



Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Surabaya Jl. Ketintang, Surabaya 08113392408 / 082245019856
atau IAI KAPd Wilayah Jawa Timur, Jl. Krukah Utara No. 64 - Surabaya 60245
Telp.: (031) 502 1125, 504 8090/082257317728 ; Fax.: (031) 503 4633, E-mail: iaikapdjatim@gmail.com

KEPUTUSAN
KETUA IKATAN AKUNTAN INDONESIA
KOMPARTEMEN AKUNTAN PENDIDIK (IAI KAPd) JAWA TIMUR
NOMOR: KEP-02/SK/KETUA/IAI KAPd-JTM/IV/2017
TENTANG
PENGUMUMAN ARTIKEL LOLOS SELEKSI BLIND REVIEW
KONFERENSI REGIONAL AKUNTANSI (KRA) IV TAHUN 2017
SURABAYA

- Menimbang** : Konferensi Regional Akuntansi (KRA) merupakan acara Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Pendidik (IAI KAPd) Wilayah Jawa Timur dengan tujuan menjadi wadah bagi para peneliti untuk mendapatkan masukan perbaikan kualitas *paper* penelitian sehingga semakin meningkat dari sisi kuantitas dan kualitas hasil penelitian, dan sebagai media komunikasi hasil penelitian serta *state of the art* disiplin akuntansi. Acara ini akan diselenggarakan setiap tahun sekali pada Perguruan Tinggi di Jawa Timur dan didukung oleh Perguruan Tinggi di Jawa Timur.
- Mengingat** : Surat Keputusan Ketua IAI KAPd Jawa Timur Nomor: KEP-01/SK/KETUA/IAI KAPd-JTM/I/2017 mengenai Susunan Panitia Konferensi Regional Akuntansi (KRA) IV Tahun 2017 Surabaya
- Memperhatikan** : Keputusan Rapat Panitia Bidang Review KRA IV Tahun 2017 pada tanggal 06 April 2017 di Surabaya.

MEMUTUSKAN

- Menetapkan** : KEPUTUSAN KETUA IKATAN AKUNTAN INDONESIA KOMPARTEMEN AKUNTAN PENDIDIK (IAI KAPd) JAWA TIMUR NOMOR: KEP-02/SK/KETUA/IAI KAPd-JTM/IV/2017 TENTANG PENGUMUMAN ARTIKEL LOLOS SELEKSI BLIND REVIEW KONFERENSI REGIONAL AKUNTANSI (KRA) IV TAHUN 2017 SURABAYA

Ditetapkan di Surabaya
Pada tanggal 07 April 2017



Dian Agustia
Ketua IAI KAPd Jawa Timur



I Made Narsa
Ketua Bidang Reviewer KRA IV Tahun 2017

- Tembusan:**
1. Yang Bersangkutan
 2. Arsip



Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Surabaya Jl. Ketintang, Surabaya 08113392408 / 082245019856
 atau IAI KAPd Wilayah Jawa Timur, Jl. Krukah Utara No. 64 - Surabaya 60245
 Telp.: (031) 502 1125, 504 8090/082257317728 ; Fax.: (031) 503 4633, E-mail: iaikapdjatim@gmail.com

No	Kode Paper	Jenis	Judul Paper	Penulis	Afiliasi
1	213-442-1-RV	AKMP	Pengaruh Anteseden Ketidakpastian Lingkungan Bisnis Terhadap Hubungan Antara Keputusan Investasi Dengan Kinerja Perusahaan	Dianwicakasih Arieftiara, Mariana	Universitas Negeri Surabaya
2	432-997-1-RV	AKMP	Studi Etnografi Jawa: Penggajian Ngalap Berkah Abdi Dalem	Whedy Prasetyo	Universitas Jember
3	56-108-1-RV	AKMP	Studi Tentang Kinerja Lingkungan Dan Dampaknya Terhadap Nilai Perusahaan	Mutiara Jelita, Basuki	Universitas Airlangga
4	380-865-1-RV	AKMP	Perilaku Penganggaran Modal Pedagang Kali Lima: Studi Interpretif	Muhammad Abdul Fatah Riduwan, Anna Nur Ayda Mustika Sari, Rofillah Isna Fauzya, Ari Kamayanti	Politeknik Negeri Malang, Peneleh Research Institute
5	407-927-1-RV	AKMP	Peningkatan Informasi, Kebijakan Dividen, Dan Niat Berinvestasi : Studi Eksperimental	Andry Syuhada Caesar Saefullah, I Made Narsa	Universitas Airlangga
6	48-93-1-RV	AKMP	Pengaruh Penerapan Akuntansi Manajemen Lingkungan Dan Strategi Operasi Terhadap Inovasi Perusahaan Manufaktur Khususnya Di Bidang Pengolahan Kelapa Sawit Di Kabupaten Kuantan Singingi	Nelsi Arisandy, Reni Farwitawati	Universitas Islam Negeri Sultan Syarif Kasim
7	545-1280-1-RV	AKMP	Pengaruh Perilaku Oportunistik, Mekanisme Monitoring dan Kesulitan Keuangan terhadap Manajemen Laba	Inglan Sari Budianto, Felizia Arni Rudiawarni	Universitas Surabaya
8	409-930-1-RV	AKMP	Perbandingan Harga Jual dengan Harga Pokok Per Unit Produk Udang Vaname (Studi Kasus Balai Produksi Udang "X")	Arlin Zulkarnain, Ajeng Eka Farida, Elisa Husnul Anisa, Bambang Tjahjadi, Noorlailie Soewarno	Universitas Airlangga
9	355-789-1-RV	AKMP	Pengendalian Manajemen Untuk Start-Up Business Di Pendidikan Kewirausahaan	Wirawan ED Radianto	Universitas Ciputra



Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Surabaya Jl. Ketintang, Surabaya 08113392408 / 082245019856
 atau IAI KAPd Wilayah Jawa Timur, Jl. Krukah Utara No. 64 - Surabaya 60245
 Telp.: (031) 502 1125, 504 8090/082257317728 ; Fax.: (031) 503 4633, E-mail: iaikapdjatim@gmail.com

51	139-302-1-RV	AKSR	Analisis Pengaruh Pelaksanaan Good Corporate Governance (GCG) Terhadap Pencapaian Maqashid Syariah Di Perbankan Syariah Indonesia (Tahun 2012-2015)	Rifaldi Majid	Universitas Brawijaya
52	464-1090-1-RV	AKSR	Nilai-Nilai Islam Dalam Makna Biaya Berbasis Adati Mo Polihu Lo Limu Masyarakat Gorontalo	Tri Handayani Amaliah	Universitas Negeri Gorontalo
53	318-670-1-RV	ASPAK	Polemik Kebijakan Akuntansi Penerimaan Negara Bukan Pajak Sektor Hulu Migas	Puji Wibowo	Politeknik Keuangan Negara STAN
54	214-438-1-RV	ASPAK	Determinan Pengungkapan Internet Financial Reporting dan Pengaruhnya terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah	Annisa Haqiki, Wahyudin Nor, Muhammad Hudaya	Universitas Lambung Mangkurat
55	481-1202-1-RV	ASPAK	Determinan Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Indonesia (Finansial dan Non Finansial)	Aatina Izzati Penta Harnowati, Susi Sarumpaet, Fitra Dharma	Universitas Lampung
56	494-1161-1-RV	ASPAK	Kepatuhan Pengungkapan Wajib Pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah: Studi Eksploratif Terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Kota Surabaya Tahun 2015	Raka Fauzan Akbar	Universitas Airlangga
57	319-676-1-RV	ASPAK	Rekonstruksi Laporan Keuangan Yayasan Sesuai Psak Nomor 45 (Studi Pada Yayasan Adh-Dhuha Jember)	Husnunnida Maharani	Universitas Internasional Semen Indonesia
58	480-1136-1-RV	ASPAK	Kemampuan Pertumbuhan Ekonomi dalam Memoderasi Pendapatan Asli Daerah dan Dana Alokasi Umum Terhadap Belanja Modal pada Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Timur	Aryl Masruroh, Amin Tohari	Universitas Nusantara PGRI Kediri
59	206-430-1-RV	ASPAM	Penentuan Lokasi Pembangunan Pusat Logistik Berikat Di Provinsi Jawa Timur Berdasar Aspek Sustainability Dengan Menggunakan Metode Analytic Hierarchy Process	Jitu Laksono, Hendi Kristiantoro, Bambang Tjahjadi, Noorlailie Soewarno	Universitas Airlangga
60	403-918-1-RV	ASPAM	Pengaruh Budaya Organisasi, Kompetensi Auditor, Dan Soft Skills Auditor Terhadap Kualitas Audit Internal Inspektorat Dengan Independensi Auditor Sebagai Variabel Intervening	Mardiastuti Hayatullah, Zaenal Fanani	Universitas Airlangga

**DETERMINAN PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH
DAERAH DI INDONESIA
(Finansial dan Non Finansial)**

Aatina Izzati Penta Harnowati

Susi Sarumpaet

Fitra Dharma

Abstract

The objective of this research is to find out whether human development index, the size of local government, the dependency level, the types of governments and number of audit findings are associated with the financial statements disclosures. We separated the analysis into financial and non-financial disclosures. This research used 481 district and municipal local governments in Indonesia. The research result show that financial disclosures is associated with human development index. Number of audit findings are associated with non financial disclosures. But we could not find the association between financial disclosures with size of local government, dependency level, types of government and number of audit findings. Neither could we find the link between non-financial disclosures with human development index, size of local government, dependency level, types of government.

Keywords: disclosure, local government financial statement

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji apakah tingkat pembangunan manusia, ukuran pemerintah daerah, tingkat ketergantungan, tipe pemerintahan dan jumlah temuan audit mempengaruhi pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah baik pengungkapan finansial maupun non finansial. Sampel yang digunakan adalah sebanyak 481 pemerintah daerah kabupaten dan kota di Indonesia. Hasil pengujian menunjukkan tingkat pembangunan manusia memiliki hubungan dengan pengungkapan finansial pada laporan keuangan. Variabel jumlah temuan audit terbukti meningkatkan pengungkapan non finansial pada laporan keuangan. Penelitian kami tidak bisa membuktikan adanya hubungan ukuran pemerintah daerah, tingkat ketergantungan, tipe pemerintahan dengan pengungkapan finansial dan non finansial.

Kata kunci: pengungkapan, laporan keuangan pemerintah daerah

I. PENDAHULUAN

Reformasi birokrasi di Indonesia telah mendorong perubahan pada pengelolaan keuangan negara. Pemerintah dituntut meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah demi terwujudnya *good public governance* (KNKG, 2008). Laporan keuangan merupakan bentuk mekanisme pertanggungjawaban sekaligus dasar untuk pengambilan keputusan bagi pihak eksternal maka laporan keuangan yang diaudit harus dilampiri dengan pengungkapan. Laporan keuangan pemerintah yang dihasilkan harus mengikuti SAP sesuai PP Nomor 71 Tahun 2010. Hal ini dipertegas dengan pernyataan dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang mengamanatkan bahwa laporan pertanggungjawaban APBN/APBD harus disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan.

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

Pengungkapan wajib laporan keuangan masih rendah yang dibuktikan dengan penelitian Suhardjanto Dan Yulianingtyas (2011) menyatakan tingkat pengungkapan wajib Laporan Keuangan Tahun 2008 adalah sebesar 30,85% menggunakan 34 indeks pengungkapan finansial laporan keuangan. Penelitian Martani dan Lestiani (2012) menyatakan tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan tahun 2006 sebesar 35,45%. Peningkatan pengungkapan wajib laporan keuangan dibuktikan dalam penelitian Setyaningrum dan Syafitri (2012) yang menyebutkan tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan tahun 2008 – 2009 sebesar 52,09%. Arifin (2014) menyatakan bahwa pengungkapan wajib Laporan Keuangan Tahun 2010 adalah 69,60%

Penelitian Arifin (2014) membuktikan bahwa Indeks Pembangunan Manusia (IPM) yang merupakan variabel kontrol menjadi prediktor signifikan secara statistik dari tingkat pengungkapan wajib. Peningkatan pembangunan manusia dapat meningkatkan perspektif yang lebih baik bagi masyarakat dalam mengawasi pemerintahannya dan memajukan *good public governance* di daerahnya (Rajkumar dan Swaroop, 2004).

Ukuran pemerintah daerah yang semakin besar akan menanggung akuntabilitas yang lebih besar sehingga permintaan terhadap informasi keuangan pemerintah meningkat (Giroux dan McLelland,

2003). Penelitian Setyaningrum dan Syafitri (2012) menunjukkan bahwa ukuran pemerintah daerah mempunyai pengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Sebaliknya, hasil penelitian Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) menyatakan bahwa ukuran pemerintah daerah bukan merupakan variabel prediktor pengungkapan wajib laporan keuangan. Robbins dan Austin (1986) menyatakan pemerintah daerah dengan ketergantungan finansial yang tinggi cenderung memiliki tingkat pengungkapan yang tinggi dalam laporan keuangan pemerintah daerah. Pemerintah daerah terdiri dari pemerintah provinsi, kabupaten dan kota. Permasalahan yang dihadapi pemerintah kota lebih kompleks dibanding kabupaten dikarenakan masyarakat yang memiliki keberagaman latar belakang sosial dan pendidikan. Penelitian Susbiyani, dan lain - lain (2014) membuktikan bahwa tipe daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan. Sebaliknya, Penelitian Martani dan Lestiani (2012) menemukan tipe pemerintah daerah tidak berpengaruh dengan tingkat pengungkapan.

Temuan audit yang banyak maka pemerintah daerah memenuhi rekomendasi BPK RI dalam melakukan koreksi sehingga akan berupaya untuk meningkatkan pengungkapan laporan keuangan. Hasil penelitian Martani dan Lestiani (2012) menyatakan bahwa jumlah temuan audit memiliki hubungan positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah, pengungkapan finansial dan non finansial pada laporan keuangan serta faktor – faktor yang mempengaruhinya dengan menggunakan variabel tingkat pembangunan manusia, ukuran pemerintah daerah, tingkat ketergantungan pemerintah daerah, tipe pemerintahan dan temuan audit. Variabel prediktor di atas mungkin dapat meningkatkan pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah secara keseluruhan sedangkan pengungkapan laporan keuangan terdapat pengungkapan finansial dan non finansial. Penulis tertarik membagi tingkat pengungkapan laporan keuangan menjadi tingkat pengungkapan finansial dan non finansial untuk mengetahui seberapa jauh pemerintah daerah melakukan pengungkapan laporan keuangan.

2. KAJIAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Teori Keagenan

Pada teori keagenan, Jensen dan Meckling (1976) mendefinisikan hubungan keagenan sebagai sebuah kontrak dimana satu atau lebih pemilik (*principal*) menyewa orang lain (*agent*) untuk melakukan beberapa jasa untuk kepentingan mereka dengan mendelegasikan beberapa wewenang pembuatan keputusan kepada *agent*.

Menurut Moe (1984), di pemerintahan terdapat suatu keterkaitan dalam kesepakatan – kesepakatan *principal – agen* yang dapat ditelusuri melalui proses anggaran: pemilih – legislatur, legislatur –

pemerintah, menteri keuangan – pengguna anggaran, perdana menteri – birokrat, dan pejabat – pemberi pelayanan.

Dalam organisasi pemerintah, khususnya antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah, ada hubungan *agen – principal*, di mana pemerintah pusat adalah *principal* dan pemerintah daerah sebagai *agen*. Hubungan muncul pertama dengan otonomi daerah di mana pemerintah daerah adalah adanya suatu proses politik. Para pemimpin pemerintah daerah dipilih langsung dari daerah proses pemilihan (pilkada). Namun, Indonesia sebagai negara kesatuan, pemerintah daerah bertanggung jawab, selain kepada masyarakat setempat sebagai pemilih, tetapi juga bertanggung jawab kepada pemerintah pusat (Fadzil dan Nyoto, 2011).

Halim dan Abdullah (2010) menyebutkan bahwa pada pemerintahan, peraturan perundang – undangan secara implisit merupakan bentuk kontrak antara eksekutif, legislatif dan publik. Aturan keuangan negara yang secara eksplisit merupakan manifestasi dari teori keagenan adalah UU 17/2003, UU 1/2004, dan UU 15/2004.

Elaborasi teori keagenan meliputi proses penganggaran dalam organisasi pemerintah. Fakta bahwa melalui teori keagenan, eksekutif adalah agen diantara legislatif dan publik dan legislatif adalah agen dari masyarakat sebagai pemilih. Posisi legislatif sebagai wakil dari masyarakat, dalam kejadian asimetri informasi dapat menyebabkan perilaku oportunistik seperti *adverse selection* dan *moral hazard* (Shi dan Svenson, 2002). Dalam rangka meminimalkan perilaku oportunistik, rakyat menginginkan pemerintah untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepada pemerintah melalui mekanisme pelaporan keuangan secara periodik.

2.2. Pengungkapan Laporan Keuangan

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

Healy dan Palepu (2001) mendefinisikan pengungkapan sebagai komunikasi informasi ekonomi, baik keuangan atau non-keuangan, kuantitatif atau sebaliknya, mengenai posisi keuangan perusahaan dan kinerja. Definisi *disclousure* menurut Siegel dan Shim (1994) adalah pengungkapan atas informasi yang diberikan sebagai lampiran pada laporan keuangan sebagai catatan kaki atau tambahan. Informasi ini menyediakan penjelasan yang lebih lengkap mengenai posisi keuangan, hasil operasi, dan kebijakan perusahaan. Pengungkapan finansial pada PP 71 Tahun 2010 terdiri dari kebijakan keuangan dan item – item dalam laporan keuangan sedangkan laporan non finansial lebih pada kinerja pemerintah daerah yaitu kebijakan fiskal, ekonomi makro, target anggaran daerah, kinerja keuangan dan informasi non keuangan lainnya.

Pengungkapan menurut Evans (2003) dalam Suwardjono (2005) diklasifikasikan menjadi 3 tingkat, yaitu: pengungkapan memadai, pengungkapan wajar, pengungkapan penuh (*full disclosure*). PP 71 Tahun 2010 menyatakan pengungkapan lengkap (*full disclosure*) Laporan keuangan pemerintah harus menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna. Informasi yang dibutuhkan pengguna laporan keuangan dapat ditempatkan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan atau Catatan atas Laporan Keuangan. PP Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran II tentang Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis kas menuju akrual, SAP terdiri dari sebelas Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan = PSAP) yang secara agregat merupakan poin referensi bagi lembaga pemerintah Indonesia dalam penyusunan laporan keuangan termasuk neraca, laporan realisasi anggaran, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan.

2.3. Penelitian Terdahulu

Robbins dan Austin (1986) melakukan penelitian pada 200 kota terbesar di USA untuk mengukur sensitivitas faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas pengungkapan laporan keuangan pemerintah tahun 1981 dengan menggunakan metode *compound measure* dan *undimensional (simple) measure*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *administrative powers* dan *management incentives* berkorelasi dengan kualitas pengungkapan laporan keuangan sedangkan *coalition of voters* yang diprosikan dengan pendapatan perkapita tidak berkorelasi dengan kualitas pengungkapan laporan keuangan. Rata – rata tingkat pengungkapan laporan keuangan yang diukur dengan 27 indeks pengungkapan adalah sebesar 57,31%.

Ingram (1984) melakukan penelitian untuk melihat hubungan antara faktor ekonomi dan variasinya dalam praktik akuntansi pemerintahan dengan jumlah sampel sebesar 49 negara bagian USA. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa tingkat pengungkapan berhubungan positif dan signifikan dengan *coalition of voters*, *administrative selection process* dan *management incentives*. Sedangkan faktor *alternative information source* mempunyai hubungan negatif dengan tingkat pengungkapan.

Arifin (2014) melakukan penelitian tentang pengaruh tekanan isomorfis terhadap tingkat pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia serta menganalisis faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan tersebut. Penelitian ini menggunakan sampel 200 laporan keuangan pemerintah kabupaten/kota tahun 2010. Hasil pengujian variabel yuridiksi, adanya bantuan dan pelatihan proporsi *non* dukungan partai dan variabel kontrol yaitu IPM, tingkat kemandirian financial, merupakan prediktor dominan untuk tingkat pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah (GCI). Jumlah temuan audit terbukti bukan prediktor dari tingkat pengungkapan wajib.

2.4. Pengembangan Hipotesis

2.4.1. Tingkat Pembangunan Manusia

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

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

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

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

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

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

indeks pembangunan manusia merupakan prediktor signifikan dari tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah.

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

Berdasarkan penjelasan di atas, penulis berargumen bahwa semakin tinggi tingkat pembangunan manusia semakin baik kualitas kehidupan masyarakat sehingga dapat meningkatkan pengawasan terhadap pengelolaan pemerintah daerah yang akan mempengaruhi pemerintah daerah untuk menyajikan pengungkapan laporan keuangan secara penuh. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

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

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

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

2.4.2. Ukuran Pemerintah Daerah

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

Hasil penelitian Setyaningrum dan Syafitri (2012) yang menunjukkan bahwa ukuran pemerintah daerah mempunyai pengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) menyatakan ukuran pemerintah daerah tidak mempengaruhi pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil penelitian berbeda pada penelitian Patrick (2007) yang membuktikan ukuran pemerintah daerah merupakan penentu yang kuat dari adopsi *Government Accounting Standards Board 34* (GASB 34) yang bertujuan lebih memperjelas posisi keuangan pemerintah daerah dengan mengharuskan pemerintah daerah untuk memberikan informasi neraca lengkap. Penelitian Susbiyani, dan lain - lain (2014) menyatakan ukuran pemerintah daerah mempengaruhi kepatuhan pengungkapan wajib laporan keuangan.

Pemerintah daerah dengan total aset yang lebih besar akan lebih kompleks dalam menjaga dan mengelola asetnya. Konsekuensinya, pemerintah daerah perlu mengungkapkan lebih lanjut tentang daftar aset yang dimiliki, pemeliharaan, dan pengelolaannya (Suhardjanto, Mandasari dan Brown, 2010). Oleh karena itu, pemerintah daerah tersebut akan menaruh perhatian yang lebih tinggi dalam pengungkapan sesuai dengan standar akuntansi (Patrick, 2007). Berdasarkan teori agensi, pihak *principal* mendelegasikan suatu pekerjaan kepada pihak agent yang melaksanakan pekerjaan tersebut. Dalam konteks organisasi pemerintahan, rakyat memberikan mandat kepada pemerintah sebagai agen untuk menjalankan tugas pemerintahan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat. Semakin besar ukuran pemerintah maka semakin besar pula sorotan dari masyarakat dan politisi terhadap yang dilakukan pemerintah daerah dalam pengelolaan aset sehingga pemerintah daerah sebagai agen menyajikan laporan keuangannya secara lengkap sebagai upaya peningkatan transparansi dan mengurangi asimetri informasi. Semakin besar ukuran, pemerintah daerah akan menanggung akuntabilitas yang lebih besar sehingga permintaan terhadap informasi keuangan pemerintah meningkat (Giroux dan McLelland, 2003). Berdasarkan uraian tersebut, penulis berargumentasi yang dirumuskan sebagai berikut:

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

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

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

2.4.3. Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah

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

Falkman dan Tagesson (2008) dalam Martani dan Lestiani (2012) menemukan bahwa kepatuhan pemerintah daerah dengan standar akuntansi yang dipengaruhi oleh jumlah penghasilan yang diperoleh dari hibah pemerintah pusat. Penelitian Robbin dan Austin (1986) menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang signifikan antara ketergantungan dan kualitas pengungkapan dalam laporan keuangan pemerintah daerah di Amerika Serikat. Berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan Martani dan Lestiani (2012) yang membuktikan bahwa ketergantungan pemerintah daerah tidak memiliki hubungan signifikan dengan pengungkapan laporan keuangan

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

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

DAU bertujuan untuk pemerataan kemampuan keuangan antar-daerah dengan maksud mengurangi ketimpangan kemampuan keuangan antar daerah melalui penerapan formula yang mempertimbangkan kebutuhan dan potensi daerah. Besar DAU suatu daerah ditentukan atas besar kecilnya celah fiskal (*fiscal gap*) suatu daerah yang merupakan selisih antara kebutuhan daerah (*fiscal need*) dan potensi daerah (*fiscal capacity*). Dengan demikian, adanya transfer dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah menimbulkan konsekuensi berupa monitoring dari pusat ke daerah terkait keleluasaan pemerintah daerah dalam menggunakan dana tersebut, apakah untuk memberi pelayanan yang lebih baik kepada masyarakat atau untuk keperluan lainnya (Kawedar, Abdul, dan Sri, 2008). Hal ini sesuai dengan teori *agency*, Pemerintah pusat sebagai *principal* akan memonitor dan mengevaluasi atas penggunaan dana tersebut untuk belanja daerah. Pemerintah daerah sebagai *agent* akan berusaha mempertanggungjawabkan penggunaan dana tersebut sebagai wujud transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

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

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

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

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

2.4.4. Tipe Pemerintahan

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

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

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

Tingkat pengungkapan wajib mungkin terkait dengan jenis pemerintah daerah sebagai kabupaten atau kotamadya. Wilayah kota merupakan tujuan favorit urbanisasi yang memiliki populasi yang besar dan memiliki populasi lebih heterogen baik dari segi pendidikan, sosial, dan ekonomi. Kota memiliki karakteristik faktor ekonomi yang kuat didukung oleh infrastruktur yang baik dan banyak pusat kegiatan pendidikan untuk membuat kota lebih sering berinteraksi dengan masyarakat. Oleh karena itu, kota mungkin memiliki motivasi yang lebih besar untuk lebih transparan dalam mengungkapkan laporan keuangan mereka (Ingram,1984 dan Martani dan Lestianingsih, 2012).

Berdasarkan uraian tersebut, penulis berargumentasi yang dirumuskan sebagai berikut:

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

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

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

2.4.5. Jumlah Temuan Audit

Berdasarkan UU 15/2004, hasil pemeriksaan BPK RI selain opini juga dapat. Di Indonesia, seluruh pemerintah daerah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sehingga tidak ada perbedaan auditor. Auditing adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan (Mulyadi, 2002). Pemeriksaan keuangan negara yang dilakukan oleh BPK terdiri dari pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Hasil dari pemeriksaan yang dilakukan BPK tersebut berupa opini, temuan, kesimpulan atau dalam bentuk rekomendasi. Temuan audit BPK merupakan kasus-kasus yang ditemukan BPK dalam laporan keuangan pemerintah daerah atas pelanggaran yang dilakukan suatu daerah terhadap ketentuan pengendalian intern maupun terhadap ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

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

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

Berdasarkan UU 15/2004, hasil pemeriksaan BPK RI selain opini juga dapat berupa catatan temuan pemeriksaan. Hasil pemeriksaan BPK-RI atas temuan pemeriksaan dibagi menjadi dua, yaitu temuan

atas kelemahan SPI dan temuan atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Temuan atas SPI terbagi menjadi tiga kelompok temuan, yaitu kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pelaksanaan APBD, dan kelemahan struktur pengendalian intern. Sementara temuan atas ketidakpatuhan terbagi menjadi lima klasifikasi temuan, yaitu indikasi/potensi kerugian daerah, kekurangan penerimaan, kelemahan administrasi, ketidak hematatan, dan ketidak efektifan.

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

Semakin besar jumlah temuan maka semakin besar jumlah tambahan pengungkapan yang akan diminta oleh BPK dalam laporan keuangan. Sebab melalui temuan ini, BPK akan meminta adanya koreksi dan peningkatan pengungkapannya. Sehingga, semakin besar jumlah temuan maka semakin besar jumlah tambahan pengungkapan yang akan diminta oleh BPK dalam laporan keuangan (Arifin, 2014 dan Martani dan Lestiani, 2012). Berdasarkan uraian tersebut, penulis berargumentasi yang dirumuskan sebagai berikut:

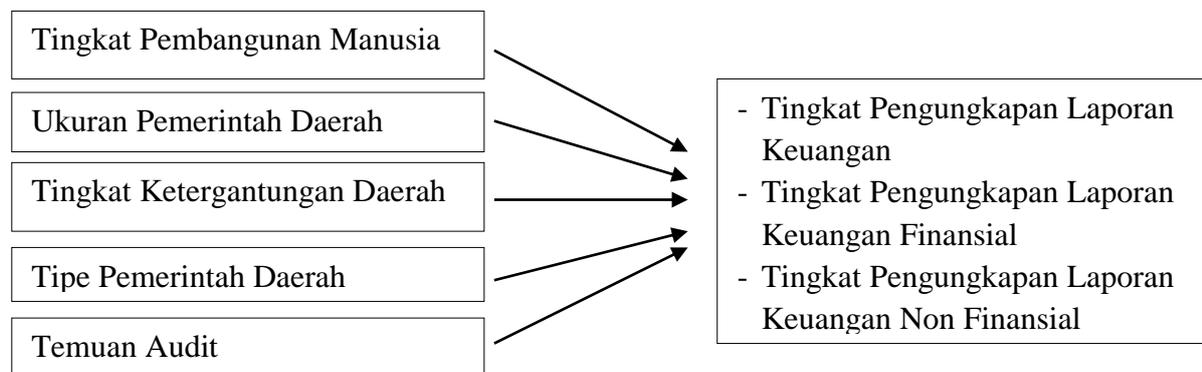
H_{5a} : Jumlah temuan audit tahun lalu berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah

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

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

2.5. Model Penelitian

Berdasarkan tujuan penelitian, gambar 2.1 menyajikan model penelitian dan variabel yang digunakan.



Gambar 2.1. Model Penelitian

3. METODE PENELITIAN

3.1. Populasi dan Sampel Penelitian

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

3.2. Data Penelitian

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

3.3. Operasional Variabel

Tabel 3.1 menunjukkan teknik pengukuran variabel dependen yang terdiri dari pengungkapan LKPD, pengungkapan finansial dan non finansial. Variabel independen terdiri dari tingkat pembangunan manusia, ukuran, tingkat ketergantungan, tipe pemerintahan dan temuan audit.

Tabel 3.1. Operasional Variabel

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

3.4. Alat Analisis

Alat uji yang digunakan dalam pengujian penelitian ini adalah metode regresi linear berganda. Pengujian analisis regresi berganda dapat menjelaskan pengaruh antara variabel terikat

dengan beberapa variabel bebas. Sebelum melakukan analisis regresi berganda terlebih dahulu dilakukan uji statistik deskriptif dan uji asumsi klasik. Untuk mempermudah dalam menganalisis digunakan *SPSS 21.0*.

$$\text{DISC} = \alpha + \alpha_1 \text{IPM}_i + \alpha_2 \text{LnUKR}_i + \alpha_3 \text{DEP}_i + \alpha_4 \text{TIPE}_i + \alpha_5 \text{AUD}_i + \varepsilon \dots\dots\dots (\text{Model 1})$$

$$\text{DFin} = \alpha + \alpha_1 \text{IPM}_i + \alpha_2 \text{LnUKR}_i + \alpha_3 \text{DEP}_i + \alpha_4 \text{TIPE}_i + \alpha_5 \text{AUD}_i + \varepsilon \dots\dots\dots (\text{Model 2})$$

$$\text{DNFin} = \alpha + \alpha_1 \text{IPM}_i + \alpha_2 \text{LnUKR}_i + \alpha_3 \text{DEP}_i + \alpha_4 \text{TIPE}_i + \alpha_5 \text{AUD}_i + \varepsilon \dots\dots\dots (\text{Model 3})$$

Keterangan :

- DISC = Indeks *scoring* tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.
- DFin = Indeks *scoring* tingkat pengungkapan finansial pada laporan keuangan pemerintah daerah.
- DNfin = Indeks *scoring* tingkat pengungkapan non finansial pada laporan keuangan pemerintah daerah.
- α = Konstanta
- IPM = Indeks Pembangunan Manusia
- LnUKR = Logaritma Natural Ukuran Pemerintah Daerah
- DEP = Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah
- TIPE = Tipe Pemerintah Daerah
- AUD = Jumlah Temuan Audit

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. Deskriptif Statistik

Tabel 4.1. Statistik Deskriptif Sampel Model 1,2 dan 3

Variabel	N	Range	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance
Tidak Bebas							
DISC	481	29.63	45.68	75.31	60.8942	5.58162	31.154
DFIN	481	33.33	49.02	82.35	67.2211	4.16863	17.378
DNFIN	481	60	20	80	50.1386	13.13143	172.434
Bebas							
IPM	481	58.40	25.38	83.78	66.4409	6.83324	46.693
UKR	481	3.85x10 ¹³	1.0x10 ¹¹	3.9x10 ¹³	2.96x10 ¹²	3.28x10 ¹²	1.07x10 ²⁵
LNKR	481	5.9494	25.3350	31.2844	28.4542	0.6508	0.4236
DEP	481	77.92	1.97	79.89	57.3201	13.83083	191.292
AUD	481	34.0	1	35	13.218	5.8517	34.2418

Tabel 4.1 menggambarkan statistik deskriptif dari variabel dependen indeks pengungkapan laporan keuangan. Variabel dependen yang pertama dalam penelitian ini adalah indeks pengungkapan laporan keuangan dari tujuh kategori pengungkapan sebanyak 81 item. Nilai berkisar dari minimal 45,68% (Kabupaten Fakfak), dan maksimum 75,31% (Kabupaten Bangka Tengah dan Kota Banda Aceh). Rata – rata tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah sebesar 60,89%. Variabel dependen yang kedua dalam penelitian ini adalah indeks pengungkapan finansial pada laporan keuangan dari dua kategori pengungkapan yaitu kebijakan akuntansi dan item laporan keuangan dengan total pengungkapan sebanyak 51 item. Nilai berkisar dari minimal 49,02% (Kabupaten Deiyai), dan

maksimum 82,35% (Kabupaten Bangka Tengah). Rata – rata tingkat pengungkapan finansial laporan keuangan pemerintah daerah sebesar 67,22%. Tingkat pengungkapan non finansial laporan keuangan merupakan variabel dependen ketiga dalam penelitian ini. Tingkat pengungkapan non finansial laporan keuangan meliputi lima kategori, yaitu: kebijakan fiskal; ekonomi makro; target anggaran daerah; kinerja keuangan dan informasi non-keuangan lainnya dengan total pengungkapan sebanyak 30 pengungkapan. Nilai berkisar dari minimal 20% dan maksimal 80% pada 13 pemerintah kota dan kabupaten yaitu Kota Jambi, Kabupaten Sanggau, Kabupaten Ketapang, Kabupaten Sintang, Kabupaten Kapuas Hulu, Kabupaten Sekadau, Kota Singkawang, Kabupaten Gunung Mas, Kabupaten Barito Selatan, kota Balikpapan, Kabupaten Sumbawa barat, Kabupaten Kepulauan Mentawai, dan Kabupaten Ogan Ilir. Pemerintah daerah Kabupaten Banjarnegara dan Kabupaten Probolinggo mengungkapkan informasi non finansial laporan keuangan sebesar 80%. Rata – rata tingkat pengungkapan non finansial laporan keuangan pemerintah daerah adalah sebesar 50,14%.

4.2. Hasil Pengujian

Tabel 4.2. Hasil Regresi

Variabel	Prediksi Tanda	Model 1(DISC)		Model 2 (DFIN)		Model 3 (DNFIN)	
		Coefficient	P-Value	Coefficient	P-Value	Coefficient	P-Value
(Constant)		58.927	0	72.883	0	35.2	0.377
IPM	+	0.146	0.003**	0.15	0.00**	0.139	0.226
LnUKR	+	-0.245	0.656	-0.522	0.2	0.225	0.863
DEP	+	-0.028	0.279	-0.009	0.632	-0.061	0.329
Tipe	+	0.146	0.853	0.15	0.797	0.14	0.941
Aud	+	0.046	0.291	-0.04	0.21	0.192	0.063*
Adj R ²	:	0.029		0.05		0.008	
F	:	3.829		6.012		1.822	
Sig.	:	0.002		0.000		0.107 ^Δ	

** Signifikan pada level 5%

* Signifikan pada level 10%

^Δ model tidak layak

Pada Model 1 nilai *Adjusted R Square* dapat dilihat pada table 4.2 bahwa variabel bebas nilainya 2,9% variabel dependen. Nilai ini menunjukkan bahwa variabel tingkat pembangunan manusia, ukuran pemerintah daerah, ketergantungan, tipe pemerintahan dan jumlah temuan audit hanya menjelaskan 2,9%. Sisanya, 97,1% dapat dijelaskan oleh variabel lain yang tidak ada pada model. Meskipun *adj R²* tidak besar tapi uji statistik menunjukkan signifikansi, maka model dapat dikatakan layak secara statistik (Gujarati, 2003). Pada Model 2 nilai *Adjusted R Square* dapat dilihat bahwa variabel bebas nilainya 5% variabel dependen. Nilai ini menunjukkan bahwa variabel tingkat pembangunan manusia, ukuran pemerintah daerah, ketergantungan, tipe pemerintahan dan jumlah temuan audit hanya menjelaskan 5%. Sisanya, 95% dapat dijelaskan oleh variabel lain yang tidak ada pada model.

Hasil pengujian Model 3 tidak signifikan secara statistik yang berarti model 3 tidak layak. Selanjutnya, penelitian ini melakukan regresi metode *backward* sebagai analisis lebih lanjut dengan tujuan mengidentifikasi prediktor dominan dan model tertentu yang berpengaruh terhadap pengungkapan non

finansial pada laporan keuangan (table 4.3). Metode ini dimulai dengan model yang berisi semua variabel prediktor kemudian menghilangkan variabel yang tidak signifikan (Field, 2009). Nilai *Adjusted R Square* variabel bebas 1,1% variabel dependen. Nilai ini menunjukkan bahwa variabel tingkat pembangunan manusia, ketergantungan, dan jumlah temuan audit hanya menjelaskan 1,1%. Sisanya, 98,9% dapat dijelaskan oleh variabel lain yang tidak ada pada model.

Tabel 4.3. Regresi Metode Backward Pengungkapan Non Finansial Pada Laporan Keuangan

Coefficients ^a						
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	
	B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	35.200	39.777		.885	.377
	IPM	.139	.115	.072	1.211	.226
	LNUKR	.225	1.308	.011	.172	.863
	DEP	-.061	.062	-.064	-.977	.329
	TIPE	.140	1.879	.004	.075	.941
	AUD	.192	.103	.085	1.865	.063
2	(Constant)	35.459	39.584		.896	.371
	IPM	.134	.094	.070	1.421	.156
	LNUKR	.236	1.299	.012	.182	.856
	DEP	-.061	.062	-.064	-.976	.329
	AUD	.192	.103	.085	1.866	.063
3	(Constant)	42.520	7.801		5.450	.000
	IPM	.136	.094	.071	1.445	.149
	DEP	-.068	.046	-.072	-1.477	.140
	AUD	.191	.103	.085	1.865	.063
4	(Constant)	53.052	2.785		19.047	.000
	DEP	-.092	.043	-.097	-2.129	.034
	AUD	.179	.102	.080	1.751	.081

a. Dependent Variable: DNFIN

Pengujian secara parsial atau uji t pada Model 1 dan Model 2 menunjukkan hanya variabel jumlah tingkat pembangunan manusia berpengaruh signifikan sedangkan ukuran pemerintah daerah, tingkat ketergantungan dan tipe pemerintahan dan temuan audit tidak berpengaruh. Pengujian secara parsial atau uji t pada Model 3 menunjukkan hanya variabel jumlah temuan audit berpengaruh signifikan sedangkan tingkat pembangunan manusia, ukuran pemerintah daerah, tingkat ketergantungan dan tipe pemerintahan tidak berpengaruh secara signifikan.

4.2.1. Tingkat Pembangunan Manusia

Tingkat pembangunan manusia berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah dan pengungkapan finansial tetapi tidak berpengaruh terhadap pengungkapan non finansial. Hasil penelitian ini mengindikasikan kualitas kehidupan masyarakat sebagai *principal* yang semakin baik maka akan semakin tinggi tingkat kemampuannya dan bersikap kritis dalam mengawasi tata kelola keuangan pemerintahannya sehingga pemerintah sebagai *agen* berusaha menghasilkan laporan keuangan yang lebih berkualitas dan akuntabel. Bukti ini mendukung hasil penelitian Arifin (2014) bahwa indeks pembangunan manusia memiliki pengaruh yang positif dalam pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

4.2.2. Ukuran Pemerintah Daerah

Ukuran pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan, pengungkapan finansial dan non finansial pada laporan keuangan. Jumlah aset yang besar sering menjadi kendala dalam melaporkan laporan keuangan bagi pemerintah di Indonesia karena belum semua aset yang dimiliki pemerintah dicatat dengan baik. Sehingga semakin besar jumlah aset semakin sulit dalam melakukan pengungkapan laporan keuangan. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) menyatakan ukuran pemerintah daerah tidak mempengaruhi pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah.

4.2.3. Tingkat Ketergantungan

Tingkat ketergantungan tidak memberikan pengaruh bagi pemerintah daerah untuk meningkatkan tingkat pengungkapan dalam laporan keuangan baik finansial atau non finansial. Hal ini dapat disebabkan hubungan pemerintah pusat dan daerah yang tidak terlalu erat sejak otonomi daerah sehingga tidak ada ada monitoring khusus pelaporan keuangan Pemda oleh Pemerintah Pusat sehingga pemerintah daerah tidak terdorong untuk meningkatkan kualitas laporannya. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan Susbiyani dan lain – lain (2014) dan Martani dan Liestiani (2012) yang tidak menemukan pengaruh signifikan tingkat ketergantungan terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

4.2.4. Tipe Pemerintahan

Tipe pemerintahan baik kota dan kabupaten tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan, pengungkapan finansial dan non finansial pada laporan keuangan sehingga tidak ada perbedaan tingkat pengungkapan antara tipe pemerintah daerah. Hal ini dapat disebabkan kabupaten dan kota memiliki wewenang yang sama yaitu mengatur dan mengurus pemerintahannya sendiri. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011), Martani dan Lestiani (2012) dan Arifin (2014) yang menemukan tipe pemerintahan bukan variabel prediktor signifikan dari pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

4.2.5. Temuan Audit

Temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat total pengungkapan laporan keuangan dan pengungkapan finansial. Hal ini dapat disebabkan pemerintah daerah belum sepenuhnya menindaklanjuti rekomendasi atas hasil temuan audit BPK. Hasil pengujian ini mendukung Hilmi dan Martani (2012) dan Arifin (2014) yang menyatakan temuan audit tidak berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan.

Temuan audit ternyata berpengaruh terhadap pengungkapan non finansial laporan keuangan. Hal ini dapat disebabkan pemerintah daerah menindaklanjuti dan mengungkapkan temuan yang menyangkut kewajiban kontijensi dan kerugian yang mungkin terjadi dari kontrak/komitmen dengan pihak ketiga.

Hal ini dapat menjadi pertimbangan oleh pemerintah daerah dalam membuat komitmen kerjasama dengan pihak ketiga agar tidak berpotensi kerugian negara.

5. SIMPULAN DAN SARAN

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

Tingkat pengungkapan laporan keuangan dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan indeks 81 item yang terbagi dalam 7 kategori yang berasal dari Standar Akuntansi Pemerintah Indonesia (PP No.71 Tahun 2010 Lampiran II) untuk mengeksplorasi hubungan antara pengungkapan wajib (sebagai diukur dengan indeks pengungkapan laporan keuangan) dengan variabel prediktor. Hasil penelitian ini memberikan kontribusi pada literatur akuntansi sektor publik yaitu dapat mengetahui seberapa jauh tingkat pengungkapan laporan keuangan yang dilihat dari tingkat pengungkapan laporan keuangan di pemerintah daerah secara keseluruhan, pengungkapan finansial dan non finansial pada laporan keuangan pemerintah daerah. Informasi finansial dan non finansial pada laporan keuangan penting karena masyarakat sebagai *principal* berhak mengetahui dan penyelenggaraan keuangan dan hasil dari kinerja pemerintah daerah sebagai *agent*. Hal ini didukung oleh Undang – undang No 14 Tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik untuk memenuhi kebutuhan masyarakat dalam mendapatkan informasi mengenai penyelenggaraan negara.

Tingkat pembangunan manusia berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah dan pengungkapan finansial tetapi tidak berpengaruh terhadap pengungkapan non finansial pada laporan keuangan.

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

Keterbatasan Penelitian ini menggunakan *cross-sectional* daripada data *longitudinal*. Akibatnya, tidak mendeteksi perubahan temporal praktik pengungkapan wajib oleh pemerintah daerah.

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

Daftar Pustaka

- Adzani & Martani. 2014. Pengaruh Kesejahteraan Masyarakat, Faktor Politik Dan Ketidapatuhan Regulasi Terhadap Opini Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Proceeding SNA 17*.
- Arifin, Johan. 2014. Isomorphic Pressures Influencing The Level of Mandatory Disclosure Within Financial Statements of Indonesian Local Governments. *Ph.D. Curtin University, School of Accounting. Thesis*.
- Baber, W.R. 1983. Toward Understanding the Role of Auditing in the Public Sector. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 5, h. 213-227
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2015. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2015*. <http://www.bpk.go.id>. Diakses Desember 2016.
- Badan Pusat Statistik. 2015. *Indeks Pembangunan Manusia 2014: Metode Terbaru*. ISSN: 2086-2369 Nomor Publikasi : 07310.1517. Jakarta : Badan Pusat Statistik.
- Direktorat Jenderal Bina Keuangan Daerah Kementerian Dalam Negeri. 2014. Postur APBD. Retrieved from <http://keuda.kemendagri.go.id>.
- Ejoh, Ndifon Ojong & Ejom, Patrick Ekponta. 2014. The Effect of Internal Audit Function on the Financial Performance of Tertiary Institutions in Nigeria. *International Journal of Economics, Commerce and Management United Kingdom Vol. II, Issue 10*.
- Field, A.2009. *Discovering Statistics Using SPSS*. 3rd edition. London: SAGE Publication.
- Giroux, Gary dan Andrew J McLelland.2003. Governance Structures and Accounting at Large Municipalities. *Journal of Accounting and Public Policy* .
- Gujarati, Damodar N. 2003. *Basic Econometrics*. McGraw-Hill : New York.
- Halim, Abdul. 2010. *Sistem Akuntansi Sektor Publik : Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat, Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah, Kapita Selekta Sistem Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta : UPP STIM YKPN.
- Healy, P.M., and K.G. Palepu. 2001. Information Asymmetry, Corporate Disclosure, and The Capital Markets: A Review of The Empirical Disclosure Literature. *Journal of Accounting and Economics* 31(1- 3): 405-440.
- Huther, Jeff &Anwar Shah.1998. Applying a Simple Measure of Good Governance to the Debate on Fiscal Decentralization. *Policy Research Working Paper 1894*.
- Hilmi, Amiruddin Zul & Dwi Martani.2012. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi. *Proceeding SNA 15*.
- Ingram, RW .1984. Economic Incentives and the Choice of State Government Accounting Practices . *Journal of Accounting Research, Vol. 22, No. 1. pp. 126-144*.
- Kawedar, W., Abdul R., dan Sri H. 2008. *Akuntansi Sektor Publik : Buku I*. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro,
- Komite Nasional Kebijakan Governance.2008. Pedoman Umum Good Public Governance
- Mahmudi.2010. *Analisis Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Yogyakarta : UPP STIM YKPN.
- Martani, Dwi and Annisa Lestiani.2012. Disclosure in Local Government Financial Statements: the Case of Indonesia. *Global Review of Accounting and Finance Vol. 3. No. 1*.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi.
- Meijer, A.J. 2003. Transparent Government: Parliamentary and Legal Accountability in An Information Age, *Information Polity*, Vol. 8.
- Mou, TM .1984. The New Economics Of Organization. *American Journal of Political Science, Vol. 28, No. 4, pp. 739-777*

- Mulyadi. 2002. *Auditing*. Buku 1, edisi Enam, Jakarta: Salemba Empat.
- Nyoto, Harryanto & Faudziah Hanim Fadzil. Fiscal Decentralization after Implementation of Regional Autonomy in Indonesia. *Artikel*.
- Nordiawan, Deddi. 2007. *Akuntansi Sektor Publik*. Salemba Empat : Jakarta.
- Patrick, Patricia A. 2007. *The Determinants of Organizational Innovativeness: The Adoption of GASB 34 in Pennsylvania Local Government*. Ph.D. dissertation, The Pennsylvania State University, United States -Pennsylvania. (Retrieved August 8, 2011, from Accounting & Tax Periodicals, Publication No. AAT 3266180)
- Rajkumar, Andrew Sunil & Swaroop, Vinaya. 2008. Public spending and outcomes: does governance matter?. *Journal of Development Economics*, 86, 96-111.
- Ramachandran, H. 2002. Governance and People's Participation: Vision 2020 in India Vision 2020: Report Plus Background Papers, Planning Commission, Government of India, New Delhi
- Republik Indonesia. 2008. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik.
- Robbins, Walter A dan Kenneth R. Austin. 1986. Disclosure Quality in Governmental Financial Reports: An Assessment of the Appropriateness of a Compound Measure. *Journal of Accounting Research Vol. 24*
- Rutherford. 2000. The Construction and Presentation of Performance Indicators in Executive Agency External Reports. *Financial Accountability & Management*, Volume. 16, No. 3, pp. 225-49
- Schofer, E. & J.W. Meyer. 2005. The Worldwide Expansion of Higher Education in The Twentieth Century. *American Sociological Review* 70 (6): 898-920.
- Setyaningrum dan Syafitri .2012. Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia, Desember, Vol. 9, No. 2*.
- Siegel, J. G., & Shim, J. K. (1994). *Kamus Istilah Akuntansi*. Jakarta: PT. Elex Media Computindo, Kelompok Gramedia.
- Shi, Min & Svensson, J. 2002. Political Business Cycles in Developed and Developing Countries. *Manuscript, IIES* .
- Suhardjanto, D., Rusmin, Mandasari, P. & Brown, A. 2010. Mandatory Disclosure Compliance and Local Government Characteristics: Evidence from Indonesian Municipalities. *Penelitian Hibah Publikasi Internasional, LP2MUN*.
- Suhardjanto dan Yulianingtyas, R. 2011. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Universitas Sebelas Maret*
- Susbiyani, A., Bambang S., Sutrisno & Bambang P. 2014. The Compliance with Mandatory Disclosure of Financial Statement: A Study from Local Government in Indonesia. *Research Journal of Finance and Accounting. ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online) Vol.5, No.10*.
- Suwardjono. 2005. *Teori Akuntansi Perekayasaan Pelaporan Keuangan*. Yogyakarta. BPFE UGM.
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Undang – Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara
- Undang – Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

