian/lembaga belum menyajikan seluruh informasi yang seharusnya diungkapkan dalam laporan keuangan. Total aset dan jumlah satuan kerja secara individual berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan. Dengan menggunakan variabel *dummy* dapat disimpulkan bahwa kementerian memiliki tingkat pengungkapan yang lebih tinggi dibandingkan lembaga negara. Hal ini dapat terjadi karena kementerian memiliki lebih banyak pegawai yang ahli dalam bidang akuntansi jika dibanding dengan lembaga. Untuk kedua variabel hasil audit (jumlah temuan dan tingkat penyimpangan) tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga.

Berdasar pada hasil penelitiannya, Setyaningrum dan Syafitri (2012) menyatakan bahwa tingkat pengungkapan wajib LKPD Kabupaten/Kota di Indonesia selama periode 2008-2009 mengalami peningkatan, dari 51,24% pada tahun 2008 menjadi 52,91% pada tahun 2009. Variabel ukuran legislatif, kekayaan pemerintah daerah memiliki hubungan positif dan signifikan yang marginal terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Variabel umur administratif pemerintah daerah memiliki pengaruh positif dan signifikan. Variabel *intergovernmental revenue* memiliki pengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan, sedangkan ukuran pemerintah daerah, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan dan rasio kemandirian keuangan daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Hilmi dan Martani (2010) menganalisis faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Hasilnya menunjukkan bahwa tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah provinsi masih rendah, tetapi tren tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah provinsi terus meningkat dari tahun 2006 hingga tahun 2009. Rata-rata tingkat pengungkapan dalam Catatan atas Laporan Keuangan selama tahun 2006-2009 adalah 44,56%. Dalam kategori kompleksitas pemerintahan, jumlah penduduk berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LK Pemerintah Provinsi. Dalam kategori pemeriksaan BPK RI, jumlah temuan audit BPK RI berhubungan tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan. Variabel tingkat penyimpangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan LK pemerintah provinsi.

Suhardjanto dan Lesmana (2010) melakukan penelitian tentang pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib di Indonesia. Hasil penelitian tersebut menyatakan bahwa praktik pengungkapan wajib LKPD berdasarkan SAP di Indonesia masih sangat rendah, yaitu sebesar 22%. Variabel umur pemerintah daerah dan rasio kemandirian keuangan daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib di Indonesia. Sedangkan variabel ukuran pemerintah daerah, kewajiban, pendapatan transfer dan jumlah SKPD tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD di Indonesia.

D. Hipotesis

1. Kekayaan Daerah

Semakin besar kekayaan yang dimiliki suatu daerah maka akan semakin besar pula kesempatan penyalahgunaan kekayaan oleh pemerintah selaku steward yang memegang amanah. Hal inilah yang menyebabkan masyarakat selaku principal lebih tertarik untuk mengawasi kinerja pemerintah daerah. Sebab masyarakat akan lebih menuntut transparansi dan akuntabilitas atas pengelolaan keuangan pemerintah daerah. Dengan demikian semakin besar kekayaan yang dimiliki suatu daerah maka akan semakin besar tuntutan dan pengawasan dari masyarakat (*principal*). Jadi kekayaan berbanding searah dengan tingkat pengungkapan wajib dalam LKPD. Sebab semakin besar pengawasan dan tuntutan dari masyarakat, maka akan semakin besar pula keharusan pemerintah daerah dalam melaporkan pengungkapan wajib di dalam LKPD.

Penelitian yang dilakukan oleh Setyaningrum dan Syafitri (2012) menunjukkan bahwa kekayaan daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini sesuai dengan hasil penelitian Setyowati (2016) dan Pratama dkk. (2015). Jadi semakin besar kekayaan yang dimiliki suatu daerah, maka semakin besar pula tuntutan dan dorongan bagi pemerintah daerah untuk mengungkapkan lebih banyak informasi keuangan dalam LKPD.

Berdasarkan uraian di atas, maka dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₁: Kekayaan Daerah Berpengaruh Positif dan Signifikan terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

2. Ukuran Pemerintah Daerah

Ukuran pemerintah daerah bisa dilihat dari total aset yang dimiliki. Semakin besar total aset, maka semakin besar pula ukuran pemerintahan tersebut. Seperti halnya variabel kekayaan, semakin besar ukuran pemerintahan maka semakin besar pula pengawasan atau evaluasi kinerja pemerintah daerah. Pengelolaan keuangan pemerintah daerah yang memiliki ukuran lebih besar akan lebih kompleks. Sehingga untuk mencegah asimetri informasi, pemerintah daerah dituntut untuk mengungkapkan lebih banyak informasi keuangan di dalam LKPD. Jadi, semakin besar ukuran pemerintah, maka semakin besar pula tekanan dari publik bagi pemerintah daerah untuk menyajikan laporan keuangannya sebagai upaya meningkatkan transparansi dan mengurangi asimetri informasi.

Penelitian yang dilakukan oleh Setyaningrum dan Syafitri (2012) menyatakan bahwa ukuran pemerintah daerah dinyatakan tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Hasil ini sesuai dengan penelitian oleh Suhardjanto dan Lesmana (2010). Berbeda

dengan penelitian di atas, Pratama dkk. (2015) dan Setyowati (2016) menyatakan bahwa ukuran pemerintah daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib dalam LKPD.

Berdasarkan uraian di atas maka dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₂: Ukuran Pemerintah Daerah Berpengaruh Positif dan Signifikan terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

3. Rasio Kemandirian Keuangan Daerah

Rasio kemandirian pemerintah daerah yang dalam hal ini diprosikan dengan PAD dibandingkan dengan penjumlahan total pendapatan transfer dan kewajiban pemerintah daerah. Semakin tinggi PAD maka semakin tinggi pula rasio kemandirian suatu keuangan daerah. Sumber PAD terutama bersumber dari pajak dan retribusi yang dibayarkan oleh masyarakat masing-masing daerah (Setyaningrum dan Syafitri, 2012). Semakin besar total PAD, maka ada kemungkinan besar bahwa pajak dan retribusi yang dibayarkan oleh masyarakat juga semakin tinggi. Artinya semakin tinggi PAD, maka semakin tinggi pula partisipasi masyarakat. Semakin tinggi partisipasi masyarakat, maka akan semakin besar pula dorongan kepada pemerintah daerah untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas. Transparansi dan akuntabilitas bisa diwujudkan salah satunya dengan LKPD. Semakin tinggi PAD, maka

semakin besar dorongan kepada pemerintah daerah untuk melaporkan pengungkapan wajib dalam LKPD. Jadi semakin tinggi rasio kemandirian pemerintah daerah, maka semakin besar tuntutan bagi pemerintah daerah dalam melaporkan pengungkapan wajib LKPD.

Pendapatan Asli Daerah (PAD) yaitu pendapatan dari suatu daerah di mana pengelolaannya diurus sendiri oleh rumah tangga/pemerintah daerah itu sendiri. Sumber-sumber Pendapatan Asli Daerah (PAD), yaitu:

1) Pajak Daerah

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

2) Retribusi Daerah

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

3) Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan

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

4) Lain-lain PAD yang Sah

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

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Setyaningrum dan Syafitri (2012) dijelaskan bahwa variabel rasio kemandirian dinyatakan tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Berbeda dengan Suhardjanto dan Lesmana (2010) yang menyatakan bahwa rasio kemandirian berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Berdasarkan uraian di atas maka dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₃: Rasio Kemandirian Daerah Berpengaruh Positif dan Signifikan terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

4. Intergovernmental Revenue

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

daerah membelanjakan pendapatan transfer antar pemerintah sesuai alokasi dan petunjuk anggaran menurut undang-undang.

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

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

Tingkat ketergantungan pemerintah daerah kabupaten/kota terhadap pemerintah pusat berbeda-beda, yang diwujudkan dalam bentuk penerimaan Dana Alokasi Umum (DAU), DAU digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan sehingga dapat terlaksana pelayanan terhadap masyarakat. Pemerintah akan memantau pelaksanaan dari alokasi DAU sehingga hal ini memotivasi pemerintah daerah untuk

berkinerja lebih baik. Dengan demikian, semakin tinggi ketergantungan pemerintah daerah pada pemerintah pusat, maka akan semakin baik pelayanan pemerintah daerah kepada masyarakatnya sehingga kinerja pemerintah daerah juga meningkat.

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

Berdasarkan uraian diatas maka dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₄: *Intergovernmental Revenue* Berpengaruh Positif dan Signifikan terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

5. Temuan Audit

Temuan audit merupakan ketidakwajaran, penyimpangan atau pelanggaran yang ditemukan oleh auditor (dalam hal ini BPK) berdasarkan

hasil pemeriksaan yang telah dilakukan auditor (Arifin dan Fitriyani, 2014). Berdasarkan Undang-undang No 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyatakan bahwa pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Pemeriksaan keuangan negara dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dengan memeriksa keuangan, kinerja serta pemeriksaan lain dengan tujuan tertentu. Hasil dari pemeriksaan BPK tersebut berupa opini, temuan, kesimpulan serta dapat pula berbentuk rekomendasi.

Temuan audit dapat mengindikasikan kesesuaian ataupun ketidaksesuaian dengan kriteria audit atau mendapatkan peluang perbaikan. Ketidaksesuaian tersebut merupakan penyimpangan dengan adanya bukti obyektif atas kriteria audit yang ditetapkan. Auditor harus menginvestigasi secara tepat untuk menentukan kriteria audit yang dilanggar dan menentukan rekomendasi tindakan perbaikan (Zulfikar, 2013).

Liestiani (2008) menemukan bahwa jumlah temuan audit BPK atas LKPD berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah kabupaten/kota. Dengan adanya temuan audit pada hasil pemeriksaan, maka BPK akan meminta

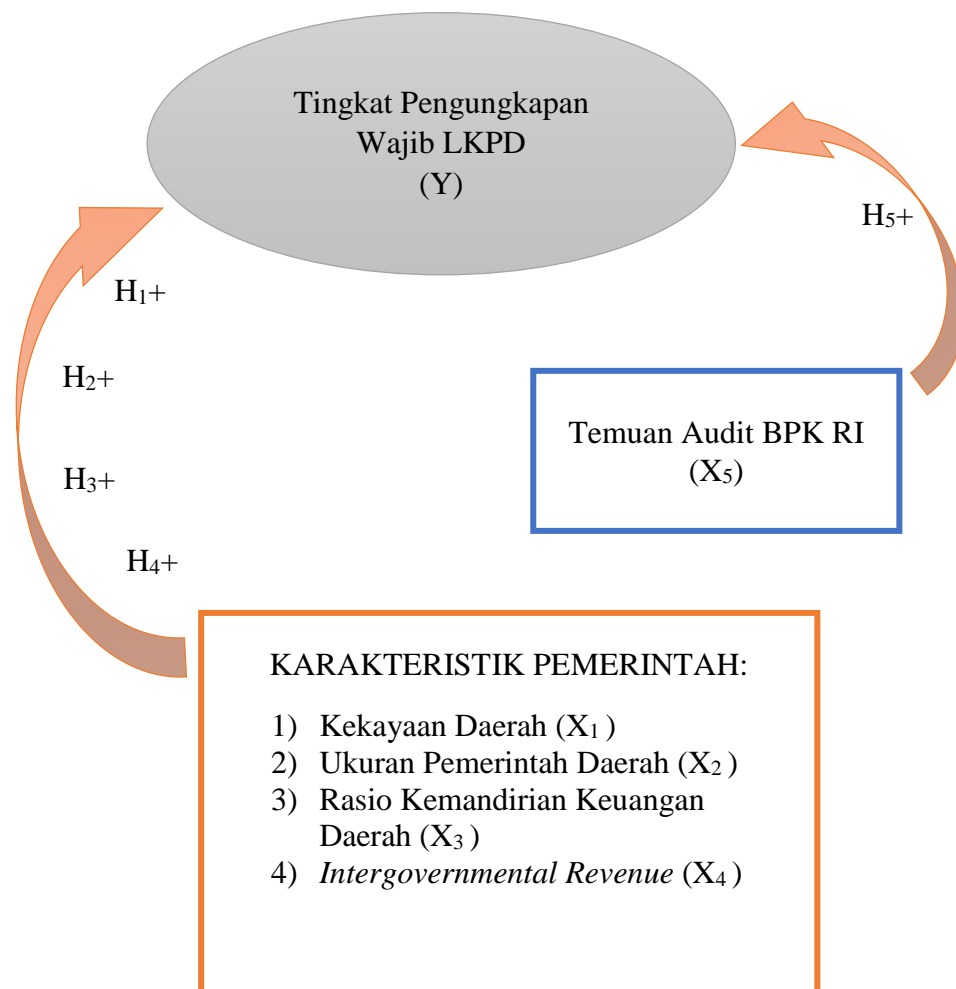
pemerintah daerah terkait untuk melakukan koreksi dan meningkatkan pengungkapannya. Sehingga, semakin besar jumlah temuan, maka semakin besar jumlah tambahan pengungkapan yang akan diminta BPK dalam laporan keuangan pemerintah daerah pada periode berikutnya.

Penelitian yang dilakukan oleh Arifin dan Fitriasaki (2014) menunjukkan hasil yang berbeda, bahwa temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Menurut Arifin dan Fitriasaki (2014) dengan menggunakan sampel berupa laporan keuangan pada kementerian/lembaga, ada kemungkinan kementerian/lembaga mengabaikan kesalahan-kesalahan yang terjadi pada periode sebelumnya. Mereka tidak sepenuhnya menindaklanjuti rekomendasi atas hasil temuan audit BPK RI. Hasil penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian Hilmi dan Martani (2011), Andriani (2011) dan Zulfikar (2013) yang menyatakan bahwa jumlah temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Berdasarkan uraian diatas maka dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H_s: Temuan Audit Berpengaruh Positif dan Signifikan terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

E. Model Penelitian



Gambar 1. Kerangka Model Penelitian