

## BAB IV

### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

#### A. Gambaran Umum Obyek Penelitian

##### 1. Statistik Deskriptif

##### a. Statistik Deskriptif Variabel Dependen

**Tabel 2**  
**Statistik Deskriptif Variabel Dependen**

**Descriptive Statistics**

Dependent Variable: DISCLO

Periode	Mean	Std. Deviation	N
2012	,4978204	,08072349	27
2013	,5253548	,08492553	29
2014	,5542278	,11576073	32
Total	,5274060	,09788349	88

Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti empiris tentang pengaruh karakteristik pemerintah daerah dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD Provinsi. Banyaknya populasi dalam penelitian ini adalah 99 LKPD Provinsi. Laporan keuangan yang berjumlah 99 ini diperoleh dari 33 pemerintah provinsi dalam 3 kali periode pelaporan, yaitu tahun 2012-2014. Banyaknya data yang diolah (sampel) di dalam penelitian ini adalah 88 LKPD Provinsi. Data yang tidak digunakan sebagai sampel (11 LKPD Provinsi) disebabkan ada karakteristik-karakteristik tertentu yang tidak terpenuhi di dalam laporan keuangan tersebut. Hal ini sesuai dengan teknik pengambilan sampel yang digunakan di dalam

penelitian ini, yaitu menggunakan metode *purposive sampling*. Di mana dalam metode *purposive sampling* sebuah data dapat diolah hanya jika data tersebut memenuhi karakteristik-karakteristik yang telah ditetapkan oleh peneliti.

Berdasarkan pada tabel 2 dapat disimpulkan bahwa 88 laporan keuangan yang menjadi sampel penelitian diantaranya adalah 27 LKPD Provinsi tahun 2012; 29 LKPD Provinsi 2013; dan 32 LKPD Provinsi tahun 2014. Adanya perbedaan jumlah pengambilan sampel pada masing-masing periode pelaporan bukan menjadi masalah di dalam penelitian ini. Hal ini dikarenakan tujuan utama dari penelitian ini bukanlah untuk membandingkan tingkat pengungkapan wajib LKPD Provinsi dalam tiga periode. Akan tetapi, penelitian ini bertujuan untuk menguji dengan melakukan analisis dan kemudian mencari bukti empiris tentang faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan wajib LKPD Provinsi.

Pada tabel 2 dapat disimpulkan bahwa tingkat pengungkapan wajib LKPD Provinsi di Indonesia selama periode 2012-2014 mengalami peningkatan, yaitu dari 49,78% di tahun 2012 (diperoleh dari akumulasi 27 LKPD Provinsi); 52,53% di tahun 2013 (diperoleh dari akumulasi 29 LKPD Provinsi) menjadi 55,42% di tahun 2014 (diperoleh dari akumulasi 32 LKPD Provinsi).

Rata-rata tingkat pengungkapan wajib LKPD Provinsi pada tahun 2012-2014 adalah 52,74%. Hasil tersebut sudah

menunjukkan adanya peningkatan bila dibandingkan dengan beberapa penelitian sebelumnya, seperti berikut:

- 1) Penelitian Hilmi dan Martani (2010) yaitu 44,56% (LKPD Provinsi 2006-2009);
- 2) Hendriyani dan Tahar (2015) dengan meneliti LKPD Provinsi tahun 2011-2014 memperoleh hasil rata-rata tingkat pengungkapan sebesar 41,7663%;
- 3) Suhardjanto dan Yulianingtyas meneliti LKPD Kabupaten/Kota tahun 2008 memperoleh hasil 30,85%;
- 4) Suhardjanto dan Lesmana (2010) meneliti LKPD Kabupaten/Kota 2007 diperoleh hasil 22%;

Hasil penelitian ini juga menunjukkan adanya penurunan rata-rata tingkat pengungkapan jika dibandingkan dengan hasil penelitian-penelitian terdahulu berikut ini:

- 1) Arifin dan Fitriyani (2014) yaitu 60,1% (LK Kementrian/Lembaga tahun 2011);
- 2) Feriyanti dkk. (2015) dengan meneliti pada LKPD Kabupaten/Kota Nusa Tenggara Barat tahun 2011-2013, memperoleh hasil berturut-turut 55%, 62% 68%;
- 3) Setyowati (2016) meneliti LKPD Kabupaten/Kota di Indonesia tahun 2014 memperoleh hasil rata-rata tingkat pengungkapan 64%;

- 4) Setyaningrum dan Syafitri (2012) dengan meneliti pada LKPD Kabupaten/Kota tahun 2008-2009 berturut-turut dengan hasil 51,24% dan 52,91%;

Perbedaan hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib LKPD terhadap SAP dari tahun ke tahun belum stabil dan masih menunjukkan tingkat pengungkapan yang rendah. Untuk dapat melihat rata-rata tingkat pengungkapan masing-masing provinsi dapat dilihat pada lampiran 6 penelitian ini.

Variabel dependen di dalam penelitian ini adalah tingkat pengungkapan wajib LKPD. Langkah-langkah pengukuran variabel dependen:

- 1) Memberi skor untuk setiap item pengungkapan (butir *checklist*) dengan cara *dikotomi*, yaitu memberi nilai 1 untuk item yang diungkapkan dan memberi nilai 0 untuk item yang tidak diungkapkan.
- 2) Menjumlahkan total nilai atas pengungkapan yang diperoleh masing-masing pemerintah daerah, sehingga diperoleh skor total.
- 3) Menghitung indeks kepatuhan pengungkapan wajib dengan cara membagi skor total yang diungkapkan dengan skor total yang seharusnya diungkapkan oleh masing-masing pemerintah daerah yang berdasar SAP.

**Tabel 3**  
**Rincian Hasil Checklist Item Pengungkapan Wajib LKPD**  
**Provinsi pada Pelaporan Keuangan Tahun 2012-2014**

No	Item Pengungkapan Wajib berdasarkan SAP	Hasil Checklist		
		Persentase (%)	Jumlah pemerintah daerah mengungkapkan	Jumlah pemerintah daerah tidak mengungkapkan
<b>PSAP Nomor 5 tentang Akuntansi Persediaan</b>				
1.	Kebijakan Akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan;	96,59	85	3
2.	Penjelasan lebih lanjut persediaan seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, barang atau perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi, barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat;	75,00	66	22
3.	Jenis, jumlah, dan nilai persediaan dalam kondisi rusak atau usang;	85,23	75	13
<b>PSAP Nomor 6 tentang Akuntansi Investasi</b>				
4.	Kebijakan akuntansi untuk penentuan nilai investasi;	100,00	88	0
5.	Jenis-jenis investasi, investasi permanen dan non permanen;	100,00	88	0
6.	Perubahan harga pasar baik investasi jangka pendek maupun investasi jangka panjang;	29,55	26	62
7.	Penurunan nilai investasi yang signifikan dan penyebab penurunan tersebut;	39,77	35	53
8.	Investasi yang dinilai dengan nilai wajar dan alasan penerapannya;	34,09	30	58

No	Item Pengungkapan Wajib berdasarkan SAP	Hasil Checklist		
		Persentase (%)	Jumlah pemerintah daerah mengungkapkan	Jumlah pemerintah daerah tidak mengungkapkan
9.	Perubahan pos investasi;	95,45	84	4
<b>PSAP Nomor 7 tentang Akuntansi Aset Tetap</b>				
10.	Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat ( <i>carrying amount</i> );	100,00	88	0
11.	Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan: (penambahan, pelepasan, akumulasi penyusutan dan perolehan nilai jika ada, mutasi aset tetap lainnya);	77,27	68	20
12.	Informasi penyusutan, meliputi (nilai penyusutan, metode penyusutan, masa manfaat atau tarif penyusutan, nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode);	12,50	11	67
13.	Eksistensi dan batasan hak milik atas aset tetap;	18,18	16	72
14.	Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan aset tetap;	90,91	80	8
15.	Jumlah pengeluaran pada pos aset tetap dalam konstruksi;	93,18	82	6
16.	Jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap;	17,05	15	73
	Jika aset tetap dicatat pada jumlah yang dinilai kembali, hal-hal berikut harus diungkapkan:			
17.	Dasar peraturan untuk menilai kembali aset tetap;	17,05	15	73

No	Item Pengungkapan Wajib berdasarkan SAP	Hasil Checklist		
		Persentase (%)	Jumlah pemerintah daerah mengungkapkan	Jumlah pemerintah daerah tidak mengungkapkan
18.	Tanggal efektif penilaian kembali;	12,50	11	77
19.	Jika ada, nama penilai independen;	11,36	10	78
20.	Hakikat setiap petunjuk yang digunakan untuk menentukan biaya pengganti;	11,36	10	78
21.	Nilai tercatat setiap jenis aset tetap;	100,00	88	0
<b>PSAP Nomor 08 tentang Akuntansi Konstruksi dalam Pengerjaan</b>				
22.	Rincian kontrak konstruksi dalam pengerjaan berikut tingkat penyelesaian dan jangka waktu penyelesaiannya;	75,00	66	22
23.	Nilai kontrak konstruksi dan sumber pendanaannya;	55,68	49	39
24.	Jumlah biaya yang telah dikeluarkan dan yang masih harus dibayar;	96,59	85	3
25.	Uang muka kerja yang diberikan;	56,82	50	38
26.	Retensi;	45,45	40	48
<b>PSAP Nomor 09 tentang Akuntansi Kewajiban</b>				
27.	Daftar skedul utang;	28,41	25	63
28.	Jumlah saldo kewajiban jangka pendek dan jangka panjang yang diklasifikasikan berdasarkan pemberi pinjaman;	82,95	73	15
29.	Jumlah saldo kewajiban berupa utang pemerintah berdasarkan jenis sekuritas utang pemerintah dan jatuh temponya;	56,82	50	38

No	Item Pengungkapan Wajib berdasarkan SAP	Hasil Checklist		
		Persentase (%)	Jumlah pemerintah daerah mengungkapkan	Jumlah pemerintah daerah tidak mengungkapkan
30.	Bunga pinjaman yang terutang pada periode berjalan dan tingkat bunga yang berlaku;	23,86	21	67
31.	Konsekuensi dilakukannya penyelesaian kewajiban sebelum jatuh tempo;	5,68	5	83
32.	Perjanjian restrukturisasi utang, meliputi (pengurangan pinjaman, modifikasi persyaratan utang, pengurangan tingkat bunga pinjaman, pengunduran jatuh tempo pinjaman, pengurangan nilai jatuh tempo pinjaman, pengurangan jumlah bunga terutang sampai dengan periode pelaporan);	4,55	4	84
33.	Jumlah tunggakan pinjaman yang disajikan dalam bentuk daftar umur utang berdasarkan kreditur;	21,59	19	69
34.	Biaya pinjaman, meliputi (perlakuan biaya pinjaman, jumlah biaya pinjaman yang dikapitalisasi pada periode yang bersangkutan, tingkat kapitalisasi yang dipergunakan).	22,73	20	68

Sumber: Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010



Butir *Checklist* yang digunakan untuk menghitung tingkat pengungkapan berdasar pada PP Nomor 71 Tahun 2010, di mana item pengungkapan wajib tertuang dalam PSAP Nomor 5 sampai dengan Nomor 9. Untuk rincian hasil *checklist* dapat dilihat di dalam lampiran 2 pada penelitian ini. Berdasarkan pada hasil *checklist* tersebut diketahui bahwa dari 34 total item pengungkapan wajib terdapat 3 yang diungkapkan oleh seluruh pemerintah provinsi di Indonesia, artinya tingkat pengungkapan atas item tersebut adalah 100%. Tiga item tersebut adalah item nomor 4, 5, 10 dan 21, yaitu kebijakan akuntansi untuk penentuan nilai investasi, jenis-jenis investasi (permanen dan non permanen), dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat atas aset tetap serta nilai tercatat setiap jenis aset tetap. Sedangkan selama 3 periode pelaporan keuangan item pengungkapan nomor 32 memiliki persentase terendah yang diungkapkan oleh 33 pemerintah provinsi di Indonesia. Item pengungkapan nomor 32 tersebut adalah perjanjian restrukturisasi utang, dengan tingkat pengungkapan hanya 4,5%.

Berikut adalah rincian hasil *checklist* item pengungkapan wajib LKPD Provinsi pada pelaporan keuangan tahun 2012-2014:

#### **PSAP Nomor 05 tentang Akuntansi Persediaan**

Berdasar pada tabel 3, hasil *checklist* terhadap item pengungkapan wajib LKPD Provinsi, pada periode pelaporan keuangan tahun 2012-2014 persentase pengungkapan item nomor 1

ini adalah 96,59%. Dari 88 sampel, terdapat 85 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item ini dalam LKPD. Artinya, ada 3 pemerintah provinsi di dalam sampel yang belum mengungkapkan item wajib nomor 1. Persentase pengungkapan item nomor 2 adalah 75%. Dari 88 sampel hanya 66 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 2 dalam LKPD. Artinya, ada 22 pemerintah provinsi di dalam sampel yang belum mengungkapkan item wajib nomor 2. Persentase pengungkapan item nomor 3 adalah 85,23%. Dari 88 sampel hanya 75 pemerintah provinsi di dalam sampel yang mengungkapkan item nomor 3 dalam LKPD. Sedangkan 13 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 3.

#### **PSAP Nomor 06 tentang Akuntansi Investasi**

Berdasar pada tabel 3, hasil *checklist* terhadap item pengungkapan wajib LKPD Provinsi, pada periode pelaporan keuangan tahun 2012-2104 persentase pengungkapan item nomor 4 adalah 100%. Artinya, bahwa seluruh sampel dalam penelitian telah mengungkapkan item pengungkapan wajib nomor 4. Persentase pengungkapan item nomor 5 adalah 100%. Artinya, bahwa seluruh sampel dalam penelitian telah mengungkapkan item pengungkapan wajib nomor 5. Persentase pengungkapan item nomor 6 adalah 29,55%. Dari 88 sampel hanya 26 pemerintah provinsi yang

mengungkapkan item nomor 6 dalam LKPD. Sedangkan 62 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 6. Persentase pengungkapan item nomor 7 adalah 39,77%. Dari 88 sampel hanya 35 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 7 dalam LKPD. Sedangkan 53 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 7. Persentase pengungkapan item nomor 8 adalah 34,09%. Dari 88 sampel hanya 30 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 8 dalam LKPD. Sedangkan 58 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 8. Persentase pengungkapan item nomor 9 adalah 95,45%. Dari 88 sampel hanya 84 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 9 dalam LKPD. Sedangkan 4 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 9.

### **PSAP Nomor 07 tentang Akuntansi Aset Tetap**

Berdasarkan pada tabel 3, hasil *checklist* terhadap item pengungkapan wajib LKPD Provinsi, pada periode pelaporan keuangan tahun 2012-2104 persentase pengungkapan item nomor 10 adalah 100%. Artinya, bahwa seluruh sampel dalam penelitian telah mengungkapkan item pengungkapan wajib nomor 10. Persentase pengungkapan item nomor 11 adalah 77,27%. Dari 88 sampel hanya 68 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 11 dalam

LKPD. Sedangkan 20 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 11. Persentase pengungkapan item nomor 12 adalah 12,5%. Dari 88 sampel hanya 11 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 12 dalam LKPD. Sedangkan 77 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 12. Persentase pengungkapan item nomor 13 adalah 18,18%. Dari 88 sampel hanya 26 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 16 dalam LKPD. Sedangkan 72 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 13. Persentase pengungkapan item nomor 14 adalah 90,91%. Dari 88 sampel hanya 80 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 14 dalam LKPD. Sedangkan 8 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 14. Persentase pengungkapan item nomor 15 adalah 93,18%. Dari 88 sampel hanya 82 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 15 dalam LKPD. Sedangkan 6 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 15. Ppercentase pengungkapan item nomor 16 adalah 17,05%. Dari 88 sampel hanya 15 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 16 dalam LKPD. Sedangkan 73 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 16.

Persentase pengungkapan item nomor 17 adalah 17,05%.  
Dari 88 sampel hanya 15 pemerintah provinsi yang mengungkapkan

item nomor 17 dalam LKPD. Sedangkan 73 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 17. Persentase pengungkapan item nomor 18 adalah 12,5%. Dari 88 sampel hanya 11 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 18 dalam LKPD. Sedangkan 77 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 18. Persentase pengungkapan item nomor 19 adalah 11,36%. Dari 88 sampel hanya 10 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 19 dalam LKPD. Sedangkan 78 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 19. Persentase pengungkapan item nomor 20 adalah 11,36%. Dari 88 sampel hanya 10 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 20 dalam LKPD. Sedangkan 78 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 20. Persentase pengungkapan item nomor 21 adalah 100%. Artinya, bahwa seluruh sampel dalam penelitian telah mengungkapkan item pengungkapan wajib nomor 21.

### **PSAP Nomor 08 tentang Akuntansi Konstruksi dalam Pengerjaan**

Berdasarkan pada tabel 3, hasil *checklist* terhadap item pengungkapan wajib LKPD Provinsi, pada periode pelaporan keuangan tahun 2012-2104 persentase pengungkapan item nomor 22 adalah 75%. Dari 88 sampel hanya 66 pemerintah provinsi yang

mengungkapkan item nomor 22 dalam LKPD. Sedangkan 22 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 22. Persentase pengungkapan item nomor 23 adalah 55,68%. Dari 88 sampel hanya 49 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 23 dalam LKPD. Sedangkan 39 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 23. Persentase pengungkapan item nomor 24 adalah 96,59%. Dari 88 sampel hanya 85 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 24 dalam LKPD. Sedangkan 3 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 24. Persentase pengungkapan item nomor 25 adalah 56,82%. Dari 88 sampel hanya 50 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 25 dalam LKPD. Sedangkan 38 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 25. Persentase pengungkapan item nomor 26 adalah 45,45%. Dari 88 sampel hanya 40 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 26 dalam LKPD. Sedangkan 48 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 26.

### **PSAP Nomor 09 tentang Akuntansi Kewajiban**

Berdasarkan pada tabel 3, hasil *checklist* terhadap item pengungkapan wajib LKPD Provinsi, pada periode pelaporan keuangan tahun 2012-2104 persentase pengungkapan item nomor 6

adalah 28,41%. Dari 88 sampel hanya 25 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 6 dalam LKPD. Sedangkan 63 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 6. Persentase pengungkapan item nomor 28 adalah 82,95%. Dari 88 sampel hanya 73 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 28 dalam LKPD. Sedangkan 15 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 28. Persentase pengungkapan item nomor 29 adalah 56,82%. Dari 88 sampel hanya 50 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 29 dalam LKPD. Sedangkan 38 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 29. Persentase pengungkapan item nomor 30 adalah 23,86%. Dari 88 sampel hanya 21 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 30 dalam LKPD. Sedangkan 67 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 30. Persentase pengungkapan item nomor 31 adalah 5,68%. Dari 88 sampel hanya 5 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 31 dalam LKPD. Sedangkan 83 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 31.

Persentase pengungkapan item nomor 32 adalah 4,55%. Dari 88 sampel hanya 4 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 32 dalam LKPD. Sedangkan 84 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 32. Persentase

pengungkapan item nomor 33 adalah 21,59%. Dari 88 sampel hanya 19 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 33 dalam LKPD. Sedangkan 69 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 33. Persentase pengungkapan item nomor 34 adalah 22,73%. Dari 88 sampel hanya 20 pemerintah provinsi yang mengungkapkan item nomor 34 dalam LKPD. Sedangkan 68 pemerintah provinsi lainnya belum mengungkapkan item wajib nomor 34.

**b. Statistik Deskriptif Variabel Independen**

**Tabel 4**  
**Statistik Deskriptif Variabel Independen**

<b>Descriptive Statistics</b>			
	Mean	Std. Deviation	N
DISCLO	,5274060	,09788349	88
WEALTH	27,97800	1,32149626	88
ASSETS	29,87776	1,10098514	88
INDEPN	,7534953	,54372168	88
IRGOVM	,4163988	,16240370	88
FIND	17,69	9,703	88

Banyaknya populasi di dalam penelitian ini adalah 99 LKPD Provinsi di seluruh Indonesia. Banyaknya data yang diolah (sampel) di dalam penelitian ini adalah 88 LKPD Provinsi. Variabel kekayaan daerah (*wealth*) yang diproksikan dengan total pendapatan asli daerah (PAD) memiliki nilai rata-rata yang berkisar antara 27,97800 dengan Std. Deviasi sebesar 1,32149626. Rata-rata total PAD pemerintah provinsi di Indonesia tahun 2012-2014 adalah Rp



3,337 triliun. Nilai PAD tertinggi dimiliki oleh DKI Jakarta yaitu Rp 31.274.215.885.719,00 pada tahun 2014. Sedangkan nilai PAD terendah selama 3 tahun pelaporan dimiliki oleh Sumatra Utara, yaitu pada tahun 2012 sebesar Rp 40.507.639.033,38.

Rata-rata total aset (*ASSETS*) adalah 29,87776 dengan Std. Deviasi 1,1009851. Rata-rata total aset pemerintah provinsi di Indonesia tahun 2012-2014 adalah Rp 24,964 triliun. Total aset tertinggi selama 3 periode pelaporan dimiliki oleh pemerintah provinsi DKI Jakarta, yaitu pada tahun 2014 sebesar Rp 425.353.600.919.701,00. Sedangkan total aset terendah dimiliki oleh Sulawesi Barat pada tahun 2013, yaitu sebesar Rp 1.150.698.776.041,39.

Rata-rata kemandirian keuangan daerah (*INDEPN*) adalah 75,35%. Hal ini menunjukkan bahwa rata-rata tingkat kemandirian keuangan daerah sudah tinggi. Artinya, rata-rata pemerintah provinsi mampu membiayai kegiatannya secara mandiri yang berasal dari pendapatan asli daerah. Dari hasil analisis dapat disimpulkan bahwa DKI Jakarta merupakan pemerintah provinsi dengan tingkat kemandirian keuangan yang tertinggi, yaitu pada tahun 2014 sebesar 2,45518 atau 245,518%. Sedangkan tingkat kemandirian keuangan daerah terendah dimiliki oleh Sumatra Utara pada tahun pelaporan 2012, yaitu sebesar 0,00896 atau 0,896%.

*Intergovernmental revenue* memiliki rata-rata sebesar 41,64% yang menunjukkan bahwa tingkat ketergantungan pemerintah provinsi terhadap dana perimbangan yang berasal dari pemerintah pusat mulai ada peningkatan jika dibandingkan pada tahun-tahun sebelumnya. Pada penelitian Setyaningrum dan Syafitri (2012) bahwa pada tahun 2008-2009 rata-rata *intergovernmental revenue* pemerintah daerah di Indonesia adalah 84,71%. Tingginya tingkat ketergantungan ini juga diungkapkan dalam hasil penelitian Setyowati (2016), yang meneliti LKPD Kabupaten/Kota pada tahun 2014. Pada penelitian tersebut dihasilkan *intergovernmental revenue* sebesar 75,36%. Tingkat *intergovernmental revenue* tertinggi selama 3 tahun pelaporan terdapat pada Pemerintah Provinsi Maluku Utara pada tahun 2014, yaitu sebesar 0,83126 atau 83,126%. Hal ini menunjukkan bahwa Pemerintah Provinsi tingkat ketergantungannya terhadap pembiayaan dari pemerintah pusat adalah masih tinggi. Sedangkan *intergovernmental revenue* terendah terdapat pada Pemerintah Provinsi Jawa Barat, yaitu sebesar 0,14614 atau 14,614%. Artinya bahwa Pemerintah Provinsi Jawa Barat dalam membiayai kegiatan-kegiatan dan kebutuhan daerahnya hanya sebesar 14,614% yang berasal dari dana perimbangan pemerintah pusat. Sedangkan sisanya sebesar 85,386% Pemerintah Provinsi Jawa Barat mampu membiayai kegiatan-kegiatan dan kebutuhan daerahnya secara mandiri.

Rata-rata jumlah temuan audit selama tiga periode pelaporan keuangan adalah 17,69 temuan, dengan Std. Deviasi sebesar 9,703. Pemerintah Provinsi dengan jumlah temuan audit terbanyak dari BPK RI atas LKPD terdapat pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Utara pada periode pelaporan 2013, yaitu dengan jumlah temuan audit sebanyak 54. Atas jumlah temuan audit tersebut, BPK RI memberikan pendapat wajar dengan pengecualian (WDP) atas LKPD Pemerintah Provinsi Sulawesi Utara. Jumlah temuan audit tersebut 4 diantaranya ditemukan pada laporan hasil pemeriksaan (LHP) atas LKPD; 28 item jumlah temuan audit terdapat pada LHP atas sistem pengendalian intern (SPI); dan 22 item lainnya terdapat pada LHP atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Pemerintah Provinsi Kalimantan Selatan dan Pemerintah Provinsi NTB pada periode pelaporan tahun 2013 memperoleh jumlah temuan audit terendah atas LKPD. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menyatakan wajar tanpa pengecualian (WTP) atas LKPD kedua pemerintah provinsi tersebut dengan jumlah temuan audit masing-masing sebanyak 4. Pada masing-masing 2 dari jumlah temuan dinyatakan BPK RI pada LHP atas SPI; dan 2 yang lain ditemukan BPK RI pada LHP atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Untuk informasi lebih rinci terkait opini dan jumlah temuan audit BPK RI atas LKPD pemerintah provinsi di Indonesia

pada tahun pelaporan 2012-2014, terdapat pada lampiran 3 pada penelitian ini.

## 2. Uji Asumsi Klasik

Tahapan dalam pengujian dengan menggunakan uji regresi berganda menggunakan beberapa asumsi klasik yang harus dipenuhi meliputi: uji normalitas, uji multikolinearitas, dan uji heteroskedastisitas serta autokorelasi. Berikut adalah rinciannya:

### a. Uji Normalitas

Uji normalitas berguna untuk menentukan apakah data yang dianalisis berdistribusi normal atau tidak. Artinya apakah data tersebut diambil dari populasi normal? (Nosihana dan Yaya, 2016). Model regresi yang baik adalah model regresi yang berdistribusi normal.

**Tabel 5**  
**Uji Normalitas**

**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

		Unstandardized Residual
N		88
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	,0000000
	Std. Deviation	,08718333
Most Extreme Differences	Absolute	,083
	Positive	,061
	Negative	-,083
Kolmogorov-Smirnov Z		,779
Asymp. Sig. (2-tailed)		,578

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Berdasarkan pada tabel 5 diatas, dapat disimpulkan bahwa nilai Asymp Sig (2-tailed) sebesar  $0,578 > 0,05$ . Hal ini berarti bahwa residual data dari penelitian ini telah berdistribusi secara normal.

#### b. Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas berguna untuk menentukan apakah di dalam model regresi terdapat masalah berupa adanya hubungan linear antara sesama variabel independen (Darma dan Basuki 2015). Model regresi yang baik adalah model regresi yang bebas dari multikolinearitas. Suatu model regresi dikatakan bebas dari multikolinearitas jika nilai *variance inflation factors* (VIF)  $< 10$  dan memiliki nilai *tolerance*  $> 0,1$ .

**Tabel 6**  
**Uji Multikolinearitas**

		Coefficients <sup>a</sup>						Collinearity Statistics	
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Tolerance	VIF	
		B	Std. Error	Beta					
1	(Constant)	-,981	,441		-2,225	,029			
	WEALTH	,014	,019	,183	,711	,479	,146	6,860	
	ASSETS	,033	,015	,375	2,159	,034	,321	3,115	
	INDEPN	,005	,037	,027	,132	,895	,224	4,473	
	IRGOVM	,218	,091	,361	2,386	,019	,422	2,372	
	FIND	,002	,001	,221	2,214	,030	,974	1,026	

a. Dependent Variable: DISCLO

Hasil analisis:

- 1) Nilai VIF untuk variabel kekayaan daerah (*WEALTH*) adalah  $6,860 < 10$  dengan nilai tolerance  $0,146 > 0,1$ . Artinya, asumsi pada variabel kekayaan daerah tidak mengandung multikolinearitas.

- 2) Nilai VIF untuk variabel ukuran pemerintah daerah (*ASSETS*) adalah  $3,115 < 10$  dengan nilai tolerance  $0,321 > 0,1$ . Artinya, asumsi pada variabel ukuran pemerintah daerah tidak mengandung multikolinearitas.
- 3) Nilai VIF untuk variabel rasio kemandirian keuangan daerah (*INDEPN*) adalah  $4,473 < 10$  dengan nilai tolerance  $0,224 > 0,1$ . Artinya, asumsi pada variabel rasio kemandirian keuangan daerah tidak mengandung multikolinearitas.
- 4) Nilai VIF untuk variabel *intergovernmental revenue*/tingkat ketergantungan pemerintah daerah (*IRGOVM*) adalah  $2,372 < 10$  dengan nilai tolerance  $0,422 > 0,1$ . Artinya, asumsi pada variabel *intergovernmental revenue* tidak mengandung multikolinearitas.
- 5) Nilai VIF untuk variabel temuan audit BPK RI (*FIND*) adalah  $1,026 < 10$  dengan nilai tolerance  $0,974 > 0,1$ . Artinya, asumsi pada variabel temuan audit BPK RI tidak mengandung multikolinearitas.

#### Kesimpulan:

Nilai VIF untuk semua variabel pada tabel 6, menunjukkan angka  $< 10$  dan nilai tolerance untuk semua variabel adalah  $> 0,1$ . Sehingga model regresi dalam penelitian ini terbebas dari gejala multikolinearitas antar variabel independen.

### c. Uji Heterokedastisitas

Uji heteroskedastisitas berguna untuk memastikan bahwa tidak terdapat kesamaan varian dari residual untuk semua pengamatan pada model regresi (Darma dan Basuki, 2015). Uji regresi yang baik harus memenuhi syarat tidak adanya heteroskedastisitas. Untuk mengidentifikasi gejala tersebut di dalam penelitian ini digunakan uji glejser.

**Tabel 7**  
**Uji Heteroskedastisitas**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	,057	,284		,202	,840		
	WEALTH	-,007	,012	-,152	-,536	,593	,146	6,860
	ASSETS	,006	,010	,115	,602	,549	,321	3,115
	INDEPN	-,006	,024	-,059	-,258	,797	,224	4,473
	IRGOVM	,029	,059	,083	,496	,621	,422	2,372
	FIND	,000	,001	,059	,538	,592	,974	1,026

a. Dependent Variable: ABS\_RES\_1

Syarat-syarat model regresi terbebas dari gejala heteroskedastisitas adalah:

- 1) Jika nilai sig > 0,05 maka non heteroskedastisitas
- 2) Jika nilai sig < 0,05 maka terdapat heteroskedastisitas

Hasil analisis:

- 1) Nilai Sig pada variabel kekayaan daerah (*WEALTH*) adalah 0,593 > 0,05. Maka non heteroskedastisitas.
- 2) Nilai Sig pada variabel ukuran pemerintah daerah (*ASSETS*) adalah 0,549 > 0,05. Maka non heteroskedastisitas.

- 3) Nilai Sig pada variabel rasio kemandirian keuangan daerah (*INDEPN*) adalah  $0,797 > 0,05$ . Maka non heteroskedastisitas.
- 4) Nilai Sig pada variabel *intergovernmental revenue*/tingkat ketergantungan pemerintah daerah (*IRGOVM*) adalah  $0,621 > 0,05$ . Maka non heteroskedastisitas.
- 5) Nilai Sig pada variabel temuan audit BPK RI (*FIND*) adalah  $0,592 > 0,05$ . Maka non heteroskedastisitas.

Kesimpulan:

Berdasarkan hasil analisis pada tabel 7 di atas, dapat disimpulkan bahwa semua variabel dalam model regresi memiliki nilai Sig  $> 0,05$ . Maka, model regresi dalam penelitian ini terbebas dari gejala heteroskedastisitas.

#### d. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi digunakan untuk mengetahui ada atau tidaknya penyimpangan asumsi klasik autokorelasi, yaitu korelasi yang terjadi antara residual pada satu pengamatan dengan pengamatan lain pada model regresi.

**Tabel 8**  
**Uji Autokorelasi dan Uji Koefisien Determinasi**

**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,455 <sup>a</sup>	,207	,158	,08980203	1,796

a. Predictors: (Constant), FIND, WEALTH, IRGOVM, ASSETS, INDEPN

b. Dependent Variable: DISCLO



Berdasarkan tabel 8 di atas, diketahui bahwa nilai Durbin-Watson (DW) adalah 1,796. Sedangkan pada tabel Durbin-Watson untuk *level of significance* 0,05 diperoleh nilai dL sebesar 1,5356 dan dU sebesar 1,7749. Berdasarkan tabel hasil analisis dan dibandingkan dengan tabel Durbin-Watson dapat disimpulkan bahwa  $dU < DW < (4-dU)$ , di mana  $1,7749 < 1,796 < 2,2251$ .

### 3. Uji Hipotesis

#### a. Uji Koefisien Determinasi (*Adjusted R Square*)

Nilai koefisien determinasi (*Adjusted R Square*) berfungsi untuk mengetahui seberapa jauh model regresi mampu menerangkan variasi variabel dependen. Nilai koefisien determinasi memiliki interval antara 0 sampai 1. Semakin kecil nilai *Adjusted R Square* maka semakin terbatas kemampuan variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen (Ghozali, 2011).

Berdasarkan pada tabel 9, nilai *Adjusted R Square* adalah 0,158. Artinya, variabel independen yang diteliti mampu menjelaskan 0,158 atau 15,8% variabel dependen. Sedangkan sisanya dipengaruhi oleh variabel di luar model.

#### b. Uji Simultan (Statistik F)

Uji statistik F menunjukkan apakah variabel independen dalam model regresi memiliki pengaruh secara bersama-sama

terhadap variabel dependen.

**Tabel 9**  
**Uji Simultan (Statistik F)**

ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,172	5	,034	4,273	,002 <sup>a</sup>
	Residual	,661	82	,008		
	Total	,834	87			

a. Predictors: (Constant), FIND, WEALTH, IRGOVM, ASSETS, INDEPN

b. Dependent Variable: DISCLO

Berdasarkan pada tabel 9 di atas dapat disimpulkan bahwa nilai sig adalah  $0,002 < 0,05$ . Maka, variabel independen secara bersama-sama memberikan pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen.

**c. Uji Parsial (Uji Statistik t)**

Statistik t berfungsi untuk menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel independen secara individual dalam menerangkan variabel dependen (Ghozali, 2011).

**Tabel 10**  
**Uji Parsial (Uji Statistik t) dan Koefisien Regresi**

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	-,981	,441		-2,225	,029		
	WEALTH	,014	,019	,183	,711	,479	,146	6,860
	ASSETS	,033	,015	,375	2,159	,034	,321	3,115
	INDEPN	,005	,037	,027	,132	,895	,224	4,473
	IRGOVM	,218	,091	,361	2,386	,019	,422	2,372
	FIND	,002	,001	,221	2,214	,030	,974	1,026

a. Dependent Variable: DISCLO

**1) Uji Hipotesis I (Pengaruh Kekayaan Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD)**

Berdasarkan pada tabel 10 di atas diketahui bahwa:

Hasil analisis:

- a) Nilai sig untuk variabel kekayaan daerah (*WEALTH*) adalah  $0,479 > \alpha 0,05$ , maka  $H_1$  tidak terdukung (ditolak).
- b) Nilai *unstandardized coefficients B WEALTH* adalah 0,014 (positif).

Kesimpulan:

Karena nilai sig lebih besar dari 0,05 (signifikan), maka variabel kekayaan daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

**2) Uji Hipotesis 2 (Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD)**

Berdasarkan pada tabel 10 di atas diketahui bahwa:

Hasil analisis:

- a) Nilai sig untuk variabel ukuran pemerintah daerah (*ASSETS*) adalah  $0,034 < \alpha 0,05$ , maka  $H_2$  terdukung (diterima).
- a) Nilai *unstandardized coefficients B ASSETS* adalah 0,033 (positif).

Kesimpulan:

Karena nilai sig lebih kecil dari 0,05 (signifikan) dan nilai *unstandardized coefficients B ASSETS* positif, maka variabel ukuran pemerintah daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

### 3) Uji Hipotesis 3 (Pengaruh Kemandirian Keuangan Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD)

Berdasarkan pada tabel 10 di atas diketahui bahwa:

Hasil analisis:

- b) Nilai sig untuk variabel kemandirian keuangan daerah (*INDEPN*) adalah  $0,895 > \alpha 0,05$ , maka  $H_3$  tidak terdukung (ditolak).
- b) Nilai *unstandardized coefficients B INDEPN* adalah 0,005 (positif).

Kesimpulan:

Karena nilai sig lebih besar dari 0,05 (signifikan), maka variabel kemandirian keuangan daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

**4) Uji Hipotesis 4 (Pengaruh *Intergovernmental Revenue* terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD)**

Berdasarkan pada tabel 10 di atas diketahui bahwa:

Hasil analisis:

- a) Nilai sig untuk variabel *intergovernmental revenue (IRGOVM)* adalah  $0,019 < \alpha 0,05$ , maka  $H_4$  terdukung (diterima).
- b) Nilai *unstandardized coefficients B IRGOVM* adalah 0,218 (positif).

Kesimpulan:

Karena nilai sig lebih kecil dari 0,05 (signifikan) dan nilai *unstandardized coefficients B IRGOVM* positif, maka variabel *intergovernmental revenue* berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

**5) Uji Hipotesis 5 (Pengaruh Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD)**

Berdasarkan pada tabel 10 di atas diketahui bahwa:

Hasil analisis:

- a) Nilai sig untuk variabel temuan audit (*FIND*) adalah  $0,030 < \alpha 0,05$ , maka  $H_4$  terdukung (diterima).
- b) Nilai *unstandardized coefficients B FIND* adalah 0,002 (positif).

Kesimpulan:

Karena nilai sig lebih kecil dari 0,05 (signifikan) dan nilai *unstandardized coefficients B FIND* positif, maka variabel temuan audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

#### d. Koefisien Regresi

Koefisien regresi berganda dilakukan dengan membandingkan thitung dengan ttabel dengan nilai sig dan  $\alpha$  yang diajukan yaitu 95% atau  $\alpha = 0,05$ . Secara rinci, hasil pengujian regresi berganda dapat dilihat:

$$DISCLO = -0,981 + 0,33ASSETS + 0,218IRGOVM + 0,002FIND + e$$

Berdasarkan persamaan di atas dapat dilihat hubungan masing-masing variabel sebagai berikut:

- 1) Nilai koefisien regresi untuk variabel ukuran pemerintah daerah adalah positif sebesar 0,33 atau 33%, yang berarti setiap peningkatan ukuran pemerintah daerah sebesar 1 %, maka akan diikuti dengan peningkatan pengungkapan wajib LKPD sebesar 33 %.
- 2) Nilai koefisien regresi untuk variabel *intergovernmental revenue* adalah positif sebesar 0,218 atau 21,8%, yang berarti setiap peningkatan *intergovernmental revenue* sebesar 1 %, maka akan

diikuti dengan peningkatan pengungkapan wajib LKPD sebesar 21,8 %.

- 3) Nilai koefisien regresi untuk variabel temuan audit BPK RI adalah positif sebesar 0,002 atau 0,2%, yang berarti setiap peningkatan kekayaan daerah sebesar 1 %, maka akan diikuti dengan peningkatan pengungkapan wajib LKPD sebesar 0,2 %.

#### **e. Pembahasan**

##### **1) Pengaruh Kekayaan Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD**

Hipotesis pertama yang menduga adanya pengaruh positif dan signifikan antara kekayaan daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD tidak terdukung. Artinya bahwa jumlah pendapatan asli daerah (PAD) yang tinggi tidak secara otomatis memberikan pengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD Provinsi. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Nosihana dan Yaya (2016) dan Medina (2012). Namun, hasil penelitian ini bertentangan dengan penelitian Setyaningrum dan Syafitri (2012); Feriyanti dkk. (2015); Pratama dkk. (2015); dan Setyowati (2016).

Menurut Setyaningrum dan Syafitri (2012), kekayaan pemerintah daerah memiliki pengaruh positif dan signifikan marginal terhadap tingkat pengungkapan LKPD di mana semakin

tinggi tingkat kekayaan yang dimiliki pemerintah daerah, maka semakin memberikan tekanan kepada pemerintah daerah untuk melakukan pengungkapan secara lengkap. Pengaruh positif antara kekayaan pemerintah daerah dan tingkat pengungkapan LKPD juga dapat disebabkan oleh tingginya partisipasi masyarakat dalam membayar pajak dan retribusi daerah, sehingga pemerintah daerah akan terdorong untuk melakukan pengungkapan secara lengkap pada laporan keuangannya agar transparan dan akuntabel. Di sisi lain, Nosihana dan Yaya (2016) dalam penelitiannya mengungkapkan bahwa besarnya kekayaan pemerintah daerah tidak secara langsung memberikan dampak bahwa masyarakat daerah tersebut juga membutuhkan informasi keuangan yang dipublikasikan pemerintah daerah pada *e-governmentnya* (Nosihana dan Yaya, 2016). Artinya, bahwa tingginya PAD belum tentu mendorong pemerintah daerah untuk melakukan pengungkapan secara lebih pada pelaporan keuangan.

Sumber PAD terbesar berasal dari pajak dan retribusi daerah yang diperoleh dari pungutan kepada masyarakat, namun hal tersebut tidak secara langsung membuat masyarakat membutuhkan informasi keuangan. Hal ini menimbang bahwa tidak semua masyarakat memahami laporan keuangan. Hanya masyarakat kalangan tertentu yang memahaminya. Sedangkan sebagian besar masyarakat Indonesia merupakan masyarakat



menengah ke bawah dan dengan tingkat pendidikan yang rendah. Hal ini yang memungkinkan pemerintah daerah tidak termotivasi untuk mengungkapkan informasi keuangannya secara lengkap, sebab kurangnya pengawasan dari masyarakat atas kinerja pemerintah daerah.

Pada umumnya mereka yang memperhatikan laporan keuangan pemerintah daerah adalah pihak-pihak yang merasa berkepentingan atas LKPD. Umumnya masyarakat hanya sekedar menunaikan kewajiban membayar pajak dan retribusi tanpa ada rasa ingin tahu aliran berkelanjutan dari dana tersebut. Hal ini menunjukkan bahwa meningkatnya jumlah PAD tidak berdampak secara langsung meningkat pula pengawasan dan tekanan masyarakat pada pemerintah daerah untuk meningkatkan tingkat pengungkapan wajib LKPD.

## **2) Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD**

Hipotesis kedua yang menduga adanya pengaruh positif dan signifikan antara ukuran pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD terdukung atau diterima. Dalam penelitian ini, ukuran pemerintah daerah diprosikan dengan aset yang dimiliki oleh suatu pemerintah daerah. Jumlah aset yang dimiliki oleh pemerintah daerah dapat digunakan dalam

mengukur seberapa besar pemerintahan. Sehingga, pemerintah daerah yang besar mengindikasikan terdapat jumlah kekayaan yang besar pula. Hal ini menunjukkan bahwa semakin banyak aset yang dimiliki suatu pemerintah daerah (semakin besar ukuran pemerintah daerah), maka semakin banyak informasi keuangan yang seharusnya dapat diungkapkan oleh pemerintah daerah di dalam LKPD. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian; Arifin dan Fitriasari (2014); Pratama dkk. (2015). Namun, hasil penelitian ini bertentangan dengan penelitian; Setyowati (2016); dan Suhardjanto dan Lesmana (2010).

Ukuran pemerintah daerah yang besar akan mendorong pemerintah daerah tersebut untuk mengungkapkan informasi keuangan secara lengkap. Pemerintah daerah yang besar cenderung semakin dikenal oleh publik dan memiliki pengelolaan keuangan yang lebih kompleks, pengelolaan keuangan yang kompleks ini tidak bisa dipungkiri bahwa semakin kompleks pengelolaan keuangan, maka akan semakin banyak informasi-informasi keuangan yang dimiliki dibanding pemerintah daerah yang ukurannya lebih kecil. Jadi, seharusnya pemerintah daerah dengan ukuran lebih besar mampu mengungkapkan item-item pengungkapan secara lengkap. selain itu, dengan semakin kompleksnya pengelolaan keuangan, maka pemerintah daerah akan mendapatkan pengawasan yang lebih ketat terkait

transparansi dan akuntabilitas guna menghindari adanya penyelewengan dalam pemerintahan daerah (Pratama dkk., 2015).

Adanya pengaruh antara ukuran pemerintah daerah dengan tingkat pengungkapan wajib LKPD kemungkinan juga dikarenakan pemerintah daerah dengan total aset yang lebih besar dapat menggunakan sumber daya tersebut untuk merekrut pegawai-pegawai yang memiliki keahlian dalam bidang akuntansi sehingga pengungkapan laporan keuangan yang mereka susun juga lebih baik (Arifin dan Fitriyani, 2014).

### **3) Pengaruh Kemandirian Keuangan Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD**

Hipotesis ketiga yang menduga adanya pengaruh positif dan signifikan antara kemandirian keuangan daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD tidak terdukung atau ditolak. Dalam penelitian ini, kemandirian keuangan daerah diproksikan dengan PAD dibandingkan dengan penjumlahan antara total pendapatan transfer dengan kewajiban pemerintah daerah. Artinya bahwa dalam melaksanakan dan membiayai aktivitas-aktivitas, kemandirian suatu daerah dapat dihitung dengan seberapa besar pemerintah daerah mampu membiayainya dengan menggunakan PAD dan seberapa besar mereka masih

bergantung pada transfer dari pemerintah pusat dan pembiayaan berupa utang kepada pihak luar. Semakin tinggi nilai PAD, maka dapat dikatakan semakin mandiri suatu daerah. Hasil analisis dari hipotesis ketiga ini ditolak, artinya bahwa semakin tinggi tingkat kemandirian keuangan suatu daerah, maka tidak secara langsung mendorong pemerintah daerah untuk menambah tingkat pengungkapan wajib LKPD. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Setyaningrum dan Syafitri (2012), namun bertentangan dengan penelitian Suhardjanto dan Lesmana (2010).

Kemandirian keuangan daerah menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah (Halim, 2002). Sumber PAD terutama bersumber dari pajak dan retribusi yang dibayarkan oleh masyarakat masing-masing daerah (Setyaningrum dan Syafitri, 2012). Semakin tinggi rasio kemandirian, maka ada kemungkinan besar bahwa pajak dan retribusi yang dibayarkan oleh masyarakat juga semakin tinggi (Suhardjanto dan Lesmana, 2010). Artinya semakin tinggi PAD, maka semakin tinggi pula partisipasi masyarakat. Semakin tinggi partisipasi masyarakat, maka akan semakin besar pula dorongan dan tuntutan kepada pemerintah daerah untuk meningkatkan

transparansi dan akuntabilitas. Transparansi dan akuntabilitas bisa diwujudkan salah satunya dengan pengungkapan informasi pada LKPD.

Sejalan dengan hasil penelitian Setyaningrum dan Syafitri (2012) bahwa tingkat kemandirian keuangan daerah tidak memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Semakin tinggi rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah, menunjukkan semakin mandiri pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan dan pelayanan publik. Sehingga tingkat ketergantungan kepada pihak eksternal menjadi rendah. Hal inilah yang membuat pemerintah daerah tidak termotivasi untuk meningkatkan pengungkapan laporan keuangannya karena rendahnya tuntutan transparansi dan akuntabilitas LKPD dari pihak eksternal.

#### **4) Pengaruh *Intergovernmental Revenue* terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD**

Hipotesis keempat yang menduga adanya pengaruh positif dan signifikan antara *intergovernmental revenue* terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD terdukung atau diterima. Dalam penelitian ini, *intergovernmental revenue* diprosikan dengan besarnya dana perimbangan dibandingkan dengan besarnya total pendapatan yang dimiliki oleh pemerintah daerah.

*Intergovernmental revenue* adalah 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 (Patrick, 2007). Berdasarkan hasil penelitian bahwa *intergovernmental revenue* berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD pemerintah provinsi. Artinya, bahwa semakin tinggi rasio *intergovernmental revenue* maka akan semakin tinggi pula tingkat pengungkapan wajib LKPD. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Feriyanti dkk. (2015), namun bertentangan dengan penelitian Setyaningrum dan Syafitri (2012); Hendriyani dan Tahar (2015); dan Setyowati (2016).

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 bahwa dana yang diberikan tidak disalahgunakan serta 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.

#### **5) Pengaruh Temuan Audit BPK RI terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD**

Hipotesis kelima yang menduga adanya pengaruh positif dan signifikan antara temuan audit terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD terdukung atau diterima. Dalam penelitian ini, temuan audit dihitung dengan jumlah temuan audit dari BPK RI. Temuan audit merupakan kasus-kasus yang ditemukan oleh BPK RI pada laporan keuangan berupa kerancauan dan ketidaksesuaian dengan realisasi laporan serta teridentifikasi sebagai suatu pelanggaran (Hendriyani dan Tahar, 2015). Menurut ISO (International Organization of Standardization) 9000, temuan audit adalah hasil evaluasi dari bukti audit yang dikumpulkan terhadap kriteria audit. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Liestiani (2008), namun bertentangan dengan hasil penelitian Hilmi dan Martani (2010); Arifin dan Fitriyani (2014); Feriyanti dkk. (2015); Hendriyani dan Tahar (2015).

Temuan audit BPK RI yang diberikan terhadap laporan keuangan setiap pemerintah daerah didasarkan atas hasil

pemeriksaan terhadap kinerja laporan keuangan pemerintah daerah, sistem pengendalian internal dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang dilakukan oleh pemerintah daerah terkait. Semakin banyaknya temuan audit dan pelanggaran yang dilakukan oleh pemerintah daerah maka menggambarkan semakin buruknya kinerja pemerintah daerah tersebut.

Liestiani (2008) menemukan bahwa jumlah temuan audit BPK RI atas LKPD berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. 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.

Pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI pada LKPD diharapkan dapat memberikan kontribusi pada terciptanya pemerintahan yang transparan. Transparansi ini bisa dicapai apabila item-item dalam LKPD diungkapkan sesuai dengan ketentuan pada SAP. Dengan adanya temuan audit yang kemudian akan diinformasikan pada auditee diharapkan dapat memotivasi pemerintah daerah untuk memperbaiki pengungkapan pada LKPD. Hal ini dikarenakan pemerintah



daerah (*steward*) sesuai pada teori *stewardship* akan selalu berusaha untuk memberikan pelayanan yang terbaik sesuai dengan harapan masyarakat (*principal*). Sehingga pemerintah daerah akan berusaha untuk mengungkapkan item-item secara lebih lengkap pada LKPD di periode-periode berikutnya. Jadi dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi jumlah temuan audit, maka semakin tinggi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.