

PENGARUH KARAKTERISTIK PEMERINTAH DAERAH DAN TEMUAN AUDIT BPK RI TERHADAP TINGKAT PENGUNGKAPAN WAJIB LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH

(Studi pada Pemerintah Provinsi di Indonesia Periode 2012-2014)

AYU DEWI RATNASARI (20130420386)

ayudewirasa@gmail.com

Prodi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Muhammadiyah Yogyakarta, 2016.

ABSTRACT

*The purpose of this research is to analyze the influence of local government characteristics and audit findings from BPK RI on mandatory disclosure level of local government financial statements (LGFS) in Indonesia. This research uses purposive sampling method. There are 88 LGFS of provincial governments in 2012-2014 in Indonesia are used as sample in this research. The characteristics of local governments in this research are wealth of the local government, size of the local government, independent ratio of LGFS, intergovernmental revenue and audit findings from BPK RI. Mandatory disclosure compliance is measured by 34 items based on government regulation No. 71 in 2010 about government accounting standart. It is included in statement of government accounting standard no 5 to 9. Based on the result of this research that average for mandatory disclosure of LGFS is 52,74%. There are 3 variabels show about they influence on mandatory disclosure level of LGFS. They are size of the local government, intergovernmental revenue and audit findings from BPK RI. The other variabels are wealth of the local government and independent ratio of LGFS have not influence on. **Key word:** characteristics of local government, audit findings, mandatory disclosure, local government finance statements.*

1. Pendahuluan

Perubahan rezim orde baru menjadi orde reformasi di Negara Kesatuan Republik Indonesia ditandai dengan adanya perubahan sistem pengelolaan pemerintahan dari yang awalnya bersifat sentralisasi menjadi terdesentralisasi. Perubahan ini menyebabkan adanya perubahan pada sistem pertanggungjawaban pemerintah daerah, dari yang awalnya bersifat vertikal (kepada pemerintah pusat) menjadi horizontal (kepada masyarakat melalui DPRD). Urusan pemerintah sebagian dialihkan dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah. Pengalihan ini juga berdampak pada pengalihan anggaran untuk pemenuhan urusan tersebut dari pusat ke daerah. Otonomi daerah dan desentralisasi fiskal ini diikuti dengan reformasi keuangan.

Sejak diberlakukannya sistem desentralisasi, praktik akuntansi entitas publik yang banyak dilakukan oleh lembaga-lembaga pemerintah banyak mendapat perhatian

dibandingkan dengan masa-masa sebelumnya. Mereka lebih dituntut untuk dapat mewujudkan transparansi, akuntabilitas, partisipasi, efisiensi, dan efektivitas serta penegakan hukum. Hal ini dikarenakan penerapan sistem ini memberikan peluang besar bagi pejabat daerah untuk melakukan penyimpangan-penyimpangan, contohnya praktik KKN. Kewenangan suatu daerah untuk menggali kemampuannya mengelola sumber-sumber keuangan sendiri semakin luas, sementara kewenangan pemerintah pusat untuk campur tangan dalam pengelolaan daerah semakin kecil. Sehingga, penerapan *good governance* (tata kelola urusan publik yang baik) sangat dibutuhkan dalam sistem pemerintahan di Indonesia.

Dalam rangka mewujudkan *good governance*, pemerintah pusat dan pemerintah daerah wajib menyusun dan menyampaikan laporan keuangan sebagai bentuk akuntabilitas. Laporan keuangan menjadi keharusan untuk dilaporkan oleh masing-masing pemerintah provinsi, kabupaten maupun kota. Hal ini sesuai dengan pernyataan dalam Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah. Selain itu, dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, dijelaskan lebih lanjut bahwa Presiden, Gubernur, Bupati, dan Walikota, wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD berupa laporan keuangan yang setidaknya berisi Neraca, Laporan Realisasi APBN/APBD, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Laporan keuangan pemerintah tersebut harus sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan yang berlaku dan harus diaudit oleh BPK (Badan Pemeriksa Keuangan) sebelum digunakan sebagai sumber informasi oleh pihak-pihak yang berkepentingan, seperti DPR/DPRD dan masyarakat umum.

Penelitian ini penting dilakukan selain sebagai bentuk evaluasi atas tingkat kepatuhan pengungkapan wajib yang dilakukan pemerintah daerah, namun juga dapat digunakan untuk menemukan bukti empiris terkait hal-hal yang dapat memotivasi pemerintah daerah untuk melaporkan pengungkapan wajib dalam LKPD. Sehingga diharapkan setelah diadakannya penelitian ini, pemerintah daerah dapat memperbaiki pengungkapan LKPD untuk periode-periode selanjutnya.

Pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah menjadi salah satu cara bagi pemerintah pusat maupun masyarakat untuk mengawasi kinerja pemerintah daerah. Apakah mereka melaksanakan tanggung jawab atau amanahnya sesuai dengan peraturan atau tidak. Pemerintah harus transparan, akuntabel dan amanah terhadap publik. Selain hal tersebut diatur di dalam UU No. 32 tahun 2004 dan UU No. 33 tahun 2004 juga tersebut di dalam AL-Quran dan Hadist. Peneliti menggunakan QS. Al-Anfal (27) dan hadist tentang ciri-ciri orang

munafik sebagai aksioma (Ilmu yang kedudukannya di atas teori dan kebenarannya tidak bisa dipatahkan karena bersumber dari wahyu Allah) di dalam penelitian ini.

Berdasarkan penelitian-penelitian terdahulu, terdapat jawaban-jawaban yang tidak konsisten untuk masing-masing variabel yang serupa dengan penelitian ini. Sehingga peneliti berusaha untuk menguji kembali variabel-variabel tersebut dalam rangka memberikan jawaban atas perbedaan hasil penelitian-penelitian terdahulu. Penelitian yang serupa terkait dengan motif pengungkapan wajib dalam LKPD pernah dilakukan baik di dalam negeri maupun di luar negeri oleh Patrick (2007), Suhardjanto dan Lesmana (2010), Setyaningrum dan Syafitri (2012), Dwi dkk. (2015), Setyowati (2016). Penelitian-penelitian tersebut merupakan penelitian terdahulu yang dijadikan sebagai referensi utama di dalam penelitian ini.

Tidak hanya ketidakkonsistenan hasil penelitian-penelitian terdahulu yang memotivasi peneliti untuk melakukan penelitian ini. Namun dikarenakan pula adanya hasil penelitian yang tidak sesuai dengan apa yang seharusnya terjadi. Hasil penelitian-penelitian terdahulu menunjukkan bahwa kepatuhan pemerintah daerah terhadap ketentuan SAP untuk mengungkapkan item-item yang wajib terkait informasi-iformasi keuangan masih rendah, yaitu 22% (Suhardjanto dan Lesmana, 2010); 52,09 % (Setyaningrum dan Syafitri, 2012); 53% (Pratama dkk., 2015) dan 64% (Setyowati, 2016). Hasil-hasil penelitian tersebut memberikan gambaran bahwa pemerintah daerah belum sepenuhnya mengungkapkan item-item pengungkapan wajib yang sesuai dengan SAP. Kondisi-kondisi tersebut di atas membuat peneliti tertarik untuk menganalisis faktor-faktor apa saja yang dapat mempengaruhi tingkat pengungkapan wajib LKPD.

Berdasarkan hal-hal yang disebutkan di atas, peneliti tertarik untuk mengangkat topik mengenai tingkat kepatuhan pemerintah provinsi terhadap SAP sebagai topik skripsi dengan judul **“Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK RI terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah”**

2. Landasan Teori dan Pengembangan Hipotesis

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Aksioma

Aksioma diartikan sebagai pernyataan yang kedudukannya berada di atas teori, di mana kebenarannya adalah mutlak (berasal dari wahyu Tuhan) dan tidak bisa dipatahkan oleh teori yang lain.

2.1.1.1 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).

2.1.1.2 HR Bukhari tentang ciri-ciri orang munafik (berkhianat)

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

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

2.1.2 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.

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.

2.1.3 Teori Stewardship

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.

2.2 PENURUNAN HIPOTESIS

2.2.1 Kekayaan Daerah

Kekayaan daerah merupakan salah satu karakteristik dari pemerintah daerah. Kekayaan daerah diduga memiliki pengaruh yang positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Semakin suatu daerah memiliki kekayaan yang besar, maka semakin besar kesempatan aparat pemerintah daerah (*steward*) untuk menyalahgunakan kekayaan

tersebut. Hal inilah yang menyebabkan masyarakat (*principal*) lebih tertarik untuk mengawasi kinerja pemerintahan tersebut. Pada pemerintahan demikian, masyarakat akan lebih menuntut transparansi dan akuntabilitas atas pengelolaan keuangan.

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). 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).

2.2.2 Ukuran Pemerintah Daerah

Ukuran pemerintah daerah diproksikan dengan total aset. Semakin besar total aset, maka semakin besar pula ukuran pemerintahan tersebut. Ukuran pemerintah daerah yang besar akan mendorong pemerintah daerah untuk mengungkapkan informasi keuangan secara lengkap. Pemerintah daerah yang besar cenderung semakin dikenal oleh publik dan memiliki pengelolaan keuangan yang lebih kompleks. Sehingga, pemerintah daerah akan mendapatkan pengawasan yang lebih ketat terkait transparansi dan akuntabilitas guna menghindari adanya penyelewengan (Pratama dkk., 2015).

Penelitian yang dilakukan oleh Setyaningrum dan Syafitri (2012) serta Suhardjanto dan Lesmana (2010) menyatakan bahwa ukuran pemerintah daerah dinyatakan tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Sedangkan 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).

2.2.3 Rasio Kemandirian Keuangan Daerah

Rasio kemandirian keuangan daerah diproksikan dengan PAD dibandingkan dengan penjumlahan total pendapatan transfer dan kewajiban pemda. Semakin tinggi PAD maka semakin tinggi rasio kemandirian. 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 partisipasi masyarakat. Hal ini menyebabkan meningkatnya tuntutan bagi pemerintah daerah untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas. Transparansi dan akuntabilitas bisa diwujudkan salah satunya dengan LKPD. Jadi semakin tinggi rasio kemandirian pemerintah daerah, maka semakin besar tuntutan bagi pemerintah daerah dalam melaporkan pengungkapan wajib LKPD.

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

2.2.4 Intergovernmental Revenue

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).

2.2.5 Temuan audit

Temuan audit merupakan ketidakwajaran, penyimpangan atau pelanggaran yang ditemukan oleh auditor (dalam hal ini BPK) berdasarkan hasil pemeriksaan yang telah dilakukan auditor (Fitriasari, 2014). 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.

H₅: Temuan Audit Berpengaruh Positif dan Signifikan terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

3. Metodologi Penelitian

3.1 Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah Seluruh Pemerintah Daerah di Indonesia. Sampel dalam penelitian ini ada 88 LKPD Provinsi di Indonesia tahun 2012-2014 yang dipilih dengan *purposive sampling* dengan kriteria-kriteria sebagai berikut:

- 1) Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Pemerintah Provinsi di Indonesia periode 2012-2014 yang telah diaudit oleh BPK RI.
- 2) Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Pemerintah Provinsi di Indonesia periode 2012-2014 yang memperoleh opini WTP dan WDP dari BPK RI.
- 3) Menyediakan empat komponen LKPD, yaitu Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan serta memiliki data yang lengkap terkait dengan variabel-variabel di dalam penelitian ini.

3.2 Jenis dan sumber data

Jenis data yang digunakan adalah data sekunder. Data sekunder merupakan data yang sumbernya diperoleh secara tidak langsung yang dapat berupa bukti, catatan atau laporan historis yang telah dipublikasikan (Pratama, 2015).

Teknik pengumpulan data menggunakan studi pustaka dan metode dokumentasi. Data keuangan yang digunakan dalam penelitian diperoleh dari ikhtisar Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK atas LKPD Pemerintah Provinsi di Indonesia periode 2012-2014 dari kantor BPK RI di Jakarta Pusat dan dari website resmi masing-masing pemerintah provinsi di Indonesia.

3.3 Model Penelitian

$$DISCLO = \alpha + \beta_1 WEALTH + \beta_2 ASSETS + \beta_3 INDEPN + \beta_4 IRGOVM + \beta_5 FIND + e$$

Keterangan :

DISCLO = Tingkat Pengungkapan LKPD

α = Konstanta

$\beta_1 - \beta_5$ = Koefisien regresi

WEALTH = Kekayaan daerah

ASSETS = Ukuran Pemda

INDEPN = Rasio Kemandirian

IRGOVM = *Intergovernmental revenue*

FIND = Temuan audit BPK RI

e = Error term, yaitu tingkat kesalahan dalam penelitian

3.4 Operasionalisasi Variabel

3.4.1 Variabel Dependen

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) dalam komponen Catatan atas Laporan Keuangan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Menurut Chariri dan Ghozali (2007) Pengungkapan dalam LKPD ada 2, yaitu pengungkapan wajib dan pengungkapan sukarela. Namun, penelitian ini hanya akan berfokus pada tingkat pengungkapan wajib. Berdasarkan pada penelitian Suhardjanto dan Lesmana (2010), maka dalam penelitian ini, untuk mengetahui tingkat kepatuhan pengungkapan wajib dalam neraca: penulis menggunakan sistem *scoring*. Sistem *scoring* tersebut adalah dengan membuat daftar *checklist* pengungkapan yang diwajibkan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan. Kemudian, variabel dependen diukur dengan menghitung berapa total butir pengungkapan wajib berdasarkan SAP yang diungkapkan oleh pemerintah daerah. Butir pengungkapan yang seharusnya dilaporkan tertuang dalam PSAP No. 5 sampai dengan PSAP No. 9, yaitu berjumlah 34 butir pengungkapan wajib (sesuai dengan PP No. 71 Tahun 2010).

Langkah-langkah pengukuran variabel dependen:

- 1) Memberi skor untuk setiap item pengungkapan 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.

3.4.2 Variabel Independen

3.4.2.1 Kekayaan Daerah

Kekayaan adalah kemampuan untuk mencukupi kebutuhan (Setyowati, 2016). Kekayaan suatu daerah merupakan sejauh mana tingkat kesejahteraan suatu daerah (Sinaga, 2011). Dengan mengadopsi pada penelitian yang dilakukan oleh Liestiani (2008) dan Sumarjo (2010), variabel kekayaan daerah diproksikan dengan PAD.

PAD merupakan penghasilan daerah yang berasal dari wilayahnya sendiri (Setyowati, 2016). Sumber utama PAD berasal dari pajak dan retribusi yang dibayarkan oleh masyarakat masing-masing daerah (Setyaningrum dan Syafitri, 2012). Semakin besar PAD maka menunjukkan semakin besar partisipasi masyarakat dalam membayar pajak dan retribusi. Hal ini akan mendorong masyarakat untuk melakukan pengungkapan secara lengkap dalam rangka mewujudkan pemerintahan yang transparan dan akuntabel.

3.4.2.2 Ukuran Pemerintah Daerah

Ukuran suatu organisasi menunjukkan seberapa besar organisasi tersebut. Semakin besar organisasi maka aturan dan ketentuan yang dimiliki semakin kompleks. Terkait dengan pemerintah daerah, semakin besar ukuran pemerintahan maka semakin dikenal oleh publik. Untuk mewujudkan pemerintahan yang transparan dan akuntabel, salah satu cara adalah dengan mengungkapkan informasi yang lebih banyak dalam LKPD. Dengan mengadopsi pada penelitian yang dilakukan oleh Suhardjanto dan Lesmana (2010) variabel ukuran pemerintah diproksikan dengan total aset yang dimiliki oleh pemerintah daerah. Total aset didapat dari neraca, yang merupakan gabungan dari total aset lancar dan aset non lancar.

3.4.2.3 Kemandirian Keuangan Daerah

Rasio kemandirian keuangan daerah menunjukkan kemampuan pemerintah daerah untuk tetap menjalankan kegiatan operasionalnya tanpa bantuan dana perimbangan dari pemerintah pusat (Dwirandra, 2008). Semakin tinggi rasio kemampuan ini, maka semakin tinggi tingkat kemandirian keuangan suatu daerah (Mahmudi, 2007). Dengan mengadopsi penelitian terdahulu oleh Suhardjanto dan Lesmana (2010) serta Setyaningrum dan Syafitri (2012), variabel rasio kemandirian keuangan daerah diproksikan dengan membagi PAD dengan total pendapatan transfer dan total kewajiban.

3.4.2.4 Intergovernmental Revenue

Patrick (2007) mendefinisikan *intergovernmental revenue* sebagai jenis pendapatan pemerintah daerah yang berasal dari transfer pemerintah pusat kepada pemerintah daerah untuk membiayai operasi pemerintah daerah. *Intergovernmental revenue* merupakan bagian dari pendapatan yang berasal dari lingkungan eksternal dan besarnya ketergantungan pemerintah daerah dari transfer pemerintah pusat (Sumarjo 2010).

3.4.2.5 Temuan Audit

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). Menurut ISO (International Organization of Standardization) 9000, temuan audit adalah hasil evaluasi dari bukti audit yang dikumpulkan terhadap kriteria audit. 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.

Berdasarkan pada penelitian Hilmi dan Martani (2010), temuan audit dihitung sesuai dengan banyaknya jumlah temuan audit yang terdapat pada laporan hasil pemeriksaan BPK RI atas laporan keuangan pemerintah daerah pada masing-masing provinsi.

Tabel 1
Pengukuran Variabel

Variabel dan Hipotesis			
Koefisien	Variabel	Ukuran Variabel	Ekspektasi
DISCLO	Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD	<i>Checklist</i> item pengungkapan wajib (PP No 71 Tahun 2010)	Positif
WEALTH	Kekayaan Daerah	Natural logaritma pendapatan asli daerah (PAD)	Positif
ASSETS	Ukuran Pemerintah daerah	Natural logaritma total aset	Positif
INDEPN	Kemandirian Keuangan Daerah	PAD berbanding dengan jumlah dari total pendapatan transfer dan total kewajiban	Positif
IRGOVM	<i>Intergovernmental Revenue</i>	Total dana perimbangan berbanding dengan total pendapatan	Positif
FIND	Temuan Audit	Jumlah temuan audit BPK RI atas pemeriksaan LKPD Provinsi	Positif

4 Hasil dan Pembahasan

4.1 Statistik Deskriptif

4.1.1 Statistik Deskriptif Variabel Dependen

Statistik deskriptif digunakan untuk membantu menggambarkan keadaan (fakta) yang sebenarnya dari suatu penelitian, yaitu untuk memberikan gambaran secara umum mengenai karakter variabel dalam penelitian ini.

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

Banyaknya populasi di dalam penelitian ini adalah 99 LKPD Provinsi di seluruh Indonesia. 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. Rata-rata tingkat pengungkapan wajib LKPD Provinsi pada tahun 2012-2014 adalah 52,74%.

4.1.2 Statistik Deskriptif Variabel Independen

Tabel 3
Statistik Variabel Independen
Descriptive Statistics

	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

Variabel kekayaan daerah (*wealth*) memiliki nilai rata-rata yang berkisar antara 27,97800. 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. 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. Dari hasil analisis dapat disimpulkan bahwa DKI Jakarta merupakan pemerintah provinsi dengan tingkat kemandirian keuangan yang tertinggi, yaitu pada tahun 2014, 245,518%. Sedangkan tingkat kemandirian keuangan daerah terendah dimiliki oleh Sumatra Utara pada tahun pelaporan 2012, yaitu sebesar 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 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 83,126%. Sedangkan *intergovernmental revenue* terendah terdapat pada Pemerintah Provinsi Jawa Barat, yaitu sebesar 14,614%.

Rata-rata jumlah temuan audit selama tiga periode pelaporan keuangan adalah 17,69 temuan. 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. 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.

4.2 Uji Asumsi Klasik

4.2.1 Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menentukan apakah data yang telah diperoleh memiliki distribusi normal atau dapat dikatakan diperoleh dari populasi normal (Nazaruddin dan Basuki, 2016). Model regresi yang baik adalah yang memiliki distribusi data normal atau mendekati normal. Untuk menguji normalitas data dalam penelitian ini menggunakan uji *Kolmogorov-Smirnov* (K-S), dengan syarat $\text{sig} > 0,05$. Berdasarkan uji K-S, nilai *Asymp Sig* (2-tailed) sebesar $0,578 > 0,05$. Hal ini berarti bahwa residual data dari penelitian ini telah berdistribusi secara normal.

4.2.2 Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas bertujuan untuk mengetahui apakah terdapat hubungan linear antara variabel bebas atau independen (X) dalam model regresi ganda (Nazaruddin dan Basuki, 2016). Model regresi yang baik adalah ketika tidak terdapat hubungan antar variabel independen (Ghozali, 2011). Tidak terdapat multikolinearitas antar variabel independen jika $VIF < 10$ dan nilai *tolerance* $> 0,1$. Berdasarkan hasil analisis data, nilai VIF untuk semua variabel < 10 dan nilai *tolerance* untuk semua variabel adalah $> 0,1$. Sehingga model regresi dalam penelitian ini terbebas dari gejala multikolinearitas antar variabel independen.

4.2.3 Uji Heteroskedastisitas

Heteroskedastisitas merupakan ketidaksamaan varian dari residual untuk semua pengamatan pada model regresi (Nazaruddin dan Basuki, 2016). Model regresi harus dipenuhi syarat tidak adanya heteroskedastisitas. Model regresi dikatakan homoskedastisitas jika hasil α lebih besar dari 5%. Berdasarkan hasil analisis, semua variabel dalam model regresi memiliki nilai Sig $> 0,05$. Maka, model regresi dalam penelitian ini terbebas dari gejala heteroskedastisitas.

4.2.4 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. Untuk mengetahui apakah pada model regresi mengandung autokorelasi dapat digunakan pendekatan D-W (*Durbin Waston*). Apabila $dU < DW < (4-dU)$, maka hipotesis nol diterima, yang berarti tidak ada autokorelasi. Berdasarkan hasil analisis, 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 $1,7749 < 1,796 < 2,2251$.

4.3 Pengujian Hipotesis

Untuk menganalisis data, penelitian ini menggunakan teknik analisis regresi linear berganda. Analisis regresi linear berganda adalah analisis regresi dengan dua atau lebih variabel independen (Nazaruddin dan Basuki, 2016). Komponen pengujian hipotesis:

4.3.1 Uji Koefisien Determinasi

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 hasil analisis data, 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.

4.3.2 Uji Simultan (Statistik F)

Uji statistik F menunjukkan apakah variabel independen dalam model regresi memiliki pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen. Untuk menentukan nilai F tabel, tingkat signifikansi $\alpha = 5\%$. Kriteria yang digunakan adalah: H_0 diterima jika probabilitas < nilai signifikan ($\text{Sig} \leq 0,05$). Berdasarkan hasil penelitian, nilai sig adalah $0,002 < 0,05$. Maka, variabel independen secara bersama-sama memberikan pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen.

4.3.3 Uji Parsial (Uji Statistik t)

Tabel 4
Uji Parsial (Uji Statistik t)

		Coefficients ^a						
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

Statistik t berfungsi untuk menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel independen secara individual dalam menerangkan variabel dependen (Ghozali, 2011). Kriteria yang digunakan untuk menentukan hipotesis diterima atau ditolak:

- 1) H_0 diterima dan H_1 ditolak jika probabilitas < nilai signifikan ($\text{Sig} < 0,05$). Artinya, terdapat pengaruh antara variabel independen terhadap variabel dependen.
- 2) H_0 ditolak dan H_1 diterima jika probabilitas > nilai signifikan ($\text{Sig} < 0,05$). Artinya, tidak terdapat pengaruh antara variabel independen terhadap variabel dependen.

Nilai sig untuk variabel kekayaan daerah (*WEALTH*) adalah $0,479 > \alpha 0,05$. Nilai *unstandardized coefficients B WEALTH* adalah 0,014 (positif). Sehingga, H_1 tidak

terdukung (ditolak). Artinya, kekayaan daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

Nilai sig untuk variabel ukuran pemerintah daerah (*ASSETS*) adalah $0,034 < \alpha$ 0,05. Nilai *unstandardized coefficients B ASSETS* adalah 0,033 (positif). Sehingga, H_2 terdukung (diterima). Artinya, variabel ukuran pemerintah daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

Nilai sig untuk variabel kemandirian keuangan daerah (*INDEPN*) adalah $0,895 > \alpha$ 0,05. Nilai *unstandardized coefficients B INDEPN* adalah 0,005 (positif). Sehingga, H_3 tidak terdukung (ditolak). Artinya, variabel kemandirian keuangan daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

Nilai sig untuk variabel *intergovernmental revenue* (*IRGOVM*) adalah $0,019 < \alpha$ 0,05. Nilai *unstandardized coefficients B IRGOVM* adalah 0,218 (positif). Sehingga, H_4 terdukung (diterima). Artinya, variabel *intergovernmental revenue* berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

Nilai sig untuk variabel temuan audit (*FIND*) adalah $0,030 < \alpha$ 0,05. Nilai *unstandardized coefficients B FIND* adalah 0,002 (positif). Sehingga, H_4 terdukung (diterima). Artinya, variabel temuan audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

4.3.4 Koefisien Regresi

Koefisien regresi berganda dilakukan dengan membandingkan t hitung dengan t tabel dengan nilai sig dan α 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 tersebut, dapat dilihat hubungan masing-masing variabel, sebagai berikut: 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 %. 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 %. 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 %.

4.4 Pembahasan

4.4.1 Pengaruh Kekayaan Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

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). 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 melunasi 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.

4.4.2 Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian; Arifin dan Fitriyani (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. Sehingga tidak bisa dipungkiri, semakin kompleks pengelolaan keuangan, maka akan semakin banyak informasi-informasi keuangan yang dimiliki dan dapat diungkapkan dibanding pemerintah daerah yang ukurannya lebih kecil.

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).

4.4.3 Pengaruh Rasio Kemandirian Keuangan Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Setyaningrum dan Syafitri (2012), namun bertentangan dengan penelitian Suhardjanto dan Lesmana (2010). 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.

4.4.4 Pengaruh *Intergovernmental Revenue* terhadap 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.

4.4.5 Pengaruh Temuan audit terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

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). Liestiani (2008) mengemukakan 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. Hal ini dikarenakan pemerintah daerah selaku *steward* dianggap berusaha untuk memberikan pelayanan terbaik terhadap *principal*. Sehingga, semakin besar jumlah temuan, maka semakin besar jumlah tambahan pengungkapan yang akan diminta BPK dalam laporan keuangan pemerintah daerah pada periode berikutnya.

5 Kesimpulan, Implikasi, Keterbatasan dan Saran

5.1 Kesimpulan

Kesimpulan dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

- 1) Rata-rata tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah (LKPD) Provinsi tahun 2012-2014 adalah sebesar 52,74%.
- 2) Variabel karakteristik daerah dan temuan audit BPK RI berpengaruh secara bersama-sama terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) Provinsi.
- 3) Ada dua variabel karakteristik daerah, yaitu ukuran pemerintah daerah dan *intergovernmental revenue* yang berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD Provinsi. Sedangkan dua variabel lainnya, yaitu kekayaan daerah, dan rasio kemandirian keuangan daerah tidak berpengaruh.
- 4) Temuan audit BPK RI berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) Provinsi. Hasil tersebut menunjukkan bahwa semakin banyak jumlah temuan audit BPK RI, maka akan semakin banyak item-item pengungkapan wajib yang diungkapkan dalam LKPD Provinsi.

5.2 Implikasi

Implikasi dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

- 1) Bagi instansi terkait (pemerintah daerah), penelitian ini dapat dijadikan bahan evaluasi untuk mengetahui seberapa jauh tingkat kepatuhan pengungkapan laporan keuangannya terhadap SAP. Berdasarkan penelitian ini dijelaskan bahwa pemerintah daerah merupakan *steward* (pelayan). Sebagai *steward* sudah seharusnya pemerintah daerah mengungkapkan informasi-informasi yang terkait dengan kinerjanya secara vertikal (pemerintah pusat) maupun horizontal (masyarakat). Pengungkapan tersebut merupakan wujud transparansi, akuntabilitas dan sebagai salah satu bentuk pelayanan yang diberikan pemerintah daerah kepada *principal*. Dengan demikian penelitian ini dapat menumbuhkan kesadaran pemerintah daerah selaku *steward* tentang kewajibannya untuk mengungkapkan informasi-informasi keuangan sesuai SAP dalam rangka transparansi dan akuntabilitas.
- 2) Bagi pemerintah pusat, penelitian ini dapat dijadikan sebagai bahan evaluasi, masukan dan pertimbangan untuk memberikan penilaian terhadap kinerja pemerintah daerah berkaitan dengan pengungkapan wajib yang dilaporkan dalam laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD). Dengan demikian, pemerintah pusat bahkan dapat menerapkan *punishment* maupun *reward* terhadap hal tersebut sesuai dengan SAP.
- 3) Bagi masyarakat, penelitian ini dapat dijadikan sumber informasi untuk mengetahui seberapa jauh tingkat pengungkapan wajib LKPD. Penelitian ini dapat menumbuhkan kesadaran masyarakat bahwa tidak seharusnya masyarakat acuh terhadap pengelolaan keuangan dan kinerja pemerintah daerah. Selaku *principal*, masyarakat seharusnya ikut mengawasi kinerja pemerintah daerah. Dengan adanya pengawasan dan kepedulian dari masyarakat akan ada kemungkinan pemerintah daerah termotivasi untuk meningkatkan kualitas laporan keuangannya.

5.3 Keterbatasan Penelitian

Berdasarkan hasil analisis pada bab sebelumnya, dapat diperoleh keterbatasan penelitian, yaitu sebagai berikut:

- 1) Peneliti hanya menggunakan data LKPD Provinsi tahun anggaran 2012-2014 (jangka waktu pendek), sehingga kurang dapat mengamati tingkat pengungkapan wajib LKPD Provinsi.

- 2) Peneliti hanya mengambil sampel LKPD Provinsi, sementara masih banyak jenis LKPD pemerintah daerah yang lainnya, misalnya LKPD Kabupaten/Kota, LKPD Kementrian/Lembaga.
- 3) Peneliti hanya berfokus pada *mandatory disclosure* (pengungkapan wajib), sementara jenis pengungkapan LKPD ada dua, yaitu *mandatory disclosure* dan *voluntary disclosure* (pengungkapan sukarela).
- 4) Perhitungan tingkat kepatuhan pengungkapan wajib dihitung dengan melakukan *checklist* yang berdasarkan pertimbangan subyektif atau opini dari peneliti. Hal ini memungkinkan akan diperoleh hasil yang berbeda antara peneliti yang satu dengan peneliti yang lain untuk sampel dan periode pelaporan LKPD Provinsi yang sama.
- 5) Karakteristik yang digunakan dalam penelitian ini hanya menjelaskan sebagian kecil dari karakteristik pemerintah daerah dan temuan audit yang mempengaruhi pengungkapan wajib LKPD Provinsi yang berarti masih terdapat faktor-faktor lain yang dapat menjelaskan tingkat pengungkapan LKPD yang tidak dimasukkan ke dalam penelitian dikarenakan keterbatasan waktu.

5.4 Saran

Berdasarkan keterbatasan di atas, peneliti menyarankan hal-hal sebagai berikut:

- 1) Penelitian-penelitian selanjutnya diharapkan menggunakan data LKPD dalam pengamatan yang lebih panjang.
- 2) Penelitian-penelitian selanjutnya diharapkan dapat menggunakan sampel yang lebih luas, misalnya dengan menambah serta mengombinasikan antara LKPD Provinsi, LKPD Kabupaten/Kota dan LKPD Kementrian/Kelembagaan, sehingga dapat.
- 3) Penelitian-penelitian selanjutnya diharapkan tidak hanya berfokus pada *mandatory disclosure* saja, tetapi juga berfokus pada *voluntary disclosure*.
- 4) Penelitian-penelitian selanjutnya diharapkan menggunakan teknik perhitungan kepatuhan pengungkapan lain yang dapat memberikan hasil yang lebih akurat dan obyektif, bukan berdasarkan pada penilaian subyektif.
- 5) Penelitian-penelitian selanjutnya diharapkan menambah variabel berupa faktor-faktor yang diduga memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD, misalnya untuk karakteristik pemerintah daerah: jumlah penduduk, jumlah SKPD, total pembiayaan dan lain-lain. Untuk temuan audit, misalnya: opini audit dan nominal penyimpangan.

DAFTAR PUSTAKA

- Andriani, Evanti. 2011. Pengaruh Opini Audit dan Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Skripsi Akuntansi FE UI*. Depok.
- Arifin, Imam. 2014. Pengungkapan Laporan Keuangan Kementrian/Lembaga, Karakteristik Organisasi dan Hasil Audit BPK. *SNA 17 Mataram, Lombok*. Universitas Mataram.
- Badan Pemeriksa Keuangan RI. 2012. *Ikhtisar Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Jakarta Pusat: BPK RI.
- _____.2013. *Ikhtisar Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Jakarta Pusat: BPK RI.
- _____.2014. *Ikhtisar Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Jakarta Pusat: BPK RI.
- Bastian, Indra. 2006. *Sistem Akuntansi Sektor Publik*. Edisi 2. Jakarta: Salemba Empat.
- Darma, Emile Satia dan Agus Tri Basuki. 2015. *Statistika, Aplikasi pada Ekonomi, Bisnis dan Penelitian*. Yogyakarta: Danisa Media.
- Darmastuti, D dan S Dyah. 2010. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Pengungkapan Belanja Bantuan Sosial pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada Tahun 2009. *Simposium Nasional Akuntansi XV Banjarmasin*.
- Departemen Agama Republik Indonesia. 2012. *Al-Qur'an dan Terjemahannya*. Jakarta: Alfatih.
- Dwirandra. 2008. Efektivitas Dan Kemandirian Keuangan Daerah Otonom Kabupaten/ Kota Di Propinsi Bali Tahun 2002-2006. *Skripsi*.
- Feriyanti, Mira dkk. 2015. Determinan Kepatuhan pada Ketentuan Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada Kabupaten/Kota di Provinsi Nusa Tenggara Barat). *Jurnal Investasi*. Vol. 11 No.2, Desember, hal. 171-185.
- Ghozali, Imam dan Anis Chariri. 2000. *Teori Akuntansi*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- _____. 2007. *Teori Akuntansi, Edisi ketiga*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate DENGAN Program IBM SPSS 19 (edisi kelima)*. Semarang: Badan Penerbit Undip.
- Halim, Abdul, dan Abdullah, Syukriy. 2007. Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintah Daeah (Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi). *Jurnal Akuntansi Pemerintahan* Vol.2 No.1, hal 53-64.

- Hendriyani, Ririn dan Afrizal Tahar. 2015. Analisis Faktor-faktor yang Memengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi di Indonesia. *Jurnal Bisnis dan Ekonomi (JBE)*. Vol.22 No.1, Maret, hal 25-33.
- Hilmi, Amiruddin Zul dan Dwi Martani. 2010. Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi. *Skripsi Universitas Indonesia*. Jakarta.
- Khasanah, L Nur. 2014. Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas, Dan Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada LKPD Kabupaten/Kota Provinsi Jawa Tengah Periode 2010-2012). *Skripsi FEB Universitas Diponegoro*. Semarang.
- Lesmana, S. I. 2010. Pengaruh Karakteristik Pemda Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib di Indonesia. *Thesis, Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret*. Surakarta.
- Liestiani, A. 2008. Pengungkapan Laporan Keuangan Pemda Kabupaten/Kota di Indonesia Untuk Tahun Anggaran 2006. *Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia*. Depok.
- Mahmudi. 2007. *Analisis Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik, Edisi Pertama*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- _____. 2005. *Akuntansi Sektor Publik: Penentuan Harga Pelayanan Publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Medina, Febri. 2012. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Transparansi Informasi Keuangan pada Situs Resmi Pemda. *Skripsi FEB Universitas Diponegoro*. Semarang.
- Naim, Ainun dan Fu'ad Rakhman. 2000. Analisis Hubungan antara Kelengkapan Pengungkapan Laporan Keuangan dengan Struktur Modal dan Tipe Kepemilikan Perusahaan. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*. Vol.15 No.1, hal, 70-82.
- Nazaruddin, Ietje. dan Agus Tri Basuki. 2016. *Analisis Statistik dengan SPSS*. Yogyakarta: Danisa Media.
- Nosihana, Ariefia dan Rizal Yaya. 2016. Internet Financial Reporting dan Faktor-Faktor yang mempengaruhinya pada Pemerintah Kota dan Kabupaten di Indonesia. *Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis*. Vol.3 No.2, hal 87-101.
- Patrick, Patricia A. 2007. The determinants of organizational innovativeness: The adoption of GASB 34 in Pennsylvania local government. *Ph.D. dissertation*. The Pennsylvania State University. United States-Pennsylvania.
- Pemerintah Indonesia. 1999. *Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 Pasal 7 tentang Hubungan antar Penyelenggara Negara*. Sekretariat Negara. Jakarta.

- _____. 2003. *Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*. Sekretariat Negara. Jakarta.
- _____. 2004. *Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*. Sekretariat Negara. Jakarta.
- _____. 2004. *Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah*. Sekretariat Negara. Jakarta.
- _____. 2004. *Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah*. Sekretariat Negara. Jakarta.
- _____. 2005. *Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*. Sekretariat Negara. Jakarta.
- _____. 2008. *Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik*. Sekretariat Negara. Jakarta.
- _____. 2010. *Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*. Sekretariat Negara. Jakarta.
- _____. 2010. *Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah*. Sekretariat Negara. Jakarta.
- Pratama, Kadek A, Desak N, Edy S. 2015. Pengaruh Kompleksitas Pemerintah Daerah, Ukuran Pemerintah Daerah, Kekayaan Daerah, dan Belanja Daerah terhadap Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Bali Tahun 2010-2013). *e-Journal S1 Ak Universitas Pendidikan Ganesha Jurusan Akuntansi Program S1*. Volume 3 No.1.
- Prawoto, Nano, dkk. 2014. *Pedoman Penulisan Usulan Penelitian Skripsi dan Publikasi Karya Ilmiah, Edisi Kelima, Cetakan Kedua*. Yogyakarta: UPFE UMY.
- Rahardjo, Budi. 2007. *Keuangan dan Akuntansi untuk Manajer Non Keuangan*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Rasul, Syahrudin. 2003. *Pengintegrasian Sistem Akuntabilitas Kinerja dan Anggaran dalam Perspektif UU NO. 17/2003 Tentang Keuangan Negara*. Jakarta: PNRI.
- Rora, Puspita Sari. 2010. Pengaruh Kinerja, Tingkat Ketergantungan dan Karakteristik Pemda terhadap Tingkat Pengungkapan Sukarela pada Situs Pemda Tahun 2010. *Journal Skripsi Sarjana. FEUI*. Depok.
- Sekaran, Uma dan Bougie, Roger. 2010. *Research Method for Business A Skill Building Approach (5th Edition)*. United Kingdom: John Wiley & Sons Ltd.
- Setyaningrum, Dyah dan Febriyani Syafitri. 2012. Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*. Vol.9 No.2, Desember, hal 154-170.

- Setyowati, Lilis. 2016. Determinan yang Memengaruhi Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Bisnis dan Manajemen*. Vol.6 No.1, hal. 43-58.
- Sinaga, Yusrika F dan Tri Jatmiko Wahyu Prabowo. 2011. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Pelaporan Keuangan di Internet secara Sukarela oleh Pemda. *Skripsi FEB Universitas Diponegoro*. Semarang.
- Suhardjanto, Djoko, Rena Rukmita Yulianingtyas. 2011. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Kabupaten/Kota di Indonesia. *Jurnal Akuntansi & Auditing*. Vol.8 No.1, November, hal.30:42.
- Suhardjanto, Djoko, Rusmin, Mandasari, P.,Brown, A. 2010. Mandatory Disclosure Compliance and Local Government Characteristics: Evidence from Indonesian Municipalities. *Penelitian Hibah Publikasi Internasional*, LP2M UNS.
- Suhardjanto, Djoko, Sigit Indra Lesmana. 2010. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib di Indonesia. *Prestasi P3M Stie Bank BPD Jateng*. Vol.6 No.2, hal. 25-40.
- Sumarjo, H. 2010. Pengaruh karakteristik Pemda terhadap kinerja keuangan Pemda. *Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret*. Surakarta.
- Supripto, Bambang. 1999. Pengaruh Karakteristik Perusahaan terhadap Luas Pengungkapan Sukarela dalam Laporan Tahunan. *Simposium Nasional Akuntansi II*.
- Suryani, Lilis. 2016. Pengaruh Karakteristik Pemerintah, Pengawasan Legislatif dan Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Provinsi, Kabupaten, Kota Tahun 2014. *Tesis Universitas Lampung*. Bandar Lampung.
- Syafitri, Febriyani. 2012. Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. *Skripsi Sarjana. FEUI*. Depok.
- Trisnawati, Mya Dewi & Komarudin, Achmad. 2014. *Determinan publikasi laporan keuangan pemerintah daerah melalui internet*. *Jurnal Brawijaya*. Tersedia pada <http://www.multiparadigma.lecture.ub.ac.id/files/2014/09/149.pdf>. Diakses pada tanggal 7 Juni 2016.
- Triuriana, E Agus. 2013. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Akuntabilitas Kinerja Instansi. *Skripsi*.
- Turner, Mark and Hulme, David ,1997. *Governance, Administrasi, and Development: Making The State Work*. London: MacMillan Press Ltd.
- Zulfikar. 2013. Pengaruh Karakteristik Pemda berupa Ukuran Pemda, Tingkat Kekayaan, Tingkat Ketergantungan, dan Belanja Daerah serta Temuan Audit BPK terhadap Kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia pada Anggaran 2007. *Skripsi S1 Universitas Muhammadiyah Yogyakarta*. Yogyakarta.