



UNIVERSITAS INDONESIA

**PENGARUH OPINI AUDIT DAN TEMUAN AUDIT
TERHADAP TINGKAT PENGUNGKAPAN
PADA LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH**

SKRIPSI

Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana

**EVANTI ANDRIANI
1006811892**

**FAKULTAS EKONOMI
PROGRAM EKSTENSI AKUNTANSI
DEPOK
JULY 2012**

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

Skripsi ini adalah hasil karya sendiri, dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk telah saya nyatakan dengan benar

Nama : Evanti Andriani

NPM : 1006811892

Tanda Tangan :

Tanggal : 16 July 2012

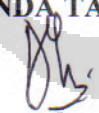
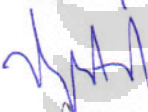



HALAMAN PENGESAHAN

Skripsi ini diajukan oleh :
Nama : Evanti Andriani
NPM : 1006811892
Program Studi : Ekstensi Akuntansi
Judul Skripsi
-Indonesia : Analisis Pengaruh Opini Audit dan Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah
-Inggris : Analysis of Effect of Audit Opinion and Audit Finding for Disclosure of Governement Financial Statement

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Sarjana Ekonomi pada Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Indonesia

DEWAN PENGUJI

	NAMA	TANDA TANGAN
KETUA	: Dodik Siswantoro S.E., M.Sc. Acc	()
PEMBIMBING	: Dyah Setyaningrum S.E.,M.S.M.	()
ANGGOTA PENGUJI	: Sonya Oktaviana S.E., M.Ak	()

Ditetapkan di : Depok

Tanggal : 13 July 2012

KPS Ekstensi Akuntansi

Sri Nurhayati, SE, MM, S.A.S.

NIP : 196003171986022001

KATA PENGANTAR

Syukur Alhamdulillah penulis panjatkan atas kehadiran Allah SWT. Karena atas rahmat dan karunia-Nya, penulis dapat menyelesaikan skripsi ini yang berjudul “Analisis Pengaruh Opini Audit dan Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah”. Adapun tujuan dari penulisan skripsi ini adalah untuk memenuhi persyaratan dalam mencapai gelar Sarjana Ekonomi pada Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.

Penulis menyadari bahwa tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak, baik dari masa awal perkuliahan sampai pada penyusunan skripsi ini. Dengan selesainya penyusunan skripsi ini, penulis ingin menyampaikan ucapan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada :

1. Kedua orang tua penulis yang selalu mendoakan untuk kelancaran dalam menyelesaikan penulisan skripsi ini dan juga memberikan bantuan secara moril dan material. Untuk papa yang selalu siap sedia membantu penulis dalam hal tukar pikiran jika ada yang penulis tidak mengerti dengan teori yang berkaitan dengan penelitian. Untuk mama yang selalu memberikan motivasi dan kasih sayangnya kepada penulis.
2. Ibu Dyah Setyaningrum selaku dosen pembimbing yang telah menyediakan waktu, tenaga, dan pikiran dalam mengarahkan penulis dalam penyusunan skripsi.
3. Bapak Dodik Siswantorodan Ibu Sonya Oktaviana selaku tim dosen penguji, terimakasih atas saran terhadap penelitian ini.
4. Andika Amanatillah. Terima kasih atas kesabaran, doa, dan dorongan moril yang membuat penulis selalu semangat dalam penulisan skripsi ini.
5. Teman – teman seperjuangan selama masa perkuliahan dan yang sudah mengisi hari-hari selama berkuliah di FEUI. Power ranger yaitu Bacil,

Bari, Wyndadan Ikhwan. Dan temen-temen lainnya yaitu Retno, Vivi , Dinda, Nita, Windy,Damar, Maria, Qisthi, Andika, Ghani, dan Mone.

6. Untuk pasangan Arintika dan Wendy yang sudah mau direpotkan oleh penulis ketika mengumpulkan data dan sudah membantu penulis jika penulis membutuhkan.
7. Teman–teman seperjuangan selama menjalani bimbingan. Agus (Dwi), Feby dan Panggah.
8. Teman–teman yang membantu dalam melakukan scoring laporan keuangan. Desinta, Steven danKhanti.
9. Dan pihak-pihak lain yang tidak bias disebutkan satu persatu yang telah membantu proses pengerjaan skripsi ini.

Penulis menyadari bahwa penulisan skripsi ini masih kurang sempurna. Karena itu, kritik dan saran yang membangun dari para pembaca sangat diharapkan demi kesempurnaan skripsi ini. Akhirnya penulis berharap semoga karya ini dapat bermanfaat bagi para pembaca.

Depok, 16 July 2012

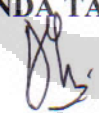
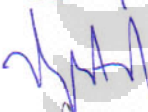

Evanti Andriani

HALAMAN PENGESAHAN

Skripsi ini diajukan oleh :
Nama : Evanti Andriani
NPM : 1006811892
Program Studi : Ekstensi Akuntansi
Judul Skripsi
-Indonesia : Analisis Pengaruh Opini Audit dan Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah
-Inggris : Analysis of Effect of Audit Opinion and Audit Finding for Disclosure of Governement Financial Statement

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Sarjana Ekonomi pada Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Indonesia

DEWAN PENGUJI

	NAMA	TANDA TANGAN
KETUA	: Dodik Siswantoro S.E., M.Sc. Acc	()
PEMBIMBING	: Dyah Setyaningrum S.E., M.S.M.	()
ANGGOTA PENGUJI	: Sonya Oktaviana S.E., M.Ak	()

Ditetapkan di : Depok

Tanggal : 13 July 2012

KPS Ekstensi Akuntansi

Sri Nurhayati, SE, MM, S.A.S.

NIP : 196003171986022001

ABSTRAK

Nama : Evanti Andriani
Program Studi : S1 Ekstensi
Judul : Analisis Pengaruh Opini Audit dan Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Penelitian ini dilakukan untuk menganalisis pengaruh opini dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Temuan audit dalam penelitian ini terdiri dari jumlah temuan terkait SPI, jumlah temuan terkait ketidakpatuhan dan nilai temuan. Dalam penelitian ini menggunakan 2 (dua) model penelitian. Model pertama yaitu menggunakan metode *Lag Effect*, yang meneliti pengaruh opini dan temuan audit di tahun 2008 terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan di tahun 2009, sedangkan metode kedua tidak menggunakan *Lag Effect*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa untuk kedua model hanya opini dan nilai temuan yang berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan. Untuk opini memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan. Sedangkan untuk nilai temuan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap pengungkapan.

Kata kunci :

Opini audit, temuan audit , pengungkapan

ABSTRACT

Name : *Evanti Andriani*

Study Program : *SI Ekstension*

Title : *Analysis of Effect of Audit Opinion and Audit Findings for Disclosure Local Government Financial Statements*

The study was conducted to analyze the effect of audit opinions and findings on the level of disclosure of local government financial reports. Audit findings in this study consisted of the number of findings related to SPI, the number of findings related to non-compliance and value of finding. In this study using a 2 (two) research model .The first model is using the Lag Effect, which examines the influence of audit opinions and finding in 2008 on the disclosure of financial statement in 2009. While the second method does not use the Lag Effect. The results showed that for both models only the opinions and the findings of a significant effect on the level of disclosure. For the opinions has a positive and significant impact on disclosure. As for the value of the findings has a negative and significant effect on disclosure.

Keyword :

Audit Opinion, Audit Finding, Disclosure

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
LEMBAR PERNYATAAN ORISINALITAS	ii
LEMBAR PENGESAHAN	iii
KATA PENGANTAR	iv
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH	vi
ABSTRAK	vii
DAFTAR ISI.....	ix
DAFTAR TABEL.....	xii
DAFTAR GAMBAR	xv
DAFTAR LAMPIRAN.....	xiv
1. PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang.....	1
1.2 Perumusan Masalah.....	5
1.3 Tujuan Penelitian.....	5
1.4 Manfaat Penelitian.....	5
1.5 Ruang Lingkup	6
1.6 Sistematika Penulisan	6
2. TEORI DAN TINJAUAN PUSTAKA	8
2.1 Akuntabilitas dan Transparansi	8
2.2 Pemeriksaan Keuangan Daerah	9
2.2.1 Badan Pemeriksa Keuangan	9
2.2.2 Kondisi Hasil Pemeriksaan di Indonesia	11
2.2.2.1 Opini Audit	11
2.2.2.2 Temuan Audit	13
2.3 Signaling Theory pada Pemerintah Daerah	17
2.4 Kualitas Audit.....	18

2.5 Pengungkapan dalam Laporan Keuangan	23
2.6 Penelitian Terdahulu dan Pengembangan Hipotesis	25
2.6.1 Opini Audit	25
2.6.2 Temuan Audit	26
3. METODOLOGI PENELITIAN	28
3.1 Kerangka Konseptual Penelitian	28
3.2 Populasi dan Sampel Penelitian	29
3.3 Metode Pengumpulan Data	30
3.4 Model Penelitian	30
3.5 Operasionalisasi Variabel	32
3.5.1 Variabel Dependen	32
3.5.2 Variabel Independen	33
3.5.2.1 Opini Audit	33
3.5.2.2 Temuan Audit Terkait Kelemahan Pengendalian Intern	33
3.5.2.3 Temuan Audit Terkait Ketidapatuhan Terhadap Perundang-Undangan	34
3.5.2.4 Nilai Temuan Audit Terkait Tingkat Penyimpangan	35
3.5.3 Variabel Kontrol	36
3.6 Metode Analisis Data	38
3.6.1 Analisis Statistik Deskriptif	39
3.6.2 Uji Asumsi Klasik	39
3.6.2.1 Uji Normalitas	39
3.6.2.1 Uji Heterokedastisitas	40
3.6.2.2 Uji Multikolinieritas	40
3.6.2.3 Uji Autokorelasi	41
3.6.3 Uji Hipotesis	41
3.6.3.1 Uji F-statistik	41
3.6.3.2 Uji T-statistik	42

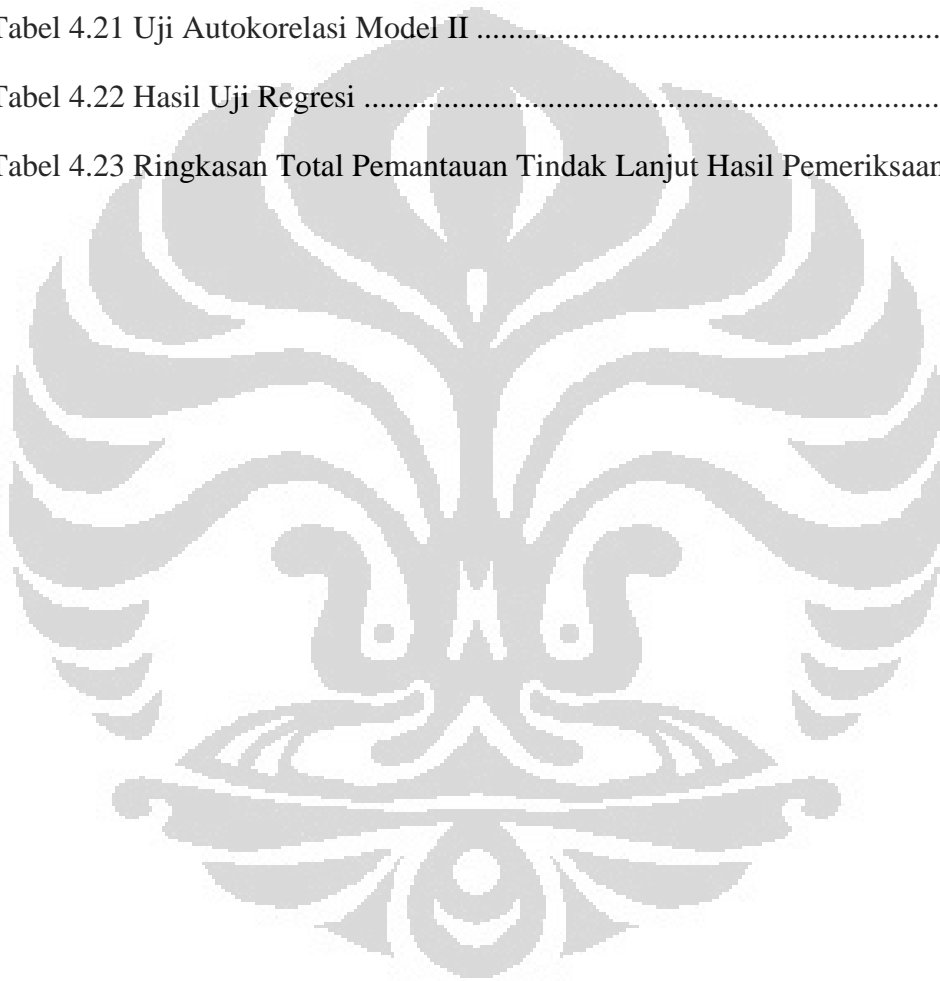
3.6.3.3 Koefisien Determinasi	43
4. ANALISIS DAN PEMBAHASAN.....	44
4.1 Sampel Penelitian	44
4.2 Analisis Statistik Deskriptif.....	45
4.2.1 Analisis Statistik Deskriptif Model I	45
4.2.1.1 Tingkat Pengungkapan	46
4.2.1.2 Opini	46
4.2.1.3 Jumlah Temuan Terkait Pengendalian Intern	47
4.2.1.4 Jumlah Temuan Terkait Ketidapatuhan	47
4.2.1.5 Nilai Temuan atas Tingkat Penyimpangan.....	48
4.2.1.6 Tingkat Ketergantungan	48
4.2.1.7 Tipe Pemerintah Daerah	48
4.2.1.8 Ukuran Pemerintah Daerah	49
4.2.1.9 Kekayaan Pemerintah Daerah	49
4.2.2 Analisis Statistik Deskriptif Model II	50
4.2.2.1 Tingkat Pengungkapan	50
4.2.2.2 Opini	50
4.2.2.3 Jumlah Temuan Terkait Pengendalian Intern	51
4.2.2.4 Jumlah Temuan Terkait Ketidapatuhan	51
4.2.2.5 Nilai Temuan atas Tingkat Penyimpangan.....	52
4.2.2.6 Tingkat Ketergantungan	52
4.2.2.7 Tipe Pemerintah Daerah	53
4.2.2.8 Ukuran Pemerintah Daerah	53
4.2.2.9 Kekayaan Pemerintah Daerah	53
4.3 Analisis Korelasi Antar Variabel	54
4.3.1 Analisis Korelasi Antar Variabel Model I.....	54
4.3.2 Analisis Korelasi Antar Variabel Model II.....	56

4.4 Hasil Uji Klasik	38
4.4.1 Uji Normalitas	57
4.4.2 Uji Multikolinieritas	59
4.4.2.1 Uji Multikolinearitas Model I.....	59
4.4.2.2 Uji Multikolinearitas Model II	60
4.4.3 Uji Heteroskedastisitas	61
4.4.3.1 Uji Heteroskedastisitas Model I	61
4.4.3.2 Uji Heteroskedastisitas Model II.....	62
4.4.4 Uji Autokorelasi	62
4.4.4.1 Uji Autokorelasi Model I.....	63
4.4.4.2 Uji Autokorelasi Model II	63
4.5 Uji Hipotesis	64
4.5.1 Uji Signifikansi F-test (Uji F)	65
4.5.2 Uji Determinasi R (Adjusted R ²).....	65
4.5.3 Uji Signifikansi T-test (Uji T).....	66
4.5.3.1 Pengaruh Opini terhadap Pengungkapan	66
4.5.3.2 Pengaruh Jumlah Temuan Audit terkait Kelemahan Pengendalian	69
4.5.3.3 Pengaruh Jumlah Temuan Audit terkait Ketidakpatuhan...	70
4.5.3.4 Pengaruh Nilai Temuan Audit terhadap Pengungkapa.....	71
4.5.3.5 Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap pengungkapan	72
5. KESIMPULAN DAN SARAN	75
5.1 Kesimpulan.....	75
5.2 Keterbatasan	76
5.3 Saran	77
5.4 Implikasi	77
DAFTAR PUSTAKA	78
LAMPIRAN	80

DAFTAR TABEL

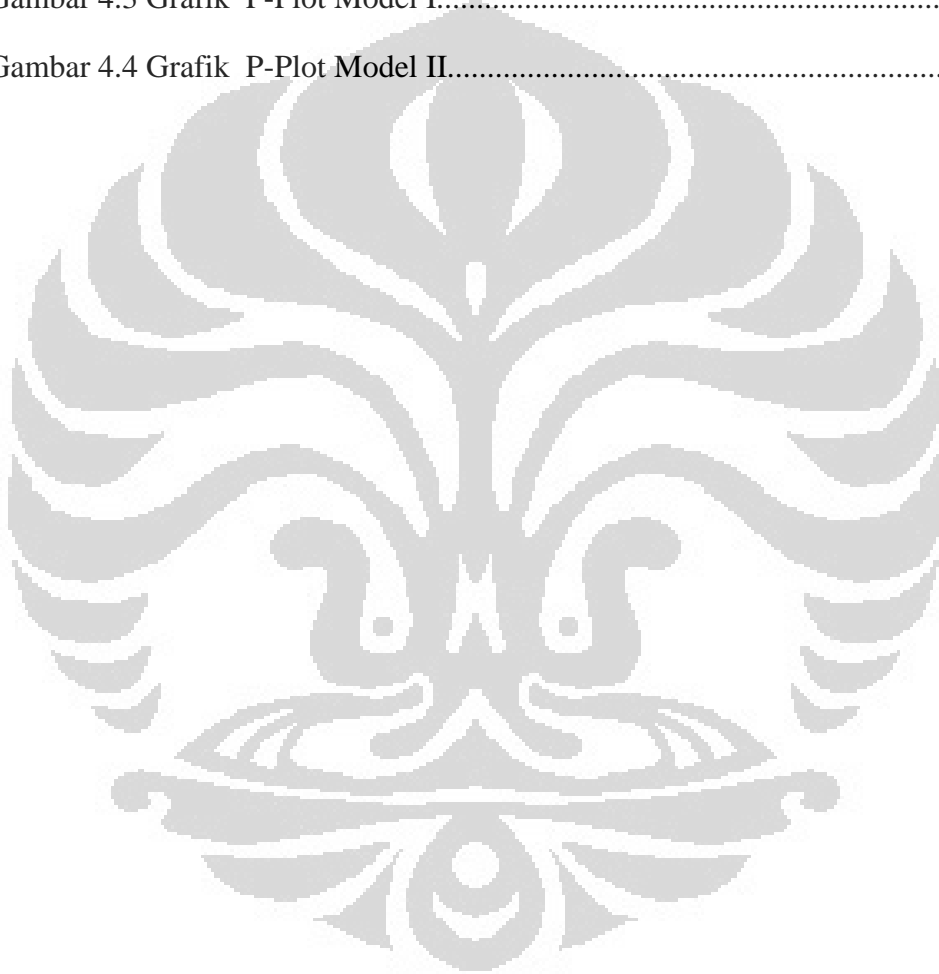
Tabel 1.1 Perkembangan Opini LKPD Tahun 2006-2010.....	3
Tabel 2.1 Kelompok Temuan SPI atas Pemeriksaan LKPD Tahun 2008-2010.....	14
Tabel 2.2 Kelompok Temuan Ketidapatuhan terhadap Perundangan.....	15
Tabel 2.3 Faktor- Faktor Penentu Kualitas Audit	19
Tabel 3.1 Ringkasan Operasionalisasi Variabel Bebas dan Hipotesis.....	36
Tabel 3.2 Ringkasan Operasionalisasi Variabel Kontrol	38
Tabel 4.1 Tabel Proses Pengambilan Sampel	44
Tabel 4.2 Statistik Deskriptif Model I.....	45
Tabel 4.3 Proporsi Opini Audit Model I.....	46
Tabel 4.4 Pengaruh Perubahan Opini terhadap Perubahan Pengungkapan.....	46
Tabel 4.5 Pengaruh Perubahan Temuan SPI terhadap Perubahan Pengungkapan	47
Tabel 4.6 Pengaruh Perubahan Temuan Ketidapatuhan terhadap Perubahan Pengungkapan	48
Tabel 4.7 Pengaruh Perubahan Nilai Temuan terhadap Perubahan Pengungkapan	48
Tabel 4.8 Proporsi Tipe Pemerintahan Daerah Model I.....	49
Tabel 4.9 Statistik Deskriptif Model II.....	50
Tabel 4.10 Proporsi Opini Audit Model II	51
Tabel 4.11 Proporsi Tipe Pemerintah Daerah Model II.....	53
Tabel 4.12 Tabel Pearson Correllation Model I.....	54
Tabel 4.13 Tabel Pearson Correllation Model II.....	56
Tabel 4.14 Matriks Korelasi Model I.....	59

Tabel 4.15 Hasil Uji Multikolinearitas Model I.....	60
Tabel 4.16 Matriks Korelasi Model II	60
Tabel 4.17 Hasil Uji Multikolinearitas Model II	61
Tabel 4.18 Hasil Uji Heterokedastisitas Model I	62
Tabel 4.19 Hasil Uji Heterokedastisitas Model II	62
Tabel 4.20 Uji Autokorelasi Model I	63
Tabel 4.21 Uji Autokorelasi Model II	64
Tabel 4.22 Hasil Uji Regresi	64
Tabel 4.23 Ringkasan Total Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan	68



DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Grafik Perkembangan Opini LKPD Tahun 2006-2010	12
Gambar 3.1 Faktor Determinan Pengungkapan	29
Gambar 4.1 Grafik Histogram Model I.....	58
Gambar 4.2 Grafik Histogram Model II.....	58
Gambar 4.3 Grafik P-Plot Model I.....	58
Gambar 4.4 Grafik P-Plot Model II.....	58



DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 3.1 Checklist Scoring	80
Lampiran 4.1 Rincian Pengaruh Perubahan Opini terhadap Pengungkapan. ..	90
Lampiran 4.2 Rincian Pengaruh Perubahan Temuan SPI terhadap Pengungkapan	100
Lampiran 4.3 Rincian Pengaruh Perubahan Temuan Ketidakpatuhan terhadap Pengungkapan	110
Lampiran 4.4 Rincian Pengaruh Perubahan Nilai Temuan terhadap Pengungkapan	120
Lampiran 4.5 Hasil Regresi	130
Lampiran 4.6 Daftar Rekapitulasi Hasil Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Pemerintah Daerah.....	131

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Semenjak terjadinya krisis ekonomi yang melanda Indonesia pada awal tahun 1996 dan puncaknya pada tahun 1997, pemerintah pusat memutuskan untuk mendelegasikan sebagian wewenang untuk pengelolaan keuangan kepada daerah, sehingga diharapkan daerah dapat membiayai pembangunan atas keuangan sendiri (Azhar, 2008). Otonomi Daerah yang diamanatkan oleh UU No. 22 Tahun 1999 dan diamandemen menjadi UU No. 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah, intinya adalah adanya pendelegasian kewenangan kepada daerah otonom untuk mengatur dan mengelola urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakatnya secara mandiri sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Oleh karena itu dalam rangka mendukung terciptanya tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*), dalam pelaksanaan otonomi daerah tersebut, pemerintah daerah berkewajiban mempertanggungjawabkan pengelolaan keuangannya secara transparan dan akuntabel sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku. Bentuk upaya pemerintah daerah dalam mempertanggungjawabkan pengelolaan keuangan daerah secara akuntabel dan transparan adalah dengan menyusun Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku agar bisa menyajikan informasi yang mudah diakses, dipahami dan dipertanggungjawabkan kepada masyarakat.

Pada tahun 2005 pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Peraturan ini mengamanatkan kepada pemerintah pusat dan daerah untuk melaporkan transaksi dan mengungkapkan transaksi keuangan pada Catatan Laporan Keuangannya berdasarkan SAP. Terdapat hasil penelitian yang menunjukkan tingkat pengungkapan untuk Neraca, Laporan Arus Kas dan Laporan Realisasi Anggaran cenderung cukup tinggi. Sementara tingkat pengungkapan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) masih rendah (Rahardian;Wijayanti, 2008).

Terdapat beberapa kendala yang dihadapi oleh Pemerintah Daerah dalam penerapan SAP, terutama kendala yang membuat kualitas pengungkapan yang sesuai dengan SAP menjadi rendah, diantaranya yaitu kualitas sumber daya manusia (SDM) di daerah yang belum memadai, inkonsistensi dalam penerbitan peraturan perundangan terkait akuntansi pemerintahan dan kurangnya sosialisasi serta pendampingan untuk daerah-daerah yang relatif terpencil yang dilakukan oleh Depdagri, KSAP, BPK dan pihak-pihak lain tentang penerapan SAP.

Kendala yang dihadapi oleh pemerintah daerah tersebut menjadi salah satu faktor yang mengakibatkan tingkat pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) pada Catatan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan di Indonesia masih rendah yaitu rata-rata pengungkapan sebesar 35.45% (Liestiani, 2008), 52.57% (Mandasari, 2009), 54.54 % (Retnoningsih, 2009) dan 22% (Lesmana, 2010). Dari jumlah persentase pengungkapan tersebut dapat diartikan belum adanya pemerintah daerah yang mengungkapkan secara penuh dalam laporan keuangan daerah mereka masing-masing.

Pemerintah Daerah di Indonesia juga masih belum dapat memberikan pertanggungjawaban yang baik terkait pengelolaan keuangan daerahnya dan hanya sedikit yang telah menyusun laporan keuangan dengan baik dan sesuai dengan ketentuan. Berdasarkan hasil pemeriksaan BPK terlihat bahwa kualitas audit yang diperoleh Pemerintah Daerah di Indonesia masih rendah. Hal ini ditunjukkan dengan masih sedikitnya daerah yang mampu memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP).

Pada tahun 2010, hanya 7% dari 516 laporan pemerintah daerah yang memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) . Perkembangan Opini LKPD Tahun 2006 s.d 2010 dapat dilihat dalam tabel dibawah ini.

Tabel 1.1
Perkembangan Opini LKPD Tahun 2006-2010

LKPD	OPINI								JUMLAH
	WTP	%	WDP	%	TW	%	TMP	%	
2006	3	1%	327	70%	28	6%	105	23%	463
2007	4	1%	283	60%	59	13%	123	26%	469
2008	13	3%	323	67%	31	6%	118	24%	485
2009	15	3%	330	65%	48	10%	111	22%	504
2010	34	7%	341	66%	26	5%	115	22%	516

Sumber : Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2011

Penelitian terkait pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah dapat ditinjau dari sisi pengungkapan atas laporan keuangan. Banyak faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan laporan keuangan daerah. Copley (1991) meneliti pengaruh *Audit Firm Size* dan *Audit Fee* terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Dalam penelitian ini *Audit Firm Size* dan *Audit Fee* merupakan ukuran dari kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *Audit Firm Size* dan *Audit Fee* positif mempengaruhi tingkat pengungkapan yang muncul dalam laporan keuangan. Di Indonesia, untuk mengukur kualitas audit laporan keuangan pemerintah daerah dapat menggunakan temuan audit dan opini audit, sebagai mana penelitian yang dilakukan oleh Nuraeni (2010).

Liestiani (2008) dalam penelitiannya menggunakan jumlah temuan audit dan nilai temuan sebagai salah satu yang mempengaruhi pengungkapan. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah memiliki hubungan positif dengan jumlah temuan audit. Hal ini membuktikan teori yang mengatakan bahwa pemerintah daerah akan memenuhi rekomendasi yang diberikan oleh BPK untuk melakukan perbaikan dan meningkatkan pengungkapan pada laporan keuangannya. Sebaliknya, nilai temuan memiliki hubungan negatif dengan pengungkapan laporan keuangan daerah. Hasil ini membuktikan hipotesis yang dibuat yang menyatakan bahwa semakin tinggi tingkat penyimpangan, maka pemerintah daerah cenderung

Universitas Indonesia

untuk menutupi penyimpangan tersebut, maka tingkat pengungkapan menjadi rendah.

Di Indonesia, untuk semua proses audit sektor publik dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai satu-satunya lembaga negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan pada sektor publik. Sehingga untuk melakukan penelitian terhadap kualitas audit dilingkungan sektor publik tidak bisa menggunakan atribut KAP seperti *Audit Firm Size* dan *Audit Fee* seperti penelitian yang dilakukan oleh Copley (1991). Oleh karena itu, penelitian ini menggunakan opini audit dan temuan audit sebagai faktor yang mempengaruhi pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

Meskipun Liestiani (2008) dalam penelitiannya sudah menggunakan temuan audit sebagai faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan, namun dalam penelitiannya tersebut, laporan keuangan yang digunakan untuk mengukur temuan audit dan pengaruhnya terhadap pengungkapan adalah laporan keuangan ditahun yang sama. Padahal, idealnya temuan audit baru dapat di ukur setelah pengungkapan laporan keuangan dibuat oleh pemerintah daerah. Oleh karena itu kontribusi penulis dari penelitian ini adalah melakukan penelitian tentang pengaruh temuan audit terhadap tingkat pengungkapan dengan menggunakan metode *Lag Effect* yaitu dengan mengukur temuan audit laporan keuangan tahun lalu untuk mengetahui pengaruhnya terhadap peningkatan pengungkapan pada laporan keuangan tahun berikutnya. Selain menggunakan metode *Lag Effect*, penulis juga akan tetap melakukan penelitian dengan menggunakan metode yang digunakan Liestiani (2008), tujuannya untuk melakukan pengujian sensitivitas yaitu untuk mengetahui apakah hasil pengujian yang dilakukan oleh penulis sama dengan hasil pengujian yang dilakukan Liestiani (2008), walaupun sampel yang digunakan berbeda. Liestiani (2008) menggunakan 100 laporan keuangan pemerintah daerah tahun anggaran 2006, sedangkan penulis menggunakan 442 laporan keuangan pemerintah daerah tahun anggaran 2009.

Kontribusi penulis lainnya dalam penelitian ini adalah mencoba menghubungkan pengaruh opini audit dengan pengungkapan pada laporan keuangan, karena sejauh pengetahuan penulis, belum ada penelitian di Indonesia yang menghubungkan opini audit dengan tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Oleh karena itu penulis dalam penelitian ini mencoba meneliti pengaruh opini audit tahun lalu terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah dan juga pengaruh opini audit pada tahun yang sama dengan pengungkapan laporan keuangan pada tahun tersebut.

Permasalahan mengenai opini audit dan temuan audit BPK dan pengaruhnya terhadap pengungkapan yang disajikan dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah inilah yang menarik penulis untuk membahasnya dalam skripsi ini. Sehingga hal ini yang mendorong penulis untuk mengangkat Topik Ini yaitu “ **Analisis Pengaruh Opini Audit dan Temuan Audit terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**”

1.2 Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang penelitian yang telah dikemukakan diatas, maka dapat dirumuskan masalah penelitian sebagai berikut

1. Apakah Opini Audit dan Temuan Audit tahun lalu berpengaruh terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di tahun ini ?
2. Apakah Opini Audit dan Temuan Audit di tahun yang sama berpengaruh terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah ?

1.3 Tujuan Penelitian

Penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk

1. Menganalisis pengaruh Opini Audit dan Temuan Audit tahun lalu terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di tahun ini.

2. Menganalisis pengaruh Opini Audit dan Temuan Audit di tahun yang sama terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

1.4 Manfaat Penelitian

Manfaat yang diperoleh dari penelitian ini adalah

1. Bagi penulis. Penelitian ini menambah pengetahuan penulis terhadap faktor- faktor penting yang harus diperhatikan dalam melakukan pengujian terhadap laporan keuangan pemerintah daerah.
2. Bagi pemerintah daerah. Pemerintah daerah diharapkan dapat lebih meningkatkan kualitas laporan keuangannya agar lebih dapat diandalkan.
3. Bagi BPK. Sebagai kontrol untuk memastikan setiap rekomendasi dari temuan audit sudah ditindak lanjuti atau belum.

1.5 Ruang Lingkup

Untuk memfokuskan penelitian ini, penulis membatasi ruang lingkup penelitian ini terbatas pada

1. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah tahun anggaran 2008-2009
2. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang telah diaudit oleh BPK
3. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang digunakan adalah laporan keuangan pemerintah daerah Kabupaten atau Kota.

1.6 Sistematika Penelitian

BAB I PENDAHULUAN

Menguraikan tentang pendahuluan yang meliputi latar belakang penelitian, perumusan masalah, tujuan, manfaat penelitian, batasan penelitian dan sistematika penelitian.

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

Berisi tinjauan pustaka yang digunakan untuk membahas masalah yang diangkat dalam penelitian ini.

Mencakup landasan teori, review penelitian terdahulu, dan hipotesis penelitian.

BAB III METODE PENELITIAN

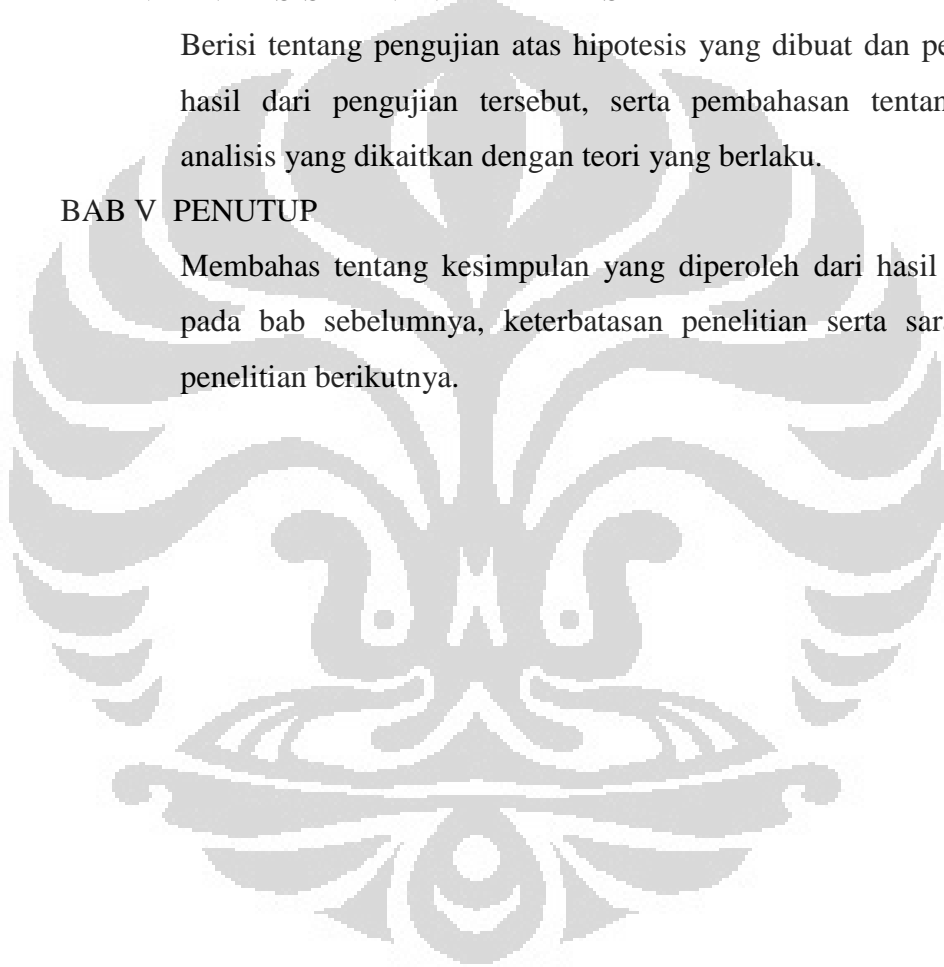
Menguraikan tentang metode penelitian yang meliputi kerangka penelitian, model penelitian, operasionalisasi variabel, sampel penelitian, teknik pengumpulan data, dan metode analisis data serta pengujian hipotesis.

BAB IV ANALISIS DAN INTERPRETASI DATA

Berisi tentang pengujian atas hipotesis yang dibuat dan penyajian hasil dari pengujian tersebut, serta pembahasan tentang hasil analisis yang dikaitkan dengan teori yang berlaku.

BAB V PENUTUP

Membahas tentang kesimpulan yang diperoleh dari hasil analisis pada bab sebelumnya, keterbatasan penelitian serta saran bagi penelitian berikutnya.



BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Akuntabilitas dan Transparansi

Dalam rangka mendukung terciptanya tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) dalam pelaksanaan otonomi daerah, pemerintah melakukan reformasi pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan daerah yang harus dilakukan oleh Pemerintah Daerah. Reformasi tersebut dituangkan dalam beberapa peraturan seperti Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Undang-Undang ini juga menekankan akuntabilitas dan transparansi dalam pengelolaan keuangan negara. Sejalan dengan Undang-Undang ini, pemerintah mengeluarkan PP Nomor 24 Tahun 2005 yang diamandemen menjadi PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah. Peraturan ini menekankan pada peran akuntansi dan pertanggungjawaban laporan keuangan pemerintah daerah sebagai wujud dari prinsip transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara.

Yang dimaksud dengan transparansi yaitu informasi keuangan daerah harus mampu menyajikan dan menyediakan informasi yang terbuka serta mudah diakses dan dipahami oleh semua pihak sesuai peraturan- perundangan yang berlaku. Sedangkan akuntabel yaitu pengelolaan keuangan daerah yang tercermin dalam laporan keuangan yang dihasilkan dapat dipertanggungjawabkan.

Negara yang dikelola oleh pemerintah mencakup dana yang cukup besar jumlahnya. Pertanggungjawaban atas penggunaan dana untuk penyelenggaraan pemerintahan seharusnya didukung dengan suatu pengawasan yang cukup andal guna menjamin pendistribusian dana yang merata pada semua sektor publik sehingga efektivitas dan efisiensi penggunaan dana bisa dipertanggungjawabkan. Salah satu upaya konkrit Pemerintah Daerah dalam mempertanggungjawabkan pengelolaan keuangan daerah secara akuntabel dan transparan adalah dengan menyusun Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) sesuai peraturan perundang- undangan yang berlaku, yaitu antara lain Undang- undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Peraturan Pemerintah Nomor. 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah,

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah (yang diperbaharui dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007 dan Peraturan Pemerintah Nomor. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan).

2.2. Pemeriksaan Keuangan Daerah

Berdasarkan Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, yang dimaksud dengan Pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standard pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Fungsi pemeriksaan merupakan salah satu fungsi manajemen yang tidak dapat dipisahkan dalam pengelolaan keuangan daerah.

2.2.1 Badan Pemeriksa Keuangan

Sebelum disampaikan kepada Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD), Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) harus diperiksa (diaudit) terlebih dahulu oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK-RI) Perwakilan masing-masing daerah tersebut, sebagaimana diamanahkan dalam pasal 31 ayat (1) Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang menyatakan bahwa Gubernur/Bupati/Walikota menyampaikan rancangan peraturan daerah tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD kepada DPRD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa (diaudit) oleh BPK, selambat-lambatnya enam bulan. Pelaksanaan pemeriksaan dalam sektor pemerintahan oleh BPK-RI dijelaskan pula dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, yang antara lain menyebutkan bahwa pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK terdiri atas 3 (tiga) jenis pemeriksaan yaitu

1. Pemeriksaan keuangan

Salah satu tugas BPK adalah melaksanakan pemeriksaan keuangan. Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan yang bertujuan memberikan keyakinan yang memadai (reasonable assurance) bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif lainnya. Pemeriksaan atas laporan keuangan dilakukan dalam rangka memberikan pendapat atau opini atas kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan.

2. Pemeriksaan kinerja

Pemeriksaan kinerja bertujuan menilai aspek ekonomis, efisiensi, dan efektivitas.

3. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu.

Pemeriksaan dengan tujuan tertentu (PDTT) bertujuan untuk memberikan simpulan atas suatu hal yang diperiksa. PDTT tidak memberikan opini ataupun untuk memberikan penilaian kinerja. PDTT bisa bersifat eksaminasi (pengujian), review, atau prosedur yang disepakati.

Menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, BPK adalah lembaga negara yang bebas, mandiri dan profesional yang bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara untuk menciptakan pemerintahan yang bersih dan bebas dari KKN. Dalam menjalankan tugasnya, BPK menggunakan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang ditetapkan dalam Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2007 sebagai landasan operasional dalam melakukan pemeriksaan secara efektif.

Tujuan Pemeriksaan (Audit) oleh BPK-RI tersebut adalah untuk memberikan opini atau pernyataan profesional pemeriksa atas tingkat kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah daerah, berdasarkan kepada kriteria yang menjadi pertimbangan dalam penentuan opini, yaitu (1) kesesuaian dengan Standar Akuntansi

Pemerintahan (SAP), (2) efektivitas sistem pengendalian internal, (3) kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan (4) kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*), sebagaimana tertuang dalam Penjelasan Pasal 16 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Opini audit ini diharapkan dapat mendorong Pemerintah Daerah untuk memberikan kinerja yang lebih baik, lebih transparan, partisipatif dan bertanggung-jawab.

Pemeriksaan BPK-RI ditekankan kepada pengujian atas bukti- bukti yang mendukung penyajian saldo akun- akun dalam neraca dan Laporan Realisasi Anggaran (LRA), pengujian transaksi pada LRA dan Laporan Arus Kas (LAK), penilaian atas prinsip akuntansi yang digunakan, pengujian kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, pengujian atas pengungkapan informasi keuangan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK), dan penilaian terhadap penyajian laporan keuangan secara keseluruhan. Meskipun tujuan pemeriksaan (audit) BPK-RI bukan untuk mencari kesalahan atau penyimpangan, namun bila dari hasil pengujian audit ditemukan penyimpangan, BPK-RI berkewajiban mengungkapkannya sebagai temuan audit.

2.2.2 Kondisi Hasil Pemeriksaan di Indonesia

2.2.2.1 Opini Audit

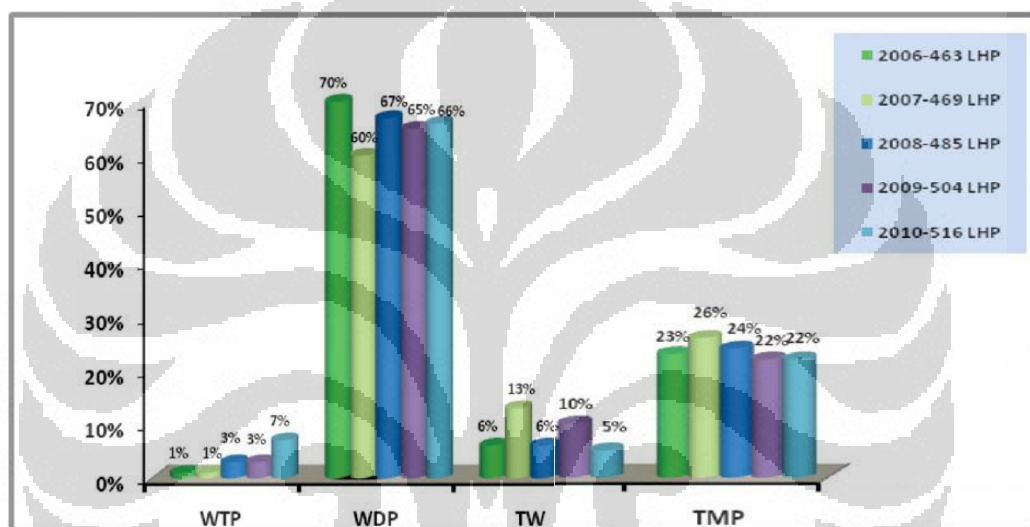
Opini adalah pernyataan profesional pemeriksa atas tingkat kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah daerah. Pengertian ini terdapat dalam Pasal 1 ayat 11 Undang- Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Berdasarkan hasil audit BPK dalam kurun waktu 2006-2010 menunjukkan bahwa opini yang paling banyak diberikan oleh BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah tahun 2006-2010 adalah opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), diikuti dengan opini Tidak Menyatakan Pendapat (TMP) sebagai opini terbanyak kedua setelah WDP. Namun,

Universitas Indonesia

terlihat adanya perbaikan dalam penyajian laporan keuangan yang dilakukan oleh pemerintah walaupun tidak signifikan. Hal tersebut ditunjukkan dengan adanya kenaikan jumlah pemerintah daerah yang memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dan WDP yang diikuti penurunan jumlah pemda yang memperoleh opini Tidak Menyatakan Pendapat (TMP) dan Tidak Wajar (TW) dari tahun 2006-2010. Perkembangan tersebut dapat dilihat dari Gambar 2.1 di bawah ini.

Gambar 2.1
Perkembangan Opini LKPD Tahun 2006-2010



Sumber : Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2011

Kenaikan proporsi opini WTP dan WDP dari tahun ke tahun menggambarkan adanya perbaikan sistem pengelolaan dan tanggung jawab keuangan daerah khususnya dalam pencatatan dan pelaporan keuangan daerah oleh pemerintah daerah. Selain itu terdapat perbaikan dan peningkatan (dalam hal jumlah entitas) yang dicapai oleh entitas pemerintah daerah dalam menyajikan suatu laporan keuangan yang wajar walaupun peningkatan tersebut belum signifikan (dalam persentase). Selanjutnya, penyajian suatu laporan yang wajar merupakan gambaran dan hasil dari pengelolaan keuangan yang lebih baik.

Namun, tetap masih banyak pula opini TMP dan TW yang diberikan oleh BPK. Hal ini menunjukkan efektivitas Sistem Pengendalian Internal (SPI)

pemerintah daerah yang belum optimal. Hasil evaluasi LKPD yang memperoleh opini WTP dan WDP pada umumnya pengendalian internal sudah memadai. Adapun LKPD yang memperoleh opini TMP dan TW memerlukan perbaikan pengendalian internal. Kelemahan pengendalian internal pemerintah daerah sebagian besar karena belum memadainya unsur lingkungan pengendalian dan kegiatan pengendalian.

Lingkungan pengendalian yang diciptakan seharusnya menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk menerapkan SPI. Namun, masih terdapat kelemahan dalam lingkungan pengendalian terlihat dari kurangnya pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat dan belum tepatnya penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang SDM. Kelemahan lingkungan pengendalian terlihat pula dari perwujudan peran aparat pengawasan internal pemerintah kurang efektif, serta rendahnya komitmen terhadap kompetensi. Kelemahan atas kegiatan pengendalian tercermin dari belum memadainya pengendalian fisik atas aset, pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian, serta pengendalian atas pengelolaan sistem informasi.

2.2.2.2 Temuan Audit

Sudah dijelaskan sebelumnya di atas tujuan pemeriksaan (audit) BPK-RI adalah untuk melakukan pengujian dan mendeteksi salah saji material yang terdapat didalam laporan keuangan. Bila dari hasil pengujian audit ditemukan penyimpangan, BPK-RI berkewajiban mengungkapkannya sebagai temuan audit.

Salah saji ini dapat disebabkan oleh kelemahan pengendalian internal maupun ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material terhadap informasi dalam laporan keuangan. Oleh karena itu, pemeriksa harus merancang pemeriksaan untuk mendeteksi terjadinya penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Selain itu, pemeriksa juga harus waspada terhadap kemungkinan adanya indikasi kecurangan serta ketidakpatuhan.

A. Kelemahan Sistem Pengendalian Internal

Unsur pemantauan pada SPI pemerintah daerah belum optimal. Hasil evaluasi SPI menunjukkan kasus-kasus kelemahan SPI yang dapat dikelompokkan pada kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, serta kelemahan struktur pengendalian internal.

Pada tahun 2008, hasil audit menemukan 3.981 kasus kelemahan sistem pengendalian internal (SPI). Jumlah tersebut meningkat menjadi 4.639 kasus kelemahan SPI pada tahun 2009. Berdasarkan Tabel 2.1 terlihat bahwa dari tahun 2008 hingga 2009, kasus kelemahan SPI didominasi oleh kelompok temuan kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan terutama terkait dengan pencatatan tidak atau belum dilakukan atau tidak akurat serta proses penyusunan laporan tidak sesuai dengan ketentuan. Selanjutnya, pada kelompok kelemahan sistem pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, kasus yang paling sering terjadi adalah kasus perencanaan kegiatan tidak memadai serta penyimpangan terhadap ketentuan internal organisasi terkait pendapatan dan belanja. Untuk kelompok kelemahan struktur pengendalian internal, didominasi oleh kasus ketiadaan SOP dan tidak berjalannya SOP.

Tabel 2.1.

Kelompok Temuan SPI atas Pemeriksaan LKPD Tahun 2008-2009

No	Kelompok Temuan	Jumlah Kasus	
		2009	2008
	Kelemahan SPI		
1	Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan	2010	1930
2	Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapat dan Belanja	1919	1273
3	Kelemahan Struktur Pengendalian Internal	710	696
4	Kelemahan SPI Lainnya		82
	Jumlah	4639	3981

Sumber : Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK Semester II Tahun 2010

B. Ketidapatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan

Selain evaluasi atas SPI, hasil pemeriksaan juga mengungkapkan adanya ketidapatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian daerah, potensi kerugian daerah, kekurangan penerimaan, administrasi, ketidakhematan/pemborosan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan seperti yang disajikan dalam Tabel 2.2.

Tabel 2.2
Kelompok Temuan Ketidapatuhan atas Pemeriksaan
LKPD Tahun 2008 - 2009

No.	Kelompok Temuan	Jumlah Kasus	
		2009	2008
	Ketidapatuhan mengakibatkan :		
1	Kerugian Daerah	1975	2022
2	Potensi Kerugian Daerah	396	506
3	Kekurangan Penerimaan	1303	1424
4	Administrasi	2647	2728
5	Ketidakhematan/Pemborosan	229	332
6	Ketidakefisienan	2	-
7	Ketidakefektifan	476	492
	Jumlah	7028	7504

Sumber : Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK Semester II Tahun 2010

Pada tahun 2008 hasil audit menemukan 7504 jumlah kasus ketidapatuhan terhadap perundang-undangan. Lalu pada tahun 2009 ditemukan 7.028 kasus ketidapatuhan. Berdasarkan Tabel 2.2 diatas terlihat bahwa dari tahun 2008 hingga 2009, jumlah kasus akibat dari ketidapatuhan perundang-undangan didominasi oleh kerugian daerah, kekurangan penerimaan dan masalah administrasi.

Pada tahun 2009 ditemukan 1.975 kasus yang senilai 862,38 miliar rupiah ketidapatuhan yang mengakibatkan kerugian daerah dan 2022 kasus senilai 1.014,79 miliar rupiah pada tahun 2008. Pada umumnya kasus-kasus kerugian daerah, meliputi belanja atau pengadaan barang/ jasa fiktif, rekanan pengadaan barang/jasa tidak menyelesaikan pekerjaan, kekurangan volume pekerjaan, kekurangan volume pekerjaan, kelebihan pembayaran selain kekurangan volume pekerjaan, pemahalan harga (*mark up*), penggunaan uang/ barang

untuk kepentingan pribadi, pembayaran honorarium dan/atau perjalanan dinas ganda serta spesifikasi barang/jasa yang diterima tidak sesuai kontrak dan pembebanan biaya tidak sesuai atau melebihi ketentuan. Kasus kerugian daerah paling besar terkait masalah kekurangan volume pekerjaan dan/atau barang dan kasus belanja atau pembebanan biaya tidak sesuai atau melebihi ketentuan.

Selanjutnya, ditemukan 1.303 kasus yang senilai 705,19 miliar rupiah ketidakpatuhan yang mengakibatkan kekurangan penerimaan ditahun 2009 dan 1.424 kasus yang senilai 1.452,33 miliar ditahun 2008. Pada umumnya kasus-kasus kekurangan penerimaan negara/daerah yaitu adanya penerimaan negara/daerah atau denda keterlambatan pekerjaan belum/tidak ditetapkan/dipungut/diterima/disetor ke kas negara/daerah, penggunaan langsung penerimaan daerah, dan pengenaan tarif pajak/PNBP lebih rendah dari ketentuan. Selain itu, kasus dana perimbangan yang telah ditetapkan belum masuk ke kas daerah, penerimaan negara/daerah diterima oleh instansi yang tidak berhak, dan kasus lain-lain kekurangan penerimaan. Kasus kekurangan penerimaan yang paling besar terkait masalah penerimaan negara/daerah atau denda keterlambatan pekerjaan belum atau tidak ditetapkan /dipungut/diterima/disetor ke kas negara/daerah.

Dan untuk penyimpangan masalah administrasi ditahun 2009 ditemukan 2.647 kasus dan ditahun 2008 ditemukan 2728 kasus. Pada umumnya kasus-kasus penyimpangan yang bersifat administratif yaitu adanya pertanggungjawaban tidak akuntabel (bukti tidak lengkap/tidak valid), penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan bidang pengelolaan perlengkapan atau barang milik daerah, penyetoran penerimaan daerah melebihi batas waktu yang ditentukan, dan sisa kas dibendahara pengeluaran akhir tahun terlambat/belum disetor ke kas daerah, pengeluaran investasi pemerintah tidak didukung bukti yang sah, kepemilikan aset tidak/belum didukung bukti yang sah. Kasus penyimpangan administrasi yang paling besar yaitu terkait masalah pertanggungjawaban tidak akuntabel atau bukti tidak lengkap/tidak valid.

2.3 Signaling Theory Pada Pemerintah Daerah

Masyarakat sebagai pengguna laporan keuangan daerah menuntut transparansi dari segala hal informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah daerahnya. Oleh karena itu pemerintah daerah wajib menyediakan informasi untuk memenuhi keinginan masyarakat dan mengurangi asimetri informasi. Informasi yang diungkap oleh pemerintah daerah memberikan sinyal yang menggambarkan kualitas pengelolaan pemerintah daerah tersebut. Informasi yang diungkap berupa pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) dan pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*).

Signaling Theory menjelaskan mengapa suatu entitas mempunyai dorongan untuk memberikan informasi laporan keuangan kepada pihak eksternal (masyarakat). Dorongan suatu entitas untuk memberikan informasi karena terdapat asimetri informasi antara entitas tersebut dengan pihak eksternal (Nuswandari, 2009). *Signaling Theory* melandasi pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*). *Signaling Theory* mengemukakan tentang bagaimana seharusnya sebuah entitas (pemerintah daerah) memberikan sinyal kepada pengguna laporan keuangan (masyarakat). Sinyal ini berupa informasi mengenai apa yang sudah dilakukan oleh pemerintah daerah untuk merealisasikan keinginan masyarakat.

Dari penelitian Zimmerman (1977) ; Evans dan Patton (1983); Ingram (1984) menjelaskan bahwa asimetri informasi terjadi antara sektor publik (masyarakat) dan organisasi (pemerintah daerah). Akibatnya, organisasi-organisasi mengadopsi praktik akuntansi dan audit dimaksudkan untuk memantau kegiatan keagenan atau untuk sinyal kualitas suatu manajemen. Ingram (1984) berpendapat untuk kepentingan seorang pejabat pemerintah dalam hal sinyal kualitas manajemen yang tinggi, membawa manfaat dalam bentuk peningkatan nilai pasar politik mereka.

Signaling theory yang digunakan dalam penelitian Copley (1991) menjelaskan bahwa Pemerintah Daerah sebagai suatu entitas memberi signal kepada pihak eksternal (masyarakat) bahwa apabila laporan keuangan pemerintah daerahnya di audit oleh *Big Eight* yang notabene merupakan KAP besar dengan *Audit Fee* juga besar maka pemerintah daerah tersebut sudah

akuntabel dan transparan dalam membuat laporan keuangannya. Sehingga hal ini akan memacu pemerintah daerah dalam meningkatkan kualitas pengungkapan laporan keuangannya. Dan jika dilihat dari sisi *Audit Firm (Big Eight)* dengan pengungkapan yang sudah baik tersebut maka akan lebih memudahkan mereka dalam mengaudit laporan keuangan sehingga meningkatkan reputasi mereka.

Penyampaian informasi-informasi berupa pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*) yang dilakukan pemerintah daerah pada laporan keuangannya juga dapat meningkatkan kredibilitasnya dan menggambarkan akuntabilitas serta transparansi meskipun informasi tersebut tidak diwajibkan. Beberapa penelitian akademik menunjukkan semakin besar suatu entitas makin banyak informasi sukarela yang disampaikan. Pengungkapan yang bersifat sukarela merupakan signal positif bagi suatu entitas (Pemerintah Daerah). Suatu entitas dapat meningkatkan nilai entitasnya dengan cara mengurangi asimetri informasi. Suatu entitas memberikan sinyal kepada pihak luar (masyarakat) yang dapat berupa informasi keuangan yang dapat dipercaya dan dapat mengurangi ketidakpastian mengenai pengelolaan pemerintah daerah pada masa-masa selanjutnya.

Pengungkapan informasi mempertimbangkan biaya dan manfaat yang pengukurannya relatif sulit dilakukan terutama pengukuran manfaat. Seberapa luas informasi yang diungkap perlu mendapat perhatian agar informasi yang disajikan tidak terlalu banyak yang dapat menyebabkan *noise* dan tidak terlalu sedikit yang dapat menyesatkan masyarakat sebagai pengguna.

2.4 Kualitas Audit

Tepat tidaknya penetapan suatu opini audit dan temuan audit merupakan salah satu cerminan dari kualitas audit seorang auditor atau tim audit. De Angelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai suatu probabilitas seseorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansinya. Sedangkan Krishnan dan Schauer (2001) mendefinisikan kualitas audit sebagai ketaatan terhadap standar audit.

Kualitas audit dapat dilihat dari 2 (dua) sudut pandang. Yang pertama, dilihat dari sudut pandang auditor, berdasarkan definisi-definisi kualitas audit diatas dapat disimpulkan, jika auditor taat dan sudah menerapkan standar audit yang telah ditetapkan dengan baik kemudian dapat menemukan dan melaporkan banyak pelanggaran dalam suatu sistem akuntansi serta pelanggaran tersebut bersifat material , maka dapat dikatakan kualitas audit dari auditor tinggi. Namun jika dilihat dari sudut pandang auditee (pemerintah daerah), dengan kondisi tersebut, maka dapat dikatakan kualitas hasil auditnya rendah, karena temuan yang didapat banyak dan bersifat material sehingga opini yang didapat pemerintah daerah tersebut menjadi rendah.

Fitriani (2010) dalam penelitiannya mengelompokan faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit yang berhasil dikumpulkan oleh peneliti sebelumnya baik penelitian di luar negeri maupun dalam negeri serta baik dalam sektor private maupun sektor publik dan kemudian dikelompokkan menjadi faktor *input*, proses, dan *output*.

Table 2.3
Faktor- Faktor Penentu Kualitas Audit

	Keterangan	Peneliti	Pengaruh terhadap Kualitas Audit
I. Input	Jumlah Auditor/Partner	Firth & Lin Tan (1998)	Positif
	Tingkat Kompetensi Auditor, Pendidikan Auditor/Partner	Hogart (1991)	Positif
	<i>Brand Name</i> (Reputasi)	DeAngelo (1981b), Dopuch dan Simunic (1982)	Positif
	<i>Fee</i>	Copley (1991), O'Sullifan (2000)	Positif
	Skala Auditor, Jumlah, dan Ragam Klien	Deis & Giroux (1992), Firth & Lin Tan (1998)	Positif
	<i>Audit Hours</i>	Palmrose (1988)	Positif
	Spesialisasi Auditor	Carcello (1992); Hammrsley (2006), Mayangsari (2003)	Positif
	Pengalaman Audit	Carcello (1992), Widagdo <i>et al.</i> (2002)	Positif
	Pemahaman Atas	Carcello (1992),	Positif

	Industri Klien	Widagdo <i>et al.</i> (2002)	
	Tingkat Kesehatan Keuangan Klien	Deis & Giroux (1992)	Negatif
	<i>Power Conflict Effect</i>	DeAngelo (1981); Deis & Giroux (1992)	Negatif
II. Proses			
Ketaatan	Ketaatan Pada Standar Audit	Carcello (1992), Widagdo <i>et al.</i> (2002)	Positif
	Kepatuhan Pada GAAP	Dang (2004), O'Keefe <i>et al.</i> (1994)	Positif
	Ketaatan Pada Etika Auditor	Widagdo <i>et al.</i> (2002)	Positif
	Tingkat Pelanggaran	Deis & Giroux (1992), Pierre dan Anderson (1984)	Negatif
Sikap	Sikap Hati-Hati Auditor	Widagdo <i>et al.</i> (2002)	Positif
	Sikap Tidak Mudah Percaya (Skeptisme)	Widagdo <i>et al.</i> (2002)	Positif
	Kemampuan Auditor Menghadapi Tekanan	Goldman & Barlev (1974)	Positif
	Responsife Terhadap Kebutuhan Klien	Widagdo <i>et al.</i> (2002)	Positif
Teknologi	Teknologi Audit yang Digunakan	Dopuch & Simunic (1980)	Positif
	Kualitas Pekerjaan Lapangan	Widagdo <i>et al.</i> (2002)	Positif
Komitmen	Komitmen KAP Terhadap Kualitas Audit	Widagdo <i>et al.</i> (2002)	Positif
	Keterlibatan Pimpinan KAP	Widagdo <i>et al.</i> (2002)	Positif
Waktu	<i>Report Timeliness</i>	Dwyer & Wilson (1989)	Positif
	<i>Workload Auditor</i>	Lopez (2005), Hansen <i>et al.</i> (2007)	Negatif
	<i>Time budget Pressure</i>	Alderman & Dietrick (1982); Kelley and Margheim (1990); Ragunathan (1991); Sweeney and Summers (2002); Coram <i>et al.</i> (2004)	Negatif
	<i>Tenure</i>	Deis & Giroux (1992), Knechel & Vanstraelen (2007), Davis <i>et al.</i> (2002)	Positif/ Negatif
Aturan	Rotasi	Mautz dan Sharaft (1961), Gavius (2007)	Positif/ Negatif

	Mekanisme <i>Corporate Governance</i> di Perusahaan Klien	Mayangsari (2003)	Positif
	Reviu oleh Pihak Ketiga	Deis & Giroux (1992)	Positif
	Keterlibatan Komite Audit	Widagdo <i>et al.</i> (2002)	Positif
III. Output	Kualitas Laba (Akrual Diskresioner, <i>Earnings Response Coefficient</i> , Konservatisme)	Kim (2002), Fargher <i>et al</i> (2008)	Positif
	<i>Audit Report</i> dan <i>Financial Statement Quality</i>	Francis (2004)	Positif
	Ketepatan Opini yang Diberikan	Knechel & Vanstraelen (2007)	Positif
	Laporan Audit/ <i>Working Paper</i> akan di-review oleh Pihak Ketiga	Deis & Giroux (1992)	Positif
IV.Lainnya	Persepsi Pengguna Laporan Keuangan	Carcello (1992), Jackson <i>et al.</i> (2008)	Positif

Sumber : Fitriani (2010)

Dalam sektor publik, penelitian yang berkaitan dengan kualitas audit masih terbatas. Salah satunya penelitian yang berkaitan dengan kualitas audit disektor publik dilakukan oleh Deis dan Giroux (1992), dimana mereka meneliti faktor penentu kualitas audit di sektor publik dengan menggunakan sampel Kantor Akuntan Publik yang mengaudit institusi sektor publik. Studi ini menganalisis temuan-temuan *Quality Control Review* yang dilihat dari 4 (empat) hal yaitu (1) lama waktu auditor telah melakukan pemeriksaan terhadap suatu perusahaan (*tenure*), semakin lama seorang auditor telah melakukan audit pada klien yang sama, maka kualitas audit yang dihasilkan akan semakin rendah, (2) jumlah klien, semakin banyak jumlah klien maka kualitas audit akan semakin baik karena auditor dengan jumlah klien yang banyak akan berusaha menjaga reputasinya, (3) kesehatan keuangan klien, semakin sehat kondisi keuangan klien maka akan ada kecenderungan klien tersebut untuk menekan auditor agar tidak mengikuti standar, dan (4) *review* oleh pihak ketiga, kualitas audit akan meningkat jika auditor tersebut mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan di-*review* oleh pihak ketiga. Sehingga dapat disimpulkan bahwa lama hubungan dengan klien (audit tenure),

Universitas Indonesia

jumlah klien, telaah dari rekan auditor (peer review), ukuran dan kesehatan keuangan klien serta jam kerja audit secara signifikan berhubungan dengan kualitas audit.

Penelitian lain yaitu dilakukan oleh O'Keefe dan Westart (1992) yang menemukan hubungan positif antara kualitas audit dengan *Audit Firm Size* pada sektor publik. Dan pada penelitian yang dilakukan oleh Copley (1991) juga menemukan hubungan kualitas audit dengan *Audit Firm Size* dan *Audit Fee*.

Di luar negeri, tidak ada perbedaan dalam audit antara sektor publik dan sektor private, untuk kedua sektor tersebut dapat di audit oleh kantor akuntan publik (KAP). Sehingga, penelitian di luar negeri tentang kualitas audit pada sektor publik dapat menggunakan atribut KAP, seperti audit firm size, audit fee seperti penelitian yang dilakukan oleh O'Keefe dan Westart (1992) dan Copley (1991).

Namun di Indonesia , untuk semua proses audit sektor publik dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai satu-satunya lembaga negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan pada sektor publik. Sehingga untuk melakukan penelitian terhadap kualitas audit dilingkungan sektor publik tidak bisa menggunakan atribut KAP. Standar kualitas audit menurut panduan pemeriksaan BPK terdiri dari kualitas strategis, kualitas teknis, dan kualitas proses (Panduan Manajemen Pemeriksaan BPK, 2002). Kualitas strategis berarti hasil pemeriksaan harus memberikan informasi kepada pengguna laporan secara tepat waktu. Kualitas teknis berkaitan dengan penyajian temuan, simpulan, dan opini atau saran pemeriksaan, yaitu penyajiannya harus jelas, konsisten, dapat diakses, dan objektif. Sedangkan kualitas proses mengacu kepada proses kegiatan pemeriksaan sejak perencanaan, pelaksanaan, pelaporan, sampai dengan tindak lanjut pemeriksaan. Berdasarkan Panduan Manajemen Pemeriksaan BPK tersebut sudah jelas mengatakan bahwa salah satu standar kualitas audit yaitu kualitas teknis yang berkaitan dengan penyajian temuan audit dan opini audit . Oleh karena itu dalam penelitian ini kualitas audit pada sektor publik dapat diukur dengan menggunakan temuan audit dan opini audit. Hal ini seperti

halnya penelitian yang dilakukan oleh Nuraeni (2010) yang menggunakan opini audit dan temuan audit sebagai ukuran kualitas audit pada sektor publik di Indonesia.

2.5. Pengungkapan dalam Laporan Keuangan

Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Penyediaan informasi tersebut untuk kepentingan transparansi, yaitu memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat. Transparansi mengandung unsur pengungkapan (*disclosure*) dan penyediaan informasi yang memadai dan mudah diakses oleh pemangku kepentingan (masyarakat). Menurut PSAP 01 Paragraf 23 yang dimaksud dengan pengungkapan dalam arti seluas-luasnya, meliputi pos- pos yang disajikan dalam setiap lembar muka laporan keuangan, maupun dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Pengungkapan informasi yang memadai, baik data yang bersifat kuantitatif maupun kualitatif, harus ditekankan pada informasi yang material dan relevan yang dapat dipergunakan dalam pengambilan keputusan. Pengungkapan harus dapat menambah nilai informasi dan bukan mengurangnya dengan adanya keterangan yang terlalu terinci dan sulit dianalisis.

Terdapat beberapa penelitian terdahulu yang meneliti tentang faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Ingram (1984) dalam penelitiannya menyebutkan beberapa faktor yang mempengaruhi kualitas pengungkapan, yaitu : (1) koalisi pemilih (masyarakat) yang mendorong peningkatan permintaan akan informasi, (2) kekuatan administrasi, seperti pemilihan administrator sistem akuntansi, pemilihan auditor, dan (3) management incentive yang terdiri dari kekayaan negara, profesionalisme dan kompleksitas pemerintah. Hasil penelitian menemukan bukti bahwa koalisi pemilih, kekuasaan administratif dan management incentive secara signifikan menjelaskan hubungan positif dengan kualitas pengungkapan.

Robin dan Austin (1986) mengembangkan penelitiannya untuk menilai faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas pengungkapan dalam laporan tahunan keuangan daerah. Dia menggunakan beberapa variabel independen sama seperti penelitian yang dilakukan Ingram (1984). Hasil menunjukkan bahwa kekuasaan administratif dan insentif manajemen memiliki hubungan positif dengan kualitas pengungkapan. Bentuk pemerintahan, ketergantungan pada hutang merupakan variabel yang paling signifikan mempengaruhi kualitas pengungkapan.

Cheng (1992) mengembangkan penelitian dengan menggunakan model ekonomi-politik didasarkan pada teori dan studi empiris dalam sektor publik untuk menjelaskan pengungkapan laporan keuangan dalam pemerintah daerah. Terdapat bukti yang mendukung bahwa pengungkapan tersebut dipengaruhi oleh lingkungan politik dan kekuatan dari institusi yang terdapat pada pemerintah daerah.

Di Indonesia, juga terdapat beberapa penelitian yang meneliti tentang pengungkapan. Rahardian; Wijayanti (2008) melakukan investigasi empiris tentang tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah yang mengacu pada penerapan SAP. Hasil riset tersebut menunjukkan tingkat pengungkapan untuk neraca, laporan arus kas, dan laporan realisasi anggaran cenderung tinggi. Namun untuk tingkat pengungkapan pada catatan atas laporan keuangan masih rendah.

Liestiani (2008) melakukan penelitian tentang faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan dan menggunakan temuan audit dan nilai temuan sebagai salah satu yang mempengaruhi pengungkapan. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah memiliki hubungan positif dengan jumlah temuan audit. Sebaliknya, nilai temuan memiliki hubungan negatif dengan pengungkapan laporan keuangan daerah.

Faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan juga diteliti oleh Lesmana (2010). Dalam penelitian tersebut faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan dilihat dari segi karakteristik pemerintah daerah. Lesmana (2010) dalam penelitiannya menggunakan ukuran pemerintah, kewajiban,

pendapatan transfer, umur pemerintah daerah, jumlah satuan kerja perangkat daerah dan rasio kemandirian keuangan daerah. Hasil penelitian tersebut menunjukkan umur pemerintah dan rasio kemandirian berpengaruh positif dan significant terhadap pengungkapan. Namun untuk ukuran pemerintah daerah, kewajiban, pendapatan transfer dan jumlah satuan kerja tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan.

2.6 Penelitian Terdahulu dan Pengembangan Hipotesis

Liestiani (2008) dalam penelitiannya menggunakan temuan audit dan nilai temuan sebagai salah satu yang mempengaruhi pengungkapan. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah memiliki hubungan positif dengan jumlah temuan audit. Sebaliknya, nilai temuan memiliki hubungan negatif dengan pengungkapan laporan keuangan daerah. Temuan audit dan opini audit dapat dijadikan ukuran untuk mengukur kualitas audit. Seperti halnya penelitian yang dilakukan oleh Nuraeni (2010) yang menggunakan temuan audit dan opini audit sebagai ukuran kualitas audit. Hasil audit dikatakan mempunyai kualitas yang baik ketika mampu menemukan dan menyajikan pelanggaran atau ketidakwajaran dalam laporan keuangan tersebut. Oleh karena itu kualitas audit dari segi opini dan temuan audit inilah yang akan diuji sebagai faktor yang mempengaruhi pengungkapan.

2.6.1 Opini Audit

Dalam penjelasan pasal 16 Undang-Undang no. 15 Tahun 2004 disebutkan bahwa kewajaran informasi dalam laporan keuangan yang dinyatakan melalui Opini Auditor, didasarkan atas 4 kriteria yaitu : (1) kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, (2) kecukupan pengungkapan (*adequate disclosure*) , (3) kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan (4) efektivitas sistem pengendalian internal. Kecukupan pengungkapan merupakan salah satu bagian yang menentukan opini auditor, karena informasi-informasi penting yang terkait dengan pengelolaan keuangan pemerintah daerah harus diungkapkan mencakup pengungkapan minimal yang harus dilakukan agar

laporan keuangan tidak menyesatkan masyarakat sebagai pengguna laporan keuangan. Kualitas hasil pemeriksaan yang baik terlihat dari keyakinan yang diberikan oleh auditor yang dinyatakan dalam opini hasil audit. Semakin tinggi opini audit menunjukkan kualitas audit yang semakin baik. Sedangkan tingkat opini yang rendah menunjukkan kualitas audit yang buruk. Kualitas audit yang buruk juga mengindikasikan kualitas pengungkapan laporan keuangan yang rendah. Oleh karena itu, pemberian opini audit yang rendah terhadap kualitas laporan keuangan suatu pemerintah daerah pada periode lalu, diharapkan memacu pemerintah daerah tersebut untuk meningkatkan kualitas laporan keuangannya melalui peningkatan kualitas pengungkapan pada laporan keuangannya pada periode selanjutnya. Dan pemberian opini yang buruk mengindikasikan bahwa rendahnya kualitas pengungkapan suatu laporan keuangan pemerintah daerah pada tahun tersebut. Dan begitu pula sebaliknya, jika opini yang diberikan baik maka mengindikasikan pengungkapan laporan keuangan yang baik pada tahun tersebut. Untuk itu hipotesis yang akan diuji dalam penelitian ini adalah :

H_{1a} : Opini Audit tahun lalu memiliki pengaruh negatif terhadap kualitas pengungkapan.

H_{1b} : Opini Audit memiliki pengaruh positif terhadap kualitas pengungkapan.

2.6.2 Temuan Audit

Berdasarkan yang sudah dijelaskan sebelumnya, temuan audit merupakan penyimpangan, pelanggaran atau ketidakwajaran yang ditemukan oleh auditor berdasarkan hasil pemeriksaan dan pengujian yang telah dilakukan oleh auditor. Liestiani (2008) dalam penelitiannya menjelaskan temuan Audit selama proses audit dapat menginformasikan sesuatu hal yang penting yang terkait dengan masalah-masalah yang terdapat pada auditee. Auditor akan mengkomunikasikan kepada *auditee* tentang temuan tersebut agar dapat dilakukan perbaikan dimasa selanjutnya. Pada akhir pemeriksaaan auditor akan membuat sebuah rekomendasi terkait temuan tersebut agar auditee dapat melakukan perubahan di masa selanjutnya. Seperti halnya Nuraeni (2010) yang

dalam penelitiannya temuan audit dibagi menjadi 3 (tiga) yaitu kelemahan pengendalian internal, tingkat ketidakpatuhan dan tingkat penyimpangan. Jumlah temuan audit terkait kelemahan pengendalian internal dan tingkat kepatuhan serta nilai temuan terkait dengan tingkat penyimpangan yang mengindikasikan terjadinya kerugian negara harus dikomunikasikan kepada pemerintah daerah agar pemerintah daerah tersebut dapat melakukan perubahan dimasa yang akan datang. Jika jumlah dan nilai temuan yang didapat pada periode lalu besar, diharapkan pada periode selanjutnya terdapat perubahan yang lebih baik yang dilakukan oleh pemerintah daerah untuk mengurangi temuan tersebut sehingga berakibat pada pengungkapan atas laporan keuangan yang dilakukan oleh pemerintah daerah menjadi lebih baik. Dan jika jumlah dan nilai temuan yang didapat pada tahun tersebut besar, maka mengindikasikan pengungkapan pada laporan keuangan pada tahun tersebut juga rendah. Untuk itu hipotesis yang akan diuji dalam penelitian ini adalah

H_{2a}: Jumlah temuan audit terkait kelemahan pengendalian internal tahun lalu memiliki pengaruh positif terhadap kualitas pengungkapan.

H_{2b} : Jumlah temuan audit terkait kelemahan pengendalian internal memiliki pengaruh negatif terhadap kualitas pengungkapan.

H_{3a}: Jumlah temuan audit terkait ketidakpatuhan pada tahun lalu memiliki pengaruh positif terhadap kualitas pengungkapan

H_{3b} : Jumlah temuan audit terkait ketidakpatuhan memiliki pengaruh negatif terhadap kualitas pengungkapan

H_{4a} : Nilai temuan audit terkait tingkat penyimpangan pada tahun lalu memiliki pengaruh positif terhadap kualitas pengungkapan.

H_{4b} : Nilai temuan audit terkait tingkat penyimpangan memiliki pengaruh negatif terhadap kualitas pengungkapan.

BAB III

METODOLOGI PENELITIAN

3.1 Kerangka Konseptual Penelitian

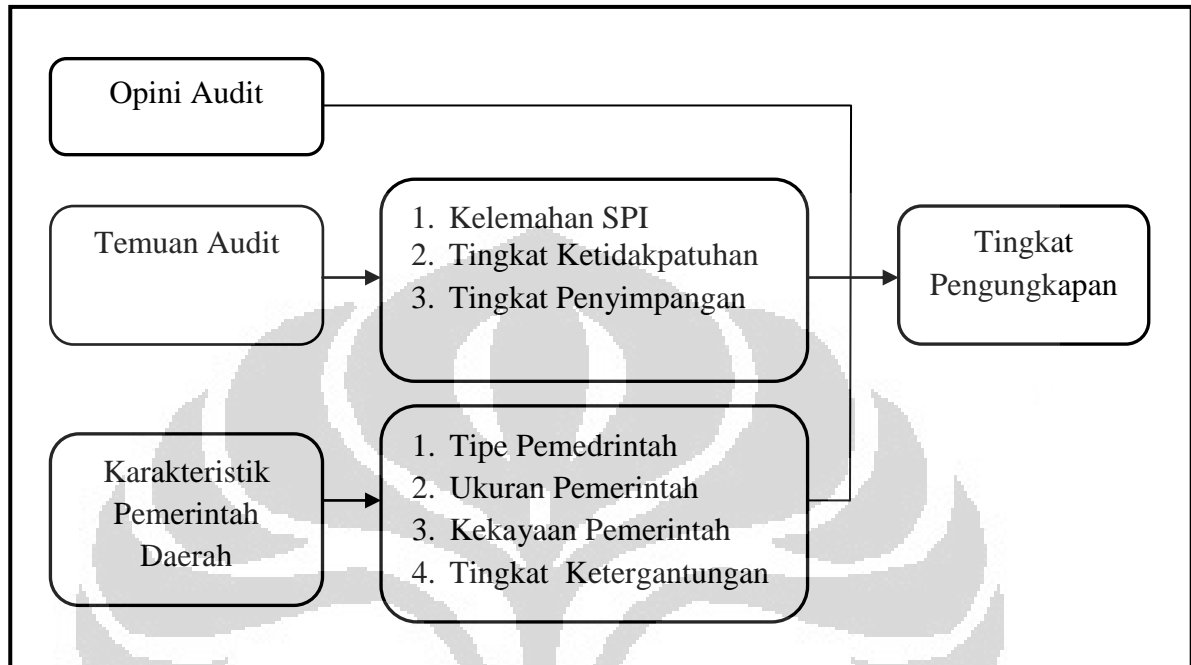
Laporan keuangan daerah yang telah disusun oleh masing-masing pemerintah daerah sebagai pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangannya, sebelum disampaikan kepada DPRD harus diperiksa (diaudit) terlebih dahulu oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) untuk memastikan kewajaran informasi yang terdapat dalam laporan keuangan serta kesesuaian dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Dari hasil pemeriksaan tersebut, BPK akan memberikan suatu pernyataan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut yang disebut opini audit dan menyampaikan hasil temuan audit yang terkait dengan sistem pengendalian internal dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku. Opini audit dan temuan audit merupakan salah satu faktor yang mempunyai keterkaitan dengan tingkat pengungkapan dalam laporan keuangan pemerintah daerah. Selain itu, terdapat beberapa faktor lain yang mempunyai keterkaitan dengan tingkat pengungkapan yaitu antara lain karakteristik pemerintah daerah (Lesmana 2010), yang dapat diukur dari segi tipe pemerintah daerah, ukuran pemerintah daerah, kekayaan pemerintah daerah dan tingkat ketergantungan.

Namun berdasarkan pengembangan hipotesis yang telah dibuat, penelitian ini hanya akan menguji pengaruh opini audit dan temuan audit terhadap pengungkapan yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah daerah. Untuk temuan audit akan dibagi menjadi 3 (tiga) yaitu jumlah temuan terkait kelemahan sistem pengendalian internal, jumlah temuan terkait ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan, dan tingkat penyimpangan yang diukur dengan membandingkan nilai temuan terkait ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan dengan total belanja daerah. Sedangkan karakteristik pemerintah daerah digunakan sebagai variabel kontrol .

Gambar 3.1 menunjukkan kerangka penelitian yang akan digunakan.

Gambar 3.1
Faktor Determinan Pengungkapan



Sumber : Data diolah

3.2 Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah pemerintah daerah di Indonesia, sedangkan sampel yang digunakan adalah seluruh laporan keuangan pemerintah daerah tahun 2008-2009 yang telah diperiksa oleh BPK. Laporan keuangan pemerintah daerah tahun 2008 dan tahun 2009 dipilih sebagai populasi penelitian karena laporan keuangan pemerintah daerah tahun 2008 merupakan tahun ke-4 dari implementasi standar akuntansi pemerintahan, sehingga diharapkan pemerintah daerah telah memahami dalam penyusunan laporan keuangannya berdasarkan standar akuntansi pemerintahan tersebut, dan di tahun berikutnya (tahun 2009) diharapkan kualitas penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah akan semakin meningkat. .

Metode pengambilan sampel menggunakan teknik *purposive sampling*, yaitu teknik penentuan sample dengan pertimbangan dan tujuan tertentu, dengan kriteria pengambilan sampel sebagai berikut :

- 1) Menggunakan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) kabupaten atau kota di Indonesia tahun 2008-2009 yang telah diaudit oleh BPK
- 2) Data tahunan yang terdiri atas *opini audit* dan *temuan audit* terkait sistem pengendalian internal dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang tersaji dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semesteran (IHPS) tahun 2009-2010 yang dibuat oleh BPK.
- 3) LKPD dan IHPS yang digunakan harus memiliki ketersediaan data yang lengkap setiap tahunnya

3.3 Metode Pengumpulan Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder yang didapat dari berbagai sumber. Data sekunder merupakan sumber data penelitian yang diperoleh peneliti secara tidak langsung melalui media perantara. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) kabupaten/ kota di Indonesia tahun 2008- 2009 yang telah diaudit, diperoleh dari Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Data opini audit dan temuan audit yang menjadi variabel bebas (*independent variable*) dan akan diuji dalam penelitian ini, diperoleh dari Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semesteran (IHPS) yang dikeluarkan oleh BPK.

Sedangkan data-data lain yang digunakan seperti total aset, pendapatan asli daerah dan jumlah penduduk, telah tersaji dalam LKPD terkait yang telah diaudit, yang juga penulis dapatkan dari BPK sebagaimana telah disebutkan di atas.

3.4 Model Penelitian

Penelitian ini menggunakan 3 (tiga) variabel, yaitu variabel dependen, variabel independen dan variabel kontrol. Variabel dependen pada penelitian ini adalah pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah, variabel

independennya terdiri dari Opini Audit dan Temuan Audit. Sedangkan variabel kontrol menggunakan karakteristik pemerintah daerah yang diukur dari segi bentuk atau tipe pemerintah, ukuran pemerintah, jumlah satuan kerja, tingkat ketergantungan, dan kekayaan pemerintah.

Dalam penelitian kali ini digunakan 2 (dua) model penelitian. Model penelitian pertama menggunakan metode *Lag Effect*. Dalam model yang pertama ini, penulis ingin melihat pengaruh dari opini audit dan temuan audit tahun 2008 terhadap pengungkapan dalam LKPD tahun 2009. Sehingga model yang digunakan yaitu :

- **Model I :**

$$DISC_i = \alpha_0 + \alpha_1 OPINI_i + \alpha_2 AUDSPI_i + \alpha_3 AUFIND_i + \alpha_4 AUDNOM_i + \alpha_5 TYPE_i + \alpha_6 SIZE_i + \alpha_7 DEPEND_i + \alpha_8 WEALTH_i + e$$

Model penelitian kedua, tidak menggunakan *Lag Effect*. Dengan model ini penulis ingin melihat pengaruh dari *opini audit* dan *temuan audit* tahun 2009 terhadap *pengungkapan* dalam LKPD tahun 2009 juga.

Sehingga model yang digunakan yaitu :

- **Model II**

$$DISC_i = \alpha_0 + \alpha_1 OPINI_i + \alpha_2 AUDSPI_i + \alpha_3 AUFIND_i + \alpha_4 AUDNOM_i + \alpha_5 TYPE_i + \alpha_6 SIZE_i + \alpha_7 DEPEND_i + \alpha_8 WEALTH_i + e$$

Dimana :

- DISC : Tingkat Pengungkapan dalam LKPD
 OPINI : Opini audit
 AUDSPI : Jumlah temuan audit terkait kelemahan sistem pengendalian internal
 AUFIND : Jumlah temuan audit terkait ketidakpatuhan
 AUDNOM : Nilai temuan dari tingkat penyimpangan terkait ketidakpatuhan

TYPE	: Tipe pemerintah daerah
SIZE	: Ukuran pemerintah daerah
DEPEND	: Tingkat Ketergantungan
WEALTH	: Kekayaan pemerintah daerah
α	: Koefisien konstanta
e	: Eror

3.5 Operasionalisasi Variabel

3.5.1 Variabel Dependen

Variabel dependen adalah tipe variabel yang dijelaskan atau dipengaruhi oleh variabel independen. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah tingkat pengungkapan dalam laporan keuangan pemerintah daerah. Sama halnya seperti penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Liestiani (2008). Variabel ini didapatkan dari laporan keuangan pemerintah daerah dengan mengukur berapa banyak butir pengungkapan laporan keuangan berdasarkan standar akuntansi pemerintahan yang diungkap oleh pemerintah daerah. Yang tergolong dalam butir yang wajib diungkapkan pemerintah daerah dalam laporan keuangan adalah butir-butir yang tercantum dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, yaitu yang tertuang dalam PSAP Nomor 5 sampai dengan PSAP Nomor 9. Kepatuhan pengungkapan wajib dapat dinyatakan dalam bentuk indeks yang pengukurannya mengadopsi pengukuran pada sektor privat yang dilakukan oleh Liestiani (2008) berikut ini :

- a. Memberi skor untuk setiap item pengungkapan secara dikotomi, dimana jika suatu item diungkapkan diberi nilai satu pada kolom Ya, jika seharusnya diungkapkan namun tidak diungkapkan diberi nilai satu dikolom Tidak, sedangkan jika memang tidak perlu diungkapkan maka diberi nilai satu pada kolom N/A (*Not Applicable*)

- b. Skor pada kolom Ya yang diperoleh setiap pemerintah daerah dijumlahkan untuk mendapatkan skor total.
- c. Menghitung indeks kelengkapan pengungkapan wajib dengan cara membagi total skor Ya yang diperoleh dengan total skor yang diharapkan dapat diperoleh oleh pemerintah daerah.

Tabel *checklist* yang digunakan untuk *scoring* pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah dapat dilihat pada **Lampiran 3.1**.

3.5.2 Variabel Independen

Variabel independen adalah tipe variabel yang menjelaskan atau mempengaruhi variabel yang lain. Variabel independen yang dipakai dalam penelitian ini adalah opini audit dan temuan audit.

3.5.2.1 Opini Audit

Opini audit dalam penelitian ini diukur dengan skala ordinal. Skala ordinal adalah skala variabel yang menunjukkan tingkatan-tingkatan atau dapat diurutkan dengan peringkat-peringkat. Pada dasarnya, opini audit itu baik di sektor private ataupun di sektor publik dibedakan menjadi 4 (empat) kategori, kemudian diurutkan dari opini terburuk hingga opini terbaik yaitu (1) Tidak Menyatakan Pendapat (TMP), (2) Tidak Wajar (TW), (3) Wajar Dengan Pengecualian (WDP) dan (4) Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Sehingga dalam penelitian ini pengukuran untuk opini audit Wajar Tanpa Pengecualian akan diberi nilai 4, Wajar Dengan Pengecualian diberi nilai 3, Tidak Wajar diberi nilai 2, dan Tidak Menyatakan Pendapat diberi nilai 1.

WTP = 4 ; WDP = 3 ; TW = 2 dan TMP = 1

3.5.2.2 Temuan Audit Terkait Kelemahan Pengendalian Internal

Seperti halnya Nuraeni (2010) yang dalam penelitiannya memproksikan temuan audit menjadi 3 (tiga) variabel yaitu

kelemahan pengendalian internal, tingkat ketidakpatuhan dan tingkat penyimpangan. Penelitian ini juga melakukan hal yang sama seperti yang dilakukan oleh Nuraeni (2010).

Sistem pengendalian internal dilakukan untuk memastikan keandalan sistem pengelolaan keuangan, serta efektifitas dan efisiensi dari aktivitas operasional. Sistem pengendalian internal yang kuat akan meningkatkan potensi organisasi untuk mendapatkan opini audit yang berkualitas. Sebaliknya sistem pengendalian internal yang lemah akan menurunkan kualitas audit yang berujung pada opini yang diberikan tidak berkualitas juga. Temuan terkait sistem pengendalian internal terbagi kedalam 3 (tiga) kelompok yaitu :

- 1) Kelompok temuan kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan
- 2) Kelompok kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja
- 3) Kelompok kelemahan struktur pengendalian internal

Sehingga dalam penelitian ini temuan audit terkait kelemahan sistem pengendalian inten diukur dengan total dari jumlah ketiga kelompok temuan sistem pengendalian internal tersebut.

$$\text{Kelemahan SPI} = \text{Total dari Jumlah Temuan terkait Sistem Pengendalian Internal}$$

3.5.2.3 Temuan Audit Terkait Ketidakpatuhan Terhadap Perundang - Undangan

Dalam Ikhtisar hasil pemeriksaan semester yang diterbitkan oleh BPK, temuan terkait ketidakpatuhan dikelompokkan ke dalam 7 (tujuh) kelompok, yaitu :

- 1) Ketidakpatuhan yang menyebabkan kerugian daerah/ negara
- 2) Ketidakpatuhan yang menyebabkan potens kerugian daerah/negara
- 3) Ketidakpatuhan yang menyebabkan kekurangan penerimaan

- 4) Ketidapatuhan terkait administrasi
- 5) Ketidapatuhan yang menyebabkan ketidakhematan
- 6) Ketidapatuhan yang menyebabkan ketidakefisienan
- 7) Ketidapatuhan yang menyebabkan ketidakefektifan

Sehingga dalam penelitian ini temuan audit terkait ketidapatuhan terhadap peraturan perundang-undangan diukur dengan total dari jumlah ketujuh kelompok temuan ketidapatuhan terhadap peraturan perundang-undangan tersebut.

$$\text{Ketidapatuhan} = \text{Total Jumlah Temuan Terkait Ketidapatuhan Terhadap Perundang-Undangan}$$

3.5.2.4 Nilai Temuan Audit Terkait Tingkat Penyimpangan

Dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) dijelaskan bahwa jika pemeriksa menemukan ketidapatuhan, maka pemeriksa akan melaporkan ketidapatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan termasuk pengungkapan atas tingkat penyimpangan administrasi, pelanggaran atas perikatan perdata maupun penyimpangan yang berunsur tindak pidana serta ketidapatuhan yang signifikan. Dalam penelitian ini tingkat penyimpangan diukur dengan membandingkan total temuan pemeriksaan terkait ketidapatuhan terhadap peraturan perundang-undang (dalam rupiah) dengan total belanja daerah yang merupakan total rupiah yang diperiksa. Semakin tinggi tingkat penyimpangan yang dilakukan menandakan pengelolaan keuangan tidak dilakukan sesuai dengan peraturan perundang-undangan sehingga akan menghasilkan kualitas audit yang semakin rendah.

$$\text{Tingkat Penyimpangan} = \frac{\text{Total Nilai Temuan (dalam rupiah)}}{\text{Total Belanja (dalam rupiah)}} \times 100$$

Tabel 3.1
Ringkasan Operasionalisasi Variabel Independen dan Hipotesis

Variabel Independen			Hipotesis	
Variabel	Keterangan	Ukuran Variabel	Model I	Model II
OPINI	Opini audit	Diberi nilai 4 untuk WTP Diberi nilai 3 untuk WDP Diberi nilai 2 untuk TW, Diberi nilai 1 untuk TMP	Negatif	Positif
AUDSPI	Temuan audit terkait kelemahan sistem pengendalian internal	Total dari jumlah kasus temuan terkait pengendalian internal	Positif	Negatif
AUDFIND	Temuan audit terkait ketidakpatuhan	Total dari jumlah kasus temuan atas ketidakpatuhan	Positif	Negatif
AUDNOM	Temuan dari tingkat penyimpangan terkait ketidakpatuhan	Perbandingan nilai (rupiah) temuan terkait ketidakpatuhan dengan total belanja daerah	Positif	Negatif

Sumber : Data Diolah

3.5.3 Variabel Kontrol

Penelitian ini menggunakan beberapa karakteristik pemerintah daerah sebagai variabel kontrol, yaitu tipe pemerintah daerah, kekayaan pemerintah daerah, ukuran pemerintah daerah dan tingkat ketergantungan pemerintah daerah terhadap pemerintah pusat. Terdapat beberapa penelitian sebelumnya yang mencoba meneliti pengaruh karakteristik pemerintah terhadap tingkat pengungkapan pada laporan keuangan pemerintah daerah.

Liestiani (2008) menguji pengaruh tipe pemerintah daerah, tingkat ketergantungan pemerintah daerah terhadap pemerintah pusat, dan kekayaan pemerintah daerah. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa kekayaan pemerintah daerah berpengaruh positif

Universitas Indonesia

dan significant terhadap tingkat pengungkapan. Namun untuk tipe pemerintah dan tingkat ketergantungan, tidak berpengaruh significant terhadap tingkat pengungkapan.

Lesmana (2010) dalam penelitiannya menggunakan karakteristik lainnya yaitu pendapatan transfer, yang mencerminkan tingkat ketergantungan pemerintah daerah terhadap pemerintah pusat. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa pendapatan transfer tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan

Penelitian sebelumnya yang menggunakan variabel tingkat kekayaan daerah antara lain Liestiani (2008) dan Widya (2012). Dalam penelitian yang dilakukan oleh Widya (2012), tingkat kekayaan daerah diukur dengan seberapa besar porsi Pendapatan Asli Daerah (PAD) yang dapat dihasilkan pemerintah daerah, dibandingkan dengan pendapatan total yang diterima pemerintah daerah.

Nuraeni (2010) dan Liestiani (2008) menggunakan variabel tingkat ketergantungan pada pemerintah pusat dalam penelitiannya. Dalam kedua penelitian tersebut, tingkat ketergantungan pada pemerintah pusat diukur dengan seberapa besar pendapatan transfer dibandingkan dengan total pendapatan yang diterima oleh pemerintah daerah.

Penelitian sebelumnya yang menggunakan variabel ukuran pemerintah daerah antara lain Nuraeni (2010), Lesmana (2010) dan Widya (2012). Dari ketiga penelitian tersebut, ukuran pemerintah daerah diprosikan dengan nilai Ln dari aset yang dimiliki pemerintah daerah. Sedangkan untuk penelitian sebelumnya yang menggunakan variabel type pemerintahan antara lain Liestiani (2008) dan Nuraeni (2010). Dalam penelitian tersebut, type pemerintah diukur dengan menggunakan variabel dummy yaitu jika kota diberi nilai 1 dan untuk kabupaten diberi nilai 0.

Tabel 3.2
Ringkasan Operasionalisasi Variabel Kontrol

Variabel Kontrol		
Variabel	Keterangan	Ukuran Variabel
DEPEND	Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah terhadap pemerintah pusat	Pendapatan Transfer dibagi dengan Total Pendapatan
TYPE	Tipe Pemerintah	Diberi nilai 1 untuk kota; 0 untuk kabupaten
SIZE	Ukuran pemerintah daerah	Ln Total Aset
WEALTH	Kekayaan daerah	Pendapatan Asli Daerah dibagi Total Pendapatan

Sumber : Data Diolah

3.6 Metode Analisis Data

Penelitian ini bersifat kuantitatif dalam melakukan analisis data, sehingga diperlukan pengujian variabel-variabel dengan menguji hubungan antara variabel bebas (*independent variable*) dan variabel terikat (*dependent variable*) serta variabel kontrol (*control variabel*). Dalam penelitian ini, penulis menggunakan data *cross section* dan model penelitian di regresi dengan menggunakan *Ordinary Least Square* (OLS). Penulis melakukan analisis data dengan menggunakan analisis deskriptif untuk menentukan batas minimum dan batas batas maksimum data, pengujian asumsi dasar pada model regresi, dan pengujian hipotesis pada hasil regresi dengan menggunakan t-statistik dan F-statistik.

3.6.1 Analisis Statistik Deskriptif

Penulis melakukan analisis deskriptif terhadap data laporan keuangan pemerintah daerah yang dijadikan sampel dalam penelitian ini sebelum regresi dilakukan dan analisis lebih lanjut terhadap hasil dari regresi tersebut. Analisis statistik deskriptif yang dilakukan terdiri dari rata-rata (*mean*), dan standar deviasi untuk mendeskripsikan data masing-masing variabel penelitian dan untuk menentukan batas minimum dan batas

maksimum data dari masing-masing variabel penelitian untuk menghilangkan data-data yang bersifat *outlier*.

3.6.2 Analisis Korelasi Antar Variabel (*Pearson Correlation*)

Uji korelasi Pearson digunakan untuk melihat hubungan antara variabel dependen dengan variabel independen maupun hubungan antara variabel independen dengan variabel independen serta tingkat signifikansinya antar kedua variabel. Hubungan antara variabel independen dengan variabel independen dalam uji korelasi Pearson juga dapat digunakan untuk melihat adanya potensi multikolenerasi. Umumnya jika terdapat angka korelasi yang bernilai > 0.5 maka korelasi antar variabel cukup kuat. Namun apabila angka korelasi < 0.5 menunjukkan adanya korelasi yang lemah. Korelasi antar variabel terikat dan bebas diharapkan bernilai tinggi, sedangkan korelasi antar variabel bebas diharapkan bernilai rendah agar terhindar dari permasalahan multikolinieritas.

3.6.3 Uji Asumsi Klasik

Estimasi atau asumsi model harus bersifat **BLUE** (*Best Linear Unbiased Estimator*). Estimator yang bersifat BLUE diantaranya adalah bersifat linear, bersifat tidak bias dan efisien. Untuk menghasilkan estimasi yang bersifat BLUE terdapat asumsi dasar yang harus dipenuhi, yaitu:

1. Nilai harapan rata-rata kesalahan adalah nol.
2. Variansnya tetap (*homoskedasticity*).
3. Tidak ada hubungan antara variabel bebas dan *error term*.
4. Tidak ada korelasi serial antara *error* (*no-autocorrelation*).

Dalam pengujian regresi ini, penyusun melakukan uji asumsi klasik. Uji asumsi klasik yang dilakukan dalam penelitian ini sebagai berikut:

3.6.3.1 Uji Normalitas

Uji normalitas data dilakukan untuk mengetahui apakah data terdistribusi secara normal atau tidak. Jika data tidak terdistribusi secara normal, maka metode statistik parametrik tidak dapat

digunakan dan harus digunakan metode statistik non-parametrik. Cara yang sering digunakan dalam menentukan apakah suatu mode berdistribusi normal atau tidak hanya dengan melihat histogram residual apakah memiliki bentuk seperti “lonceng” atau tidak. Cara ini fatal karena pengambilan keputusan data berdistribusi normal atau tidak hanya berpatokan pada pengamatan gambar saja. Ada cara lain untuk menentukan data berdistribusi normal atau tidak adalah dengan menggunakan rasio *skewness* dan rasio *kurtosis* (Santoso, 2000).

3.6.3.2 Uji Heterokedastisitas (*Heterocedasticity*)

Uji heteroskedastisitas dilakukan untuk menguji apakah ada gejala heteroskedastisitas dalam model penelitian ini. Gangguan heterokedastisitas sering muncul dalam data *cross section*, tetapi juga bisa terjadi pada data *time series*. Jika terdapat heteroskedastisitas dalam model ini, maka varians tidak sama atau *error* tidak konsisten. *Error* yang diharapkan adalah variasinya seragam sehingga *error*nya konsisten. Pengujian ini dilakukan dengan menggunakan program Eviews, dimana untuk uji heteroskedastisitas dilakukan dengan melihat nilai *overall percentage* pada tabel klasifikasi. Apabila *overall percentage* bernilai 100% maka model regresi logistik mempunyai varians yang sama (homoskedastisitas).

3.6.3.3. Uji Multikolinieritas (*Multicollinearity*)

Multikolinieritas adalah gejala adanya hubungan linear yang signifikan antara beberapa atau semua variabel independen yang ada didalam model regresi. Dalam praktiknya, umumnya multikolinieritas tidak dapat dihindari. Dalam artian sulit menemukan dua variabel bebas yang secara matematis tidak berkorelasi ($korelasi=0$). Akan tetapi, ada multikolinieritas yang signifikan dan tidak signifikan (mendekati nol). Model penelitian yang baik memiliki multikolinieritas yang rendah sebab jika multikolinieritas tinggi maka

model kita tidak bias memisahkan efek parsial dari satu variabel bebas terhadap variabel bebas lainnya. Untuk melihat adanya multikolinearitas dengan melihat *correlation matrix* pada program *Eviews*, dimana korelasi antar variabel bebas kurang dari 0.8 (*rule of thumbs 0.8*) maka dapat dikatakan tidak ada multikolinearitas. Multikolinearitas dapat dihilangkan dengan cara menghilangkan salah satu variabel yang tidak signifikan. Namun hal ini seringkali tidak dipergunakan karena akan menciptakan bias parameter yang spesifikasi pada model. Cara lain adalah dengan mencari variabel yang berkorelasi dengan variabel dependen namun tidak berkorelasi dengan variabel bebas lainnya atau mencari data tambahan, karena dengan data tambahan, multikolinearitas dapat berkurang.

3.6.3.4 Uji Autokorelasi

Autokorelasi didefinisikan sebagai terjadinya suatu korelasi diantara data pengamatan, dimana munculnya suatu data dipengaruhi oleh data sebelumnya. Jika terjadi autokorelasi maka dapat dikatakan koefisien korelasi yang diperoleh kurang akurat. Identifikasi secara statistik ada tidaknya gejala autokorelasi dapat dilakukan dengan menghitung nilai Durbin-Watson (dw). Nilai dw dianggap tidak berbahaya jika terletak didaerah $du < dw < 4du$. Secara konvensional dapat dikatakan bahwa suatu persamaan regresi dikatakan telah memenuhi asumsi autokorelasi jika nilai dari uji dw mendekati dua atau lebih.

3.6.4 Uji Hipotesis

3.6.4.1 Uji F-statistik

Uji F-statistik ini dilakukan untuk mengetahui apakah seluruh variabel independen secara bersama-sama memberikan pengaruh terhadap variabel dependen secara signifikan atau tidak. Untuk mengetahui apakah seluruh variabel independen bersama-sama memberikan pengaruh secara signifikan atau tidak terhadap variabel dependen dapat dilihat dari nilai probabilitas f statistik. Caranya

yaitu setelah melakukan regresi kemudian akan diperoleh nilai probabilitas f statistik, yang selanjutnya nilai probabilitas f-statistik ini dibandingkan dengan $\alpha = 5\%$.

- Jika probabilitas f-statistik $< \alpha = 5\%$, maka H_0 ditolak.
- Jika probabilitas f-statistik $> \alpha = 5\%$, maka H_0 diterima.

3.6.4.2 Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien determinasi berganda (R^2) berguna untuk mengukur besarnya sumbangan variabel independen secara keseluruhan terhadap variabel dependennya. R^2 memiliki nilai antara 0 dan 1 ($0 < R^2 < 1$), dimana bila semakin tinggi nilai R^2 , suatu regresi tersebut maka akan semakin baik. Hal ini berarti bahwa keseluruhan variabel independen secara bersama-sama mampu menerangkan variabel dependennya. Beberapa kegunaan koefisien determinasi adalah sebagai berikut :

- Untuk mengukur ketepatan suatu garis regresi yang ditetapkan terhadap kelompok data hasil observasi.
- Untuk mengukur proporsi varian dependen yang diterangkan oleh pengaruh linier dari variabel independen.

3.6.4.3 Uji T-statistik

Uji t-statistik ini dilakukan untuk mengetahui signifikansi dan seberapa besar pengaruh masing-masing variabel independen terhadap variabel dependennya. Untuk mengetahui apakah koefisien variabel independen memiliki hubungan yang signifikan atau tidak terhadap variabel dependennya, dapat dilihat dari probabilitas t-statistik, yang selanjutnya nilai probabilitas t-statistik ini dibandingkan dengan $\alpha = 5\%$.

- Jika probabilitas t statistik $< \alpha = 5\%$, maka tolak H_0
- Jika probabilitas t statistik $> \alpha = 5\%$, maka terima H_0

BAB IV

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

4.1 Sampel Penelitian

Penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui pengaruh opini dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan pada laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian ini menggunakan sampel laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/ kota di Indonesia tahun 2008-2009 yang telah diaudit oleh BPK serta memiliki ketersediaan data yang lengkap setiap tahunnya. Data tahunan yang harus dimiliki tersebut terdiri dari data opini audit, temuan terkait sistem pengendalian internal serta temuan terkait kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang tersaji dalam ikhtisar hasil pemeriksaan semester, data total aset yang diperoleh dari neraca, data PAD, pendapatan transfer, total pendapatan dan total belanja daerah yang terdapat dalam laporan realisasi anggaran.

Dalam penelitian ini penulis menggunakan 2 (dua) model penelitian. Model pertama menggunakan metode *Lag Effect*, untuk melihat pengaruh opini dan temuan tahun lalu terhadap pengungkapan laporan keuangan. Oleh karena itu untuk model pertama, digunakan sampel opini audit dan temuan audit pada tahun 2008, untuk mengetahui pengaruhnya terhadap pengungkapan laporan keuangan ditahun 2009.

Dan untuk model kedua, menggunakan opini dan temuan pada tahun yang sama dengan tahun pengungkapan pada laporan keuangan, untuk melihat pengaruh opini dan temuan tersebut terhadap pengungkapan yang dilakukan. Sehingga opini audit dan temuan audit yang digunakan adalah di tahun 2009 untuk mengetahui pengaruhnya terhadap tingkat pengungkapan ditahun tersebut.

Tabel 4.1 menggambarkan proses pengambilan sampel untuk pemerintah daerah pada tahun 2009.

Tabel 4.1
Tabel Proses Pengambilan Sampel

Proses Pengambilan Sampel	Jumlah Pemda
	2009
Jumlah seluruh pemda di Indonesia	504
Jumlah pemda setingkat provinsi	(33)
Jumlah pemda kota/kabupaten dengan data yang tidak lengkap	(29)
Total sampel	442

Sumber : Data diolah kembali

Oleh karena dalam penelitian ini model pertama menggunakan metode *Lag Effect* dimana peneliti ingin mengetahui keterkaitan opini dan temuan audit tahun sebelumnya dengan pengungkapan tahun ini, maka diperlukan laporan keuangan pemerintah daerah untuk tahun anggaran 2008. Dengan jumlah sampel yang sama dengan sampel laporan keuangan tahun 2009 yaitu sebanyak 442.

4.2 Analisis Statistik Deskriptif

Analisis deskriptif merupakan teknik analisis data yang digunakan untuk memberikan gambaran tentang karakteristik sampel. Statistik deskriptif memberikan gambaran mengenai nilai maksimum, minimum, rata-rata, dan standar deviasi setiap variable selama periode observasi untuk mendeskripsikan data masing-masing variabel penelitian dan untuk menentukan batas minimum dan batas maksimum data dari masing-masing variabel penelitian untuk menghilangkan data-data yang bersifat *outlier*.

Untuk menghilangkan *outlier* dari data variabel maka dilakukan *winsorize*, dimana untuk setiap *outlier* yang ada pada masing-masing variabel digantikan dengan nilai yang didapatkan dari perhitungan dengan rumus = $(\text{Mean} \pm (3 \times \text{Standar deviasi}))$. Cara perhitungan *winsorize* tersebut didapatkan dari disertasi Hermawan dalam Ang Manda (2009).

4.2.1 Analisis Statistik Deskriptif Model I

Statistik deskriptif untuk model I penelitian ini dapat dilihat pada tabel 4.2 dibawah ini.

Tabel 4.2
Statistik Deskriptif Model I

N = 442	Mean	Median	Maximum	Minimum	Std.Deviation
DISC	0,5196	0,5151	0,7820	0,2803	0,0873
OPINI	2,4932	3,0000	4,0000	1,0000	0,8786
AUDSPI	7,9620	7,0000	20,1031	0	3,9363
AUDFIND	14,8553	14,0000	37,1776	1,0000	7,0451
AUDNOM	0,0200	0,0087	0,3240	0	0,0391
DEPEND	0,9072	0,9202	0,9911	0,6820	0,0577
TYPE	0,1990	0	1,0000	0	0,3997
SIZE (Rp.Milliar)	1.761,32	1.330,50	31.359,00	45,00	2.117,42
WEALTH	0,0613	0,0493	0,2217	0,0040	0,0427

Sumber : Olah Data Eviews

4.2.1.1 Tingkat Pengungkapan

Variabel ini mengukur tingkat pengungkapan yang dilakukan pemerintah daerah terhadap laporan keuangan daerah berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintah. Pada tabel 4.2 terlihat bahwa rata-rata tingkat pengungkapan laporan keuangan tahun anggaran 2009 dengan menggunakan 442 sampel adalah sebesar 51,9%. Tingkat pengungkapan minimum sebesar 28% yaitu untuk Kota Sorong dan tingkat pengungkapan maksimum sebesar 78,2% yaitu untuk Kabupaten Humbang Hasundutan.

4.2.1.2 Opini

Kualitas opini audit atas laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia untuk tahun anggaran 2008 dapat dikatakan masih rendah. Hal ini ditunjukkan dari tabel 4.3. Dari 442 pemerintah daerah di Indonesia yang digunakan dalam penelitian ini, rata-rata masih mendapatkan opini wajar dengan pengecualian (WDP) dari BPK. Hanya 2,7 % atau 12 Pemerintah daerah di Indonesia pada tahun 2008 yang mendapatkan

Universitas Indonesia

opini wajar tanpa pengecualian (WTP). Sebagian besar yakni 67,2% atau 297 Pemerintah Daerah memiliki opini terbaik kedua yaitu wajar dengan pengecualian. Sisanya 6,8% atau 30 pemerintah daerah dan 23,3% atau sebesar 103 pemerintah daerah masing-masing masih mendapatkan opini yang rendah yakni Tidak Wajar (TW) dan Tidak Menyatakan Pendapat (TMP).

Tabel 4.3
Proporsi Opini Audit Model I

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1 (TMP)	103	23,3	23,3	23,3
2 (TW)	30	6,8	6,8	30,1
Valid 3 (WDP)	297	67,2	67,2	97,3
4 (WTP)	12	2,7	2,7	100,0
Total	442	100,0	100,0	

Sumber : Olah data SPSS

Kemudian, dalam tabel 4.4 dijelaskan pengaruh perubahan opini dari tahun 2008 ke 2009 terhadap perubahan pengungkapan yang terjadi. Dari tabel dibawah ini, dijelaskan terdapat 37 (8,3%) pemda yang mengalami kenaikan opini dan diikuti dengan kenaikan pengungkapan. Rincian tabel perubahan opini terdapat pada **Lampiran 4.1**

Tabel 4.4
Pengaruh Perubahan Opini Terhadap Perubahan Pengungkapan

	DISC Naik	DISC Turun	DISC Tetap	Jumlah
OPINI Naik	37	16	5	58
OPINI Turun	27	11	3	41
OPINI Tetap	228	91	24	343
Jumlah	292	118	32	442

Sumber : Data diolah

4.2.1.3 Jumlah Temuan terkait Pengendalian Internal

Selama periode anggaran tahun 2008 dengan jumlah sampel pemerintah daerah dalam penelitian ini sebanyak 442, jumlah temuan terkait sistem pengendalian internal rata-rata ditemukan 7,96 kasus ditiap pemerintah daerah. Jumlah temuan terbanyak yakni sekitar 20,1

kasus ditemukan pada Kabupaten Maluku Tengah dan Kabupaten Maros. Sebaliknya, terdapat daerah yang tidak memiliki temuan terkait sistem pengendalian internal yaitu Kabupaten Karanganyar.

Kemudian, dalam tabel 4.5 dijelaskan pengaruh perubahan jumlah temuan terkait SPI dari tahun 2008 ke 2009 terhadap perubahan pengungkapan yang terjadi. Dari tabel dibawah ini, dijelaskan terdapat 104 pemerintah daerah yang mengalami penurunan temuan audit dan diikuti dengan kenaikan pengungkapan. Rincian tabel perubahan temuan SPI terdapat pada **Lampiran 4.2**

Tabel 4.5
Pengaruh Perubahan Jumlah Temuan SPI Terhadap Perubahan Pengungkapan

	DISC Naik	DISC Turun	DISC Tetap	Jumlah
AUDSPI Naik	157	60	19	236
AUDSPI Turun	104	46	9	159
AUDSPI Tetap	31	12	4	47
Jumlah	292	118	32	442

Sumber : Data Diolah

4.2.1.4 Jumlah Temuan terkait Ketidapatuhan terhadap Undang-Undang

Selama tahun 2008 dengan menggunakan sampel sebanyak 442 pemerintah daerah di Indonesia, rata-rata memiliki 14,85 kasus temuan terkait ketidapatuhan. Jumlah temuan terbanyak yakni sekitar 37,17 kasus ditemukan pada Kabupaten Indragiri Hulu, Kabupaten Bandung, Kabupaten Kayong Utara, Kabupaten Bombana, Kabupaten Kolaka Utara dan Kabupaten Konawe. Jumlah temuan terkait ketidapatuhan yang paling kecil adalah 1 kasus yakni Kota Ambon.

Kemudian, dalam tabel 4,6 dijelaskan pengaruh perubahan jumlah temuan terkait ketidapatuhan dari tahun 2008 ke 2009 terhadap perubahan pengungkapan yang terjadi. Dari tabel dibawah ini, dijelaskan terdapat 142 pemerintah daerah yang mengalami penurunan jumlah temuan dan diikuti dengan kenaikan pengungkapan. Rincian tabel perubahan temuan ketidapatuhan terdapat pada **Lampiran 4.3**

Tabel 4.6
Pengaruh Perubahan Jumlah Temuan Ketidapatuhan Terhadap
Perubahan Pengungkapan

	DISC Naik	DISC Turun	DISC Tetap	Jumlah
AUDFIND Naik	133	45	20	198
AUDFIND Turun	142	68	7	217
AUDFIND Tetap	17	6	4	27
Jumlah	292	119	31	442

Sumber : Data diolah

4.2.1.5 Nilai Temuan atas Tingkat Penyimpangan

Tingkat penyimpangan diukur dari perbandingan antara nilai (Rupiah) temuan hasil audit terkait ketidakpatuhan dengan total belanja pemerintah daerah. Tabel 4.2 diatas menunjukkan rata-rata tingkat penyimpangan yang terjadi pada setiap pemerintah daerah yaitu sebesar 2% (0,02) selama tahun 2008. Kabupaten Indramayu , Kabupaten Parigi Moutong dan Kab Waropen memiliki tingkat penyimpangan yang paling tinggi yaitu sebesar 32 % (0,32). Dan tingkat penyimpangan terkecil yaitu 0% untuk Kota Blitar, Kabupaten Sambas dan Kabupaten Sika.

Kemudian, dalam tabel 4.7 dijelaskan pengaruh perubahan nilai temuan dari tahun 2008 ke 2009 terhadap perubahan pengungkapan yang terjadi. Dari tabel dibawah ini, dijelaskan terdapat 136 pemerintah daerah yang mengalami penurunan nilai temuan dan diikuti dengan kenaikan pengungkapan. Rincian tabel perubahan nilai temuan terdapat pada **Lampiran 4.4**

Tabel 4.7
Pengaruh Perubahan Nilai Temuan Terhadap Pengungkapan

	DISC Naik	DISC Turun	DISC Tetap	Jumlah
AUDNOM Naik	53	20	9	82
AUDNOM Turun	136	58	12	206
AUDNOM Tetap	106	38	10	154
Jumlah	295	116	31	442

Sumber : Data diolah

4.2.1.6 Tingkat Ketergantungan

Tingkat ketergantungan diukur dari rasio pendapatan transfer dengan total pendapatan Pemerintah Daerah secara keseluruhan. Tingkat

ketergantungan ini mencerminkan porsi pendapatan daerah yang berasal dari entitas lain. Tabel 4.2 menunjukkan bahwa secara umum, pemerintah daerah memiliki tingkat ketergantungan yang tinggi yaitu sebesar 90,7%. Dengan kata lain rata-rata 90,7% dari pendapatan total pemerintah daerah diperoleh dari pendapatan yang berasal dari entitas lain. Dari total 442 sampel, Kabupaten Karimun, Kabupaten Bangka Tengah dan Kabupaten Badung memiliki tingkat ketergantungan yang paling kecil dibanding daerah-daerah lainnya yakni hanya 68 % pada tahun 2009. Sedangkan pemerintah daerah yang memiliki tingkat ketergantungan paling besar yaitu Kabupaten Yahukimo yakni sebesar 99%.

4.2.1.7 Tipe Pemerintah Daerah

Tipe pemerintah dalam penelitian ini terdiri atas 2 (dua) kelompok yaitu kabupaten dan kota. Dari 442 pemerintah daerah yang menjadi sampel penelitian ini, 354 daerah (80.1%) merupakan pemerintah daerah kabupaten dan 88 (19.9%) daerah lainnya merupakan pemerintah daerah kota.

Tabel 4.8
Proporsi Tipe Pemerintah Daerah Model I

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0 (Kabupaten)	354	80,1	80,1	80,1
Valid 1 (Kota)	88	19,9	19,9	100,0
Total	442	100,0	100,0	

4.2.1.8 Ukuran Pemerintah Daerah

Ukuran pemerintah dalam penelitian ini dilihat dari nilai total aset yang daerah miliki. Dari 442 sampel yang digunakan dalam penelitian kali ini, pemerintah daerah yang memilili ukuran pemerintah daerah paling besar adalah Kabupaten Pati, Kota Bandung, Kabupaten Kebumen, dan Kota Surabaya dengan total aset sebesar 31.359 milyar rupiah. Sedangkan ukuran pemerintah daerah terkecil adalah Kota Serang dan Kab Maros dengan total aset sebesar 45 milyar rupiah. Dan untuk

rata-rata total aset pemerintah daerah pada tahun 2009 untuk 442 sampel pemerintah daerah yaitu sebesar 1.761,32 milyar rupiah

4.2.1.9 Kekayaan Pemerintah Daerah

Tingkat kekayaan pemerintah daerah dalam penelitian ini diukur dengan pendapatan asli daerah (PAD) dibagi dengan total pendapatan daerah. Dari 442 sampel yang digunakan dalam penelitian kali ini, pemerintah daerah yang memiliti tingkat kekayaan tertinggi yaitu Kabupaten Siak, Kabupaten Bintan, Kabupaten Karimun, Kota Surabaya, Kabupaten Badung, Kabupaten Cilegon, dan Kota Denpasar dengan persentase 22,17% (0,2217). Sedangkan tingkat kekayaan pemerintah daerah yang terkecil yaitu Kabupaten Dompu dengan tingkat persentase 0,4% (0,004). Dan rata-rata tingkat kekayaan pemerintah daerah di Indonesia pada tahun 2009 dengan 442 sampel pemerintah daerah yaitu sebesar 6,13% (0,0613).

4.2.2 Analisis Statistik Deskriptif Model II

Tabel 4.9
Statistik Deskriptif Model II

	Mean	Median	Maximum	Minimum	Std. Deviation
DISC	0,5196	0,5151	0,7820	0,2803	0,0873
OPINI	2,5339	3,0000	4,0000	1	0,8438
AUDSPI	8,9668	8,0000	21,8669	1,0000	4,2164
AUDFIND	13,5439	13,0000	36,0000	1	6,1954
AUDNOM	0,0104	0,0044	0,0781	0	0,0158
DEPEND	0,9072	0,9202	0,9911	0,6820	0,0577
TYPE	0,1990	0	1	0	0,3997
SIZE (Rp.Milliar)	1.761,32	1.330,50	31.359,00	45	2.117,42
WEALTH	0,0613	0,0493	0,2217	0,0040	0,0427

Sumber : Olah data Eviews

4.2.2.1 Tingkat Pengungkapan

Variabel ini mengukur tingkat pengungkapan yang dilakukan pemerintah daerah terhadap laporan keuangan daerah berdasarkan

Universitas Indonesia

Standar Akuntansi Pemerintah. Pada tabel 4.9 terlihat bahwa rata-rata tingkat pengungkapan laporan keuangan tahun anggaran 2009 dengan menggunakan 442 sampel laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia adalah sebesar 51,69%. Tingkat pengungkapan minimum sebesar 28% untuk Kota Sorong dan tingkat pengungkapan maksimum sebesar 78,2% yaitu untuk Kabupaten Humbang Hasundutan.

4.2.2.2 Opini

Kualitas opini audit atas laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia untuk tahun anggaran 2009 dapat dikatakan masih rendah, dan peningkatan pengungkapan dari tahun ke 2008 ke 2009 sangat kecil sekali. Hal ini ditunjukkan dari tabel 4.10, dari 442 pemerintah daerah di Indonesia yang digunakan dalam penelitian ini, sebagian besar masih mendapatkan opini wajar dengan pengecualian (WDP) dari BPK. Hanya 2,9 % atau 13 Pemerintah daerah di Indonesia pada tahun 2009 yang mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian (WTP). Sebagian besar yakni 66,9% atau 303 Pemerintah Daerah memiliki opini terbaik kedua yaitu wajar dengan pengecualian. Sisanya 9,3% atau 42 pemerintah daerah dan 21,0% atau sebesar 95 pemerintah daerah masing-masing masih mendapatkan opini yang rendah yakni Tidak Wajar (TW) dan Tidak Menyatakan Pendapat (TMP).

Tabel 4.10
Proporsi Opini Audit Model II

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1 (TMP)	89	20,1	20,1	20,1
2 (TW)	41	9,3	9,3	29,4
Valid 3 (WDP)	299	67,6	67,6	97,1
4 (WTP)	13	2,9	2,9	100,0
Total	442	100,0	100,0	

Sumber : Olah Data SPSS

4.2.2.3 Jumlah Temuan terkait Pengendalian Internal

Selama periode anggaran tahun 2009 dengan jumlah sampel pemerintah daerah dalam penelitian ini sebanyak 442, jumlah temuan terkait sistem pengendalian internal yang rata-rata ditemukan 8.92 kasus di tiap pemerintah daerah. Jumlah temuan terbanyak yakni sekitar 21,8 kasus ditemukan pada Kabupaten Solok Selatan, Kabupaten Barito Selatan, Kota Samarinda, Kabupaten Konawe Utara dan Kabupaten Buru. Dan untuk pemerintah daerah dengan temuan pengendalian internal terkecil yaitu Kabupaten Merangin dan Kabupaten Bolaang Mongondow Selatan dengan jumlah kasus sebanyak 1.

4.2.2.4 Jumlah Temuan terkait Ketidakpatuhan terhadap Undang-Undang

Selama tahun 2009 dengan menggunakan sampel sebanyak 442 pemerintah daerah di Indonesia, memiliki rata-rata 13,5 temuan terkait ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan. Jumlah temuan terbanyak yakni sekitar 36 kasus ditemukan pada Kabupaten Barito Selatan dan jumlah temuan yang paling kecil adalah 1 kasus yakni Kota Tasikmalaya.

4.2.2.5 Nilai Temuan atas Tingkat Penyimpangan

Tingkat penyimpangan diukur dari perbandingan antara nilai (Rupiah) temuan hasil audit terkait ketidakpatuhan dengan total belanja pemerintah daerah. Tabel statistik deskriptif diatas menunjukkan rata-rata tingkat penyimpangan yang terjadi pada setiap pemerintah daerah yaitu sebesar 1% selama tahun 2009. Kabupaten Lampung Timur, Kabupaten Trenggalek, Kabupaten Bombana, Kota Tomohon Kabupaten Buton Utara, Kabupaten Konawe Utara, Kabupaten Konawe, Kabupaten Bone Bolango dan Kabupaten Jayawijaya memiliki tingkat penyimpangan yang paling tinggi yaitu sebesar 7 % (0.07). Dan tingkat penyimpangan terkecil yaitu sebesar 0% yakni terdapat pada Kota Surabaya. Pada tahun 2009 tingkat penyimpangan terjadi penurunan yang cukup tinggi, yaitu dari 32% pada tahun 2008 menjadi 7% pada tahun 2009.

4.2.2.6 Tingkat Ketergantungan

Tingkat ketergantungan diukur dari rasio pendapatan transfer dengan total pendapatan Pemerintah Daerah secara keseluruhan. Tingkat ketergantungan ini mencerminkan porsi pendapatan daerah yang berasal dari entitas lain. Statistik deskriptif menunjukkan bahwa secara umum, pemerintah daerah memiliki tingkat ketergantungan yang tinggi yaitu sebesar 90,7%. Dari total 442 sampel, Kabupaten Karimun, Kabupaten Bangka Tengah dan Kabupaten Badung memiliki tingkat ketergantungan yang paling kecil dibanding daerah-daerah lainnya yakni hanya 68 % pada tahun 2009. Sedangkan pemerintah daerah yang memiliki tingkat ketergantungan paling besar yaitu Kab. Yahukimo yakni sebesar 99%.

4.2.2.7 Tipe Pemerintah Daerah

Tipe pemerintah dalam penelitian ini terdiri atas 2 (dua) kelompok yaitu kabupaten dan kota. Dari 442 pemerintah daerah yang menjadi sampel penelitian ini, 365 daerah (80,6%) merupakan pemerintah daerah kabupaten dan 88 (19,4%) lainnya merupakan pemerintah daerah kota.

Tabel 4.11
Proporsi Tipe Pemerintah Daerah

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0(Kabupaten)	354	80,1	80,1	80,1
Valid 1 (Kota)	88	19,9	19,9	100,0
Total	442	100,0	100,0	

Sumber : Olah Data SPSS

4.2.2.8 Ukuran Pemerintah Daerah

Ukuran pemerintah dalam penelitian ini dilihat dari nilai total aset yang daerah miliki. Dari 442 sampel yang digunakan dalam penelitian kali ini, pemerintah daerah yang memilili ukuran pemerintah daerah paling besar adalah Kabupaten Pati, Kota Bandung, Kabupaten Kebumen, dan Kota Surabaya dengan total aset sebesar 31.359 milyar rupiah. Sedangkan ukuran pemerintah daerah terkecil adalah Kota Serang

dan Kab Maros dengan total aset sebesar 45 miliar rupiah. Rata-rata total aset pemerintah daerah pada tahun 2009 untuk 442 sampel pemerintah daerah yaitu sebesar 1.761,32 miliar rupiah

4.2.2.9 Kekayaan Pemerintah Daerah

Tingkat kekayaan pemerintah daerah dalam penelitian ini diukur dengan pendapatan asli daerah (PAD) dibagi dengan total pendapatan daerah. Dari 442 sampel yang digunakan dalam penelitian kali ini, pemerintah daerah yang memiliki tingkat kekayaan tertinggi yaitu Kabupaten Siak, Kabupaten Bintan, Kabupaten Karimun, Kota Surabaya, Kabupaten Badung, Kabupaten Cilegon, dan Kota Denpasar dengan persentase 22,17% (0,2217). Tingkat kekayaan pemerintah daerah yang terkecil yaitu Kabupaten Dompu dengan tingkat persentase 0,4% (0,004). Rata-rata tingkat kekayaan pemerintah daerah di Indonesia pada tahun 2009 dengan 442 sampel pemerintah daerah yaitu sebesar 6,13% (0,0613).

4.3 Analisis Korelasi Antar Variabel

Tabel uji korelasi Pearson digunakan untuk melihat hubungan antara variabel dependen dengan variabel independen maupun hubungan antara variabel independen dengan variabel independen serta tingkat signifikansinya antar kedua variabel. Hubungan antara variabel independen dengan variabel independen dalam uji korelasi Pearson juga dapat digunakan untuk melihat adanya potensi multikolinieritas. Umumnya jika terdapat angka korelasi yang bernilai > 0.5 maka korelasi antar variabel cukup kuat. Namun apabila angka korelasi < 0.5 menunjukkan adanya korelasi yang lemah. Korelasi antar variabel terikat dan bebas diharapkan bernilai tinggi, sedangkan korelasi antar variabel bebas diharapkan bernilai rendah agar terhindar dari permasalahan multikolinieritas.

Untuk mengetahui apakah variabel independen memiliki hubungan yang signifikan atau tidak terhadap variabel dependennya, dapat dilihat dari nilai signifikansinya. Jika nilai signifikansinya < 0.05 , dapat dikatakan hubungan antara kedua variabel dependen dengan independen tersebut secara

signifikan berhubungan. Untuk melihat korelasi dan tingkat signifikansi antara variabel untuk kedua model penelitian dapat dilihat pada tabel 4.12 dan 4.13 dibawah ini.

4.3.1 Analisis Korelasi Antar Variabel Model I

Tabel 4.12
Tabel Pearson Correllation Model I

		DISC	OPINI	AUDSPI	AUDFIND	AUDNOM	DEPEND	TYPE	SIZE	WEALTH
DISC	Pearson	1	,153**	-,006	-,062	-,148**	-,204**	,051	,148**	,226**
	Sig.		,001	,449	,098	,001	,000	,145	,001	,000
OPINI	Pearson	,153**	1	-,312**	-,290**	-,215**	-,157**	,120**	,175**	,216**
	Sig.	,001		,000	,000	,000	,000	,006	,000	,000
AUDSPI	Pearson	-,006	-,312**	1	,250**	,112**	-,008	-,038	-,041	-,017
	Sig.	,449	,000		,000	,009	,432	,210	,194	,359
AUDFIND	Pearson	-,062	-,290**	,250**	1	,222**	,063	-,086*	-,070	-,098*
	Sig.	,098	,000	,000		,000	,094	,036	,072	,020
AUDNOM	Pearson	-,148**	-,215**	,112**	,222**	1	,154**	-,085*	-,156**	-,166**
	Sig.	,001	,000	,009	,000		,001	,036	,000	,000
DEPEND	Pearson	-,204**	-,157**	-,008	,063	,154**	1	-,287**	-,419**	-,758**
	Sig.	,000	,000	,432	,094	,001		,000	,000	,000
TYPE	Pearson	,051	,120**	-,038	-,086*	-,085*	-,287**	1	,057	,362**
	Sig.	,145	,006	,210	,036	,036	,000		,115	,000
SIZE	Pearson	,148**	,175**	-,041	-,070	-,156**	-,419**	,057	1	,538**
	Sig.	,001	,000	,194	,072	,000	,000	,115		,000
WEALTH	Pearson	,226**	,216**	-,017	-,098*	-,166**	-,758**	,362**	,538**	1
	Sig.	,000	,000	,359	,020	,000	,000	,000	,000	

Sumber : Olah Data SPSS

Tabel 4.12 diatas merupakan tabel uji pearson untuk model I. Berdasarkan tabel tersebut menunjukkan terdapat korelasi antara DISC dengan OPINI yaitu dengan nilai signifikansi sebesar 0.001 ($< 0,05$). Dapat disimpulkan hubungan antara OPINI dan DISC signifikan secara statistik. Namun hubungan antara DISC dengan AUDSPI tidak signifikan dikarenakan nilai signifikansinya sebesar 0.449 ($> 0,05$). Hubungan antara DISC dengan AUDFIND juga tidak signifikan dikarenakan nilai signifikansinya sebesar 0.098 ($> 0,05$). Sedangkan hubungan antara DISC dengan AUDNOM memiliki hubungan yang signifikan karena nilai signifikansinya sebesar 0,001 ($< 0,05$). DEPEND juga memiliki hubungan yang signifikan dengan DISC

karena nilai signifikansinya adalah sebesar 0.000 (< 0.05). Namun untuk TYPE tidak memiliki hubungan yang signifikan dengan DISC dikarenakan nilai signifikansinya sebesar 0.145 (> 0.05). Kemudian untuk SIZE dan WEALTH, keduanya memiliki hubungan yang signifikan dengan DISC karena nilai signifikansinya < 0.05 yaitu masing-masing sebesar 0.001 dan 0.000. Dan untuk hubungan antara variabel bebas dengan variabel bebas dalam tabel di atas dapat dilihat untuk variabel WEALTH dengan DEPEND nilai korelasinya mencapai nilai sebesar 0.758 (> 0.5) dan untuk variabel SIZE dengan WEALTH nilai korelasinya sebesar 0.538 (> 0.5). Berdasarkan teori korelasi Pearson untuk nilai korelasi $> 0,5$ terdapat korelasi yang kuat antar variabel bebas, sehingga berpotensi terjadi multikolinieritas. Oleh sebab itu akan dilakukan uji multikolinieritas yang akan dibahas pada sub bab berikutnya yaitu uji asumsi klasik.

4.3.2 Analisis Korelasi Antar Variabel Model II

Tabel 4.13
Tabel Pearson Correlation Model II

		DISC	OPINI	AUDSPI	AUDFIND	AUDNOM	DEPEND	TYPE	SIZE	WEALTH
DISC	Pearson	1	,218**	-,070	-,030	-,159**	-,205**	,051	,152**	,227**
	Sig.		,000	,072	,262	,000	,000	,144	,001	,000
OPINI	Pearson	,218**	1	-,343**	-,185**	-,294**	-,171**	,128**	,203**	,256**
	Sig.	,000		,000	,000	,000	,000	,004	,000	,000
AUDSPI	Pearson	-,070	-,343**	1	,285**	,137**	-,011	,006	,006	-,012
	Sig.	,072	,000		,000	,002	,405	,446	,451	,403
AUDFIND	Pearson	-,030	-,185**	,285**	1	,333**	,106*	-,024	-,193**	-,137**
	Sig.	,262	,000	,000		,000	,013	,310	,000	,002
AUDNOM	Pearson	-,159**	-,294**	,137**	,333**	1	,193**	-,006	-,266**	-,167**
	Sig.	,000	,000	,002	,000		,000	,450	,000	,000
DEPEND	Pearson	-,205**	-,171**	-,011	,106*	,193**	1	-,287**	-,415**	-,757**
	Sig.	,000	,000	,405	,013	,000		,000	,000	,000
TYPE	Pearson	,051	,128**	,006	-,024	-,006	-,287**	1	,061	,363**
	Sig.	,144	,004	,446	,310	,450	,000		,101	,000
SIZE	Pearson	,152**	,203**	,006	-,193**	-,266**	-,415**	,061	1	,539**
	Sig.	,001	,000	,451	,000	,000	,000	,101		,000
WEALTH	Pearson	,227**	,256**	-,012	-,137**	-,167**	-,757**	,363**	,539**	1
	Sig.	,000	,000	,403	,002	,000	,000	,000	,000	

Sumber : Olah Data SPSS

Untuk model II hasil uji pearson dapat dilihat pada tabel 4.13 diatas. Berdasarkan hasil uji korelasi pearson , menunjukkan terdapat korelasi antara DISC dengan OPINI yaitu dengan nilai signifikansi sebesar 0.000 (< 0.05). Dapat disimpulkan hubungan antara OPINI dan DISC signifikan secara statistik. Namun hubungan antara DISC dengan AUDSPI tidak signifikan dikarenakan nilai signifikansinya sebesar 0.072 (>0.05). Hubungan antara DISC dengan AUDFIND juga tidak signifikan dikarenakan nilai signifikansinya sebesar 0.262 (> 0.05). Sedangkan hubungan antara DISC dengan AUDNOM memiliki hubungan yang signifikan karena nilai signifikansinya sebesar 0.000 (< 0.05). DEPEND juga memiliki hubungan yang signifikan dengan DISC karena nilai signifikansinya adalah sebesar 0.000 (< 0.05). Namun untuk TYPE tidak memiliki hubungan yang signifikan dengan DISC dikarenakan nilai signifikansinya sebesar 0.144 (> 0.05). Kemudian untuk SIZE dan WEALH , keduanya memiliki hubungan yang signifikan dengan DISC karena nilai signifikansinya < 0.05 yaitu masing –masing sebesar 0.001 dan 0.000.

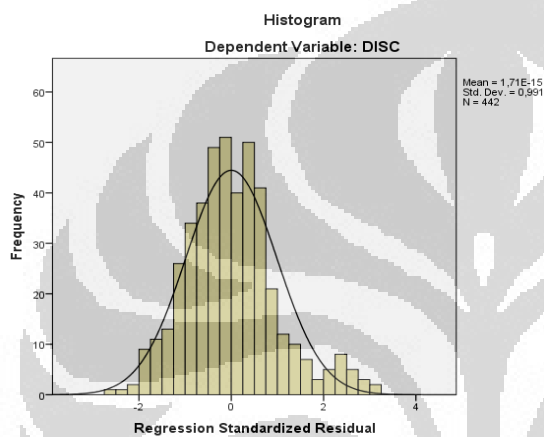
Dan untuk hubungan antara variabel bebas dengan variabel bebas dalam tabel diatas dapat dilihat untuk variabel WEALTH dengan DEPEND nilai korelasinya mencapai nilai sebesar 0.757 (> 0.5) dan untuk variabel SIZE dengan WEALTH nilai korelasinya sebesar 0.539 (>0.5). Berdasarkan teori korelasi pearson untuk nilai korelasi $> 0,5$ terdapat korelasi yang kuat antar variabel bebas, sehingga berpotensi terjadi multikolinieritas. Oleh sebab itu akan dilakukan uji multikolinieritas yang akan dibahas pada sub bab berikutnya yaitu uji asumsi klasik.

4.4 Uji Asumsi Klasik

Pengujian asumsi klasik dilakukan untuk mengetahui apakah model yang diperoleh memenuhi persyaratan uji atau tidak. Terdapat empat jenis pengujian yang harus dilakukan yaitu: Uji Normalitas, Uji Multikolinieritas, Uji Heteroskedastisitas, dan Uji Autokorelasi. Hasil pengujian asumsi yang diperoleh adalah sebagai berikut.

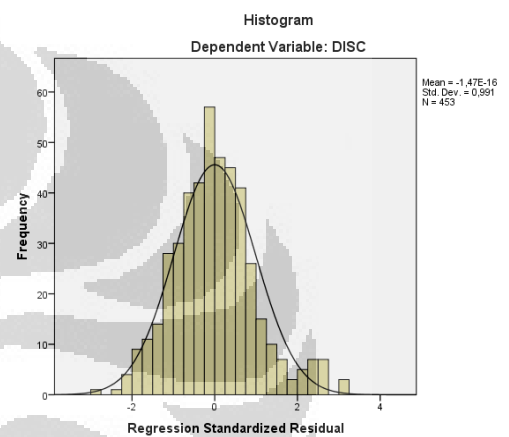
4.4.1 Uji Normalitas

Grafik histogram pada kedua model yaitu dapat dilihat pada Gambar 4.1 dan Gambar 4.2 dibawah ini, menunjukkan pola distribusi normal karena grafik tidak miring ke kiri maupun miring ke kanan. Dan juga dalam penelitian ini jumlah sampel yang digunakan cukup besar ($n > 30$) menyebabkan distribusi sampling error term mendekati normal (normality asymptotic).



Gambar 4.1

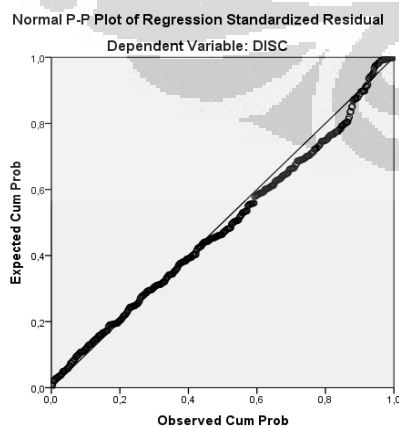
Grafik Histogram Model I



Gambar 4.2

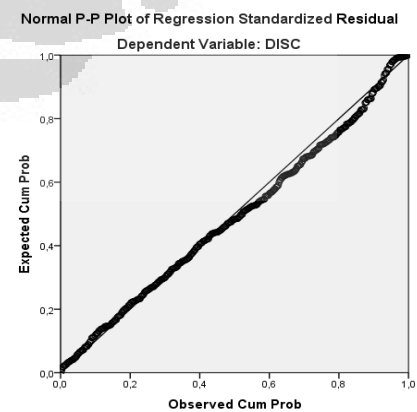
Grafik Histogram Model II

Demikian pula hasil uji normalitas dengan menggunakan grafik p-plot pada Gambar 4.3 dan 4.4 di bawah ini di mana data yang diwakili oleh titik-titik mengikuti garis diagonal yang menunjukkan adanya normalitas.



Gambar 4.3

Grafik P-Plot Model I



Gambar 4.4

Grafik P-Plot Model II

Universitas Indonesia

4.4.2 Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah terdapat korelasi antar variabel independen dalam model regresi. Jika pada model regresi terjadi multikolinieritas, maka koefisien regresi tidak dapat ditaksir dan nilai *standard error* menjadi tidak terhingga.

4.4.2.1 Uji Multikolinieritas pada Model I

Tabel 4.14 merupakan matriks korelasi yang dapat digunakan untuk melihat indikasi multikolinieritas. Adanya indikasi multikolinieritas ditunjukkan dengan nilai korelasi antar yang lebih besar 0.8. Berdasarkan tabel 4.14 tidak terdapat korelasi antar variabel yang lebih dari 0.8, dengan demikian tidak terdapat indikasi multikolinieritas dalam model penelitian.

Tabel 4.14
Matriks Korelasi Model I

	OPINI	AUDSPI	AUDFIND	AUDNOM	DEPEND	TYPE	SIZE	WEALTH
OPINI	1	-0,31201	-0,28998	-0,21509	-0,15359	0,12005	0,17752	0,21606
AUDSPI	-0,31201	1	0,24953	0,11159	-0,00804	-0,03841	-0,04617	-0,01722
AUDFIND	-0,28998	0,24953	1	0,22243	0,06244	-0,08556	-0,07392	-0,09768
AUDNOM	-0,21509	0,11159	0,22243	1	0,15402	-0,08544	-0,15771	-0,16589
DEPEND	-0,15359	-0,00804	0,06244	0,15402	1	-0,27624	-0,41143	-0,75254
TYPE	0,12005	-0,03841	-0,08556	-0,08544	-0,27624	1	0,05287	0,36164
SIZE	0,17752	-0,04617	-0,07392	-0,15771	-0,41143	0,05287	1	0,53839
WEALTH	0,21606	-0,01722	-0,09768	-0,16589	-0,75254	0,36164	0,53839	1

Sumber : Olah Data Eviews

Selain itu, untuk mengetahui adanya multikorelasi dapat dilakukan dengan menguji *Variance Inflation Factor* (VIF) dan Nilai *Tolerance* dengan menggunakan SPSS 20. Berdasarkan teori, jika nilai VIF mendekati 1 berarti tidak terdapat multikolinieritas, tapi jika nilainya $VIF > 5$ maka ada multikolinieritas. Sedangkan untuk *Tolerance* dikatakan tidak mempunyai korelasi jika nilainya mendekati 1, jika memiliki nilai 0 maka mempunyai

korelasi sempurna. Hasil uji multikolinearitas dengan menggunakan VIF dan nilai Tolerance dapat di lihat pada tabel 4.15 dibawah ini.

Tabel 4.15
Hasil Uji Multikolinearitas Model I

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
OPINI	,802	1,247
AUDSPI	,870	1,150
AUDNOM	,861	1,161
AUDFIND	,904	1,106
DEPEND	,432	2,315
TYPE	,835	1,197
SIZE	,678	1,475
WEALTH	,336	2,979

Sumber : Olah Data SPSS

4.4.2.2 Uji Multikolineritas pada Model II

Berdasarkan matriks korelasi pada Tabel 4.16 tidak menunjukkan indikasi adanya multikolinearitas Hal tersebut ditunjukkan dengan tidak adanya angka koefisien korelasi variabel yang lebih besar dari 0.8.

Tabel 4.16
Matriks Korelasi Model II

	OPINI	AUDSPI	AUDFIND	AUDNOM	DEPEND	TYPE	SIZE	WEALTH
OPINI	1,000	-0,34338	-0,18487	-0,29396	-0,17083	0,12781	0,20299	0,25563
AUDSPI	-0,34338	1,000	0,28506	0,137112	-0,01146	0,00643	0,00586	-0,01169
AUDFIND	-0,18487	0,28506	1,000	0,33280	0,10630	-0,02368	-0,19331	-0,13688
AUDNOM	-0,29396	0,13711	0,33280	1,000	0,19314	-0,00602	-0,26558	-0,16724
DEPEND	-0,17083	-0,01146	0,10630	0,19314	1,000	-0,28695	-0,41499	-0,75717
TYPE	0,12781	0,00643	-0,02368	-0,00602	-0,28695	1,000	0,06078	0,36268
SIZE	0,20299	0,00586	-0,19331	-0,26558	-0,41499	0,06078	1,000	0,53912
WEALTH	0,25563	-0,01169	-0,13688	-0,16724	-0,75717	0,36268	0,53912	1,000

Sumber : Olah Data Eviews

Berdasarkan pengujian VIF dan Nilai *Tolerance* dengan menggunakan SPSS 20 tidak ditemukan juga adanya multikolinearitas karena berdasarkan Tabel 4.17 dibawah ini, nilai VIF > 5 sedangkan untuk nilai *Tolerance* mendekati 1.

Tabel 4.17
Hasil Uji Multikolinearitas Model II

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
(Constant)		
OPINI	,767	1,304
AUDSPI	,814	1,228
AUDFIND	,815	1,226
AUDNOM	,792	1,262
DEPEND	,419	2,384
TYPE	,837	1,194
SIZE	,650	1,538
WEALTH	,329	3,041

Sumber : Olah Data SPSS

4.4.3 Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Model regresi yang baik adalah tidak terjadi heteroskedastisitas. Pengujian adanya gejala heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan menggunakan uji White (White Heteroskedasticity Test). Pengujian dilakukan terhadap model dengan $\alpha = 5\%$. Bila P-Value < α , maka terdapat indikasi gejala heteroskedastisitas. Pada model penelitian, dengan tingkat keyakinan 95% tidak ditemukan adanya gejala heteroskedastisitas karena P-Value: > 0,05.

4.4.3.1 Uji Heteroskedastisitas pada Model I

Hasil dari uji heteroskedastisitas model I dapat dilihat pada tabel 4.18 dibawah ini. Berdasarkan tabel 4.14 tersebut menunjukkan nilai

probabilitasnya adalah 0.2593 (lebih besar dari $\alpha = 5\%$) maka dapat disimpulkan bahwa data tersebut tidak ada heteroskedastisitas.

Tabel 4.18
Hasil Uji Heteroskedastisitas Model I

Heteroskedasticity Test: White			
F-statistic	1,148515	Probability	0,2561
Obs*R-squared	48,54810	Probability	0,2593

Sumber : Olah Data Eviews

4.4.3.2 Uji Heteroskedastisitas pada Model II

Hasil dari uji heteroskedastisitas model II dapat dilihat pada tabel 4.19 dibawah ini. Berdasarkan tabel 4.19 tersebut menunjukkan nilai probabilitasnya adalah 0.0240 (lebih besar dari $\alpha = 5\%$) maka dapat disimpulkan bahwa data tersebut terdapat heteroskedastisitas.

Tabel 4.19
Hasil Uji Heteroskedastisitas Model II

Heteroskedasticity Test: White			
F-statistic	1,544218	Probability	0,0185
Obs*R-squared	63,19836	Probability	0,0240

Sumber : Olah Data Eviews

Untuk mengatasi permasalahan heteroskedastisitas maka penulis memberikan treatment pada model dengan menggunakan *White Heteroskedasticity- Consistent Standard Errors & Covariance* pada program Eviews. Dengan memberikan treatment ini, program eviews akan melakukan treatment secara otomatis pada model sehingga model ini dapat bebas dari heteroskedastisitas.

4.4.4 Uji Autokorelasi

Pengujian autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah terdapat korelasi antara kesalahan pengganggu pada suatu periode dengan kesalahan

pengganggu periode sebelumnya dalam model regresi. Jika terjadi autokorelasi dalam model regresi berarti koefisien korelasi yang diperoleh menjadi tidak akurat, sehingga model regresi yang baik adalah model regresi yang bebas dari autokorelasi. Cara yang dapat dilakukan untuk mendeteksi ada tidaknya autokorelasi adalah dengan melakukan pengujian *Durbin-Watson* (D-W). Kriteria untuk penilaian terjadinya autokorelasi yaitu :

- 1) Nilai D-W berada diantara 0 hingga 1.10 berarti ada autokorelasi positif.
- 2) Nilai D-W berada diantara 1.10 hingga 1.54, tidak dapat diputuskan
- 3) Nilai D-W berada diantara 1.54 hingga 2.46 berarti tidak ada autokorelasi.
- 4) Nilai D-W lebih besar dari 2.46 berarti ada autokorelasi negatif

4.4.4.1 Uji Autokorelasi pada Model I

Tabel 4.20 berikut menyajikan hasil uji D-W dengan menggunakan program SPSS 20.0. Dari hasil tabel diatas diketahui bahwa nilai D-W yang didapat sebesar 1.867 yang berarti termasuk pada kriteria ketiga, sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi bebas dari masalah autokorelasi.

Tabel 4.20

Uji Autokorelasi Model I

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,278 ^a	,077	,060	8465,93288	1,867

Sumber : Olah Data SPSS

4.4.4.2 Uji Autokorelasi pada Model II

Tabel 4.21 berikut menyajikan hasil uji D-W dengan menggunakan program SPSS 20.0. Dari hasil tabel diatas diketahui bahwa nilai D-W yang didapat sebesar 1.809 yang berarti termasuk pada kriteria ketiga, sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi bebas dari masalah autokorelasi.

Tabel 4.21
Uji Autokorelasi Model II

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,304 ^a	,092	,075	8404,00538	1,809

Sumber : Olah Data SPSS

4.5 Uji Hipotesis

Tabel 4.22 merupakan hasil pengujian model penelitian menggunakan analisis regresi linier. Data diolah dengan menggunakan program aplikasi Eviews. Dari tabel 4.22 tersebut dapat dilihat nilai koefisien dan probabilitasnya untuk setiap variabel independen. Terdapat juga nilai koefisien determinasi (*Adjusted R*), F statistik dan probabilitasnya untuk melihat model secara keseluruhan

Tabel 4.22
Hasil Uji Regresi

Variabel	Model I			Model II		
	Exp. Sign	Coeff.	Prob.	Exp. Sign	Coeff.	Prob.
C		0,53240	0,0090		0,53471	0,0054
OPINI	(-)	0,01039	0,0216**	(+)	0,01557	0,0068**
AUDSPI	(+)	0,00086	0,2158	(-)	-0,00045	0,3302
AUDFIND	(+)	-4.96E-05	0,4680	(-)	0,00087	0,1426
AUDNOM	(+)	-0,21413	0,0242**	(-)	-0,51335	0,0175**
DEPEND	(+)	-0,10786	0,1574	(+)	-0,11005	0,1430
TYPE	(+)	-0,00914	0,2038	(+)	-0,00833	0,2251
SIZE	(+)	0,00147	0,4179	(+)	0,00098	0,4409
WEALTH	(+)	0,29127	0,0373**	(+)	0,27768	0,0403**
<i>Adj. R-Squared</i>	0,059595			0,075441		
<i>F-Stat</i>	4,493356			5,498027		
<i>Prob(F-Stat)</i>	0,00002			0,00000		

**signifikan pada $\alpha = 0.05$

4.5.1 Uji Signifikansi F-test (Uji F)

Uji-F dilakukan melihat apakah variabel bebas secara bersama-sama mempengaruhi variabel terikat. Sehingga dalam penelitian ini, Uji-F dilakukan untuk menilai pengaruh opini, jumlah temuan audit terkait sistem pengendalian internal, jumlah temuan audit terkait kepatuhan terhadap undang-undang dan nilai temuan audit tahun lalu secara simultan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Dalam uji-F digunakan hipotesis sebagai berikut:

H_0 : Seluruh variabel bebas secara bersama-sama tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap variabel terikat

H_1 : Seluruh variabel bebas secara bersama-sama memiliki pengaruh yang signifikan terhadap variabel terikat

Dengan kriteria, tolak H_0 jika probabilitas F-statistik $< \alpha = 0.05 = 5\%$

Tabel 4.18 menunjukkan nilai Prob (F-Stat) sebesar 0.00002 dan 0.00000 untuk masing-masing model I dan model II yang berarti lebih kecil dari nilai $\alpha = 0.05$. Hal ini berarti variabel independen yang terdiri OPINI, AUDSPI, AUDFIND, dan AUDNOM secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap DISC, dengan tingkat kepercayaan 95%.

4.5.2 Uji Determinasi R (*Adjusted R-Squared*)

Uji koefisien determinasi dalam penelitian ini digunakan untuk melihat kemampuan variabel-variabel bebas dapat menjelaskan variabel terikatnya. Pada tabel 4.12 dapat dilihat koefisien determinasi R-squared sebesar 0,059595 atau sebesar 5,95 % untuk model I. Hal ini mengindikasikan bahwa variabel-variabel bebas dalam model penelitian ini yaitu OPINI, AUDSPI, AUDFIND, dan AUDNOM dapat menjelaskan variabel DISC sebesar 5,95%. Dengan kata lain, variabel-variabel bebas yang digunakan dalam model mampu menjelaskan variasi pada terikatnya sebesar 5,95%. Sedangkan 94,05 % sisanya dijelaskan oleh faktor lain. Dan untuk model II dapat dilihat pada tabel 4.12, koefisien determinasi R-squared sebesar 0,075441 atau sebesar 7,54 %. Hal ini mengindikasikan

bahwa variabel-variabel bebas dalam model penelitian ini yaitu OPINI, AUDSPI, AUDFIND, dan AUDNOM dapat menjelaskan variabel DISC sebesar 7,54 % Dengan kata lain, variabel-variabel bebas yang digunakan dalam model mampu menjelaskan variasi pada terikatnya sebesar 7,54 %. Sedangkan 92,46% sisanya dijelaskan oleh faktor lain.

4.5.3 Uji Signifikansi T-test (Uji-t)

Pengujian ini digunakan untuk melihat apakah secara individual variabel bebas mempengaruhi variabel terikat Dalam uji-t digunakan hipotesis sebagai berikut.

H_0 : Masing-masing variabel independen tidak memiliki pengaruh yang signifikan secara parsial terhadap variabel dependen

H_1 : Masing-masing variabel independen memiliki pengaruh yang signifikan secara parsial terhadap variabel dependen

Dengan kriteria, tolak H_0 jika probabilitas t-statistik $< \alpha = 0.05 = 5\%$

4.5.3.1 Pengaruh Opini terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan

Untuk model I menggunakan metode *Lag Effect* dimana opini yang digunakan yaitu merupakan opini dari hasil audit tahun lalu, kemudian untuk tingkat pengungkapan menggunakan pengungkapan pada laporan keuangan tahun ini. Hasil pengujian berdasarkan tabel 4.18 menyatakan opini memiliki pengaruh positif dan signifikan dengan nilai probabilitas t-statistik sebesar 0,0216 pada $\alpha = 5\%$, sehingga pada tingkat keyakinan 95% dapat dinyatakan bahwa opini memiliki pengaruh positif terhadap pengungkapan (H_{1a} diterima).

Namun, hasil pengujian ini tidak sesuai ekspektasi penulis bahwa opini tahun lalu berpengaruh negatif dengan tingkat pengungkapan. Hal ini kemungkinan besar dikarenakan pemerintah daerah tidak melakukan tindak lanjut atas rekomendasi atas hasil temuan BPK atau sudah melakukan tindak lanjut tapi tidak sesuai

dengan rekomendasi. Temuan pemeriksaan meliputi temuan terkait sistem pengendalian internal dan temuan terkait kepatuhan terhadap perundang-undangan dimana keduanya merupakan bagian dari kriteria yang dapat mempengaruhi opini. Oleh karena itu jika masih banyak rekomendasi temuan yang belum ditindak lanjuti berindikasi temuan SPI dan kepatuhan terhadap perundang-undangan di tahun berikutnya masih belum terjadi perubahan yang signifikan, yang berdampak pada pengungkapan laporan keuangan yang dibuat oleh pemerintah daerah.

Berdasarkan Pasal 20 ayat (1) Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan, Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dijelaskan bahwa pejabat wajib menindaklanjuti rekomendasi dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP). Lalu pada pada ayat (2) undang-undang tersebut dijelaskan bahwa pejabat wajib memberikan jawaban atau penjelasan kepada BPK tentang tindak lanjut atas rekomendasi dalam LHP. Kemudian pada ayat (3) disebutkan bahwa jawaban atas penjelasan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) disampaikan kepada BPK selambat-lambatnya 60 hari setelah LHP diterima.

Bukti yang menyatakan bahwa pemerintah daerah tidak melakukan tindak lanjut atau tidak lanjut yang dilakukan belum sesuai adalah terdapat pada tabel 4.23 dibawah ini. Dari tabel tersebut dapat dilihat total keseluruhan temuan audit dan rekomendasi yang terakumulasi sampai dengan akhir tahun 2008. Tindak lanjut yang belum sesuai rekomendasi dan yang belum ditindak lanjuti lebih besar dari tindak lanjut yang sudah sesuai rekomendasi. Total dari tindak lanjut yang belum sesuai rekomendasi dan yang belum ditindak lanjuti adalah sebesar 57,230 untuk jumlah, dan sebesar Rp. 266,995,072,700,000 untuk nilai dalam rupiah. Sedangkan untuk yang sudah ditindak lanjuti dan sesuai dengan rekomendasi totalnya adalah sebesar 51,437 untuk jumlah dan Rp. 203,428,265,200,000 untuk nilai dalam rupiah.

Dan jika diterjemahkan dalam persentase dapat di katakan bahwa 56.8 % adalah jumlah persentase antara yang belum sesuai rekomendasi dengan yang belum ditindaklanjuti. Persentase tersebut lebih besar dari jumlah yang sudah ditindak lanjuti yaitu hanya sebesar 43.2% Untuk rincian lebih lanjut tentang Daftar Rekapitulasi Hasil Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Pemerintah Daerah dapat dilihat pada **Lampiran 4.2**

Tabel 4.23

Ringkasan Total Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan

(untuk nilai dalam miliar rupiah)

	Temuan	Jumlah Rekomendasi	Status Pemantauan Tindak Lanjut		
			Sesuai Rekomendasi	Belum Sesuai Rekomendasi	Belum Ditindak lanjuti
Jumlah	56,868	108,667	51,437	24,241	32,989
Nilai	763,249.37	470,418.21	203,428.26	188,471.70	78,523.36
%		100%	43.2%	40.1%	16.7%

Sumber : IHPS semester II Tahun 2009

Kemudian untuk model II yang tidak menggunakan *Lag Effect*, namun model ini menggunakan tahun yang sama untuk menguji pengaruh opini dengan tingkat pengungkapan. Hasil pengujian menyatakan opini memiliki hubungan positif dengan nilai probabilitas t-statistik sebesar 0.0068 pada $\alpha = 5\%$, sehingga pada tingkat keyakinan 95% dapat dinyatakan bahwa opini memiliki hubungan positif dan signifikan terhadap pengungkapan (H_{2a} diterima). Hasil pengujian ini sesuai dengan ekspektasi penulis bahwa hubungan antara opini audit dengan pengungkapan ditahun yang sama (tidak menggunakan *Lag Effect*) berhubungan positif. Hal ini membuktikan teori yang mengatakan bahwa jika opini ditahun tersebut baik maka sudah jelas pengungkapan pada tahun tersebut tinggi.

Sepanjang pengetahuan penulis belum ada penelitian di Indonesia yang meneliti hubungan antara opini dengan pengungkapan. Sehingga penulis tidak dapat membandingkan hasil penelitian ini dengan hasil penelitian sebelumnya

4.5.3.2 Pengaruh Jumlah Temuan Audit terkait Kelemahan Pengendalian Internal Terhadap Pengungkapan

Untuk model I menggunakan Lag Effect dimana Jumlah temuan pengendalian internal yang digunakan yaitu merupakan jumlah temuan dari hasil audit tahun lalu, kemudian untuk tingkat pengungkapan menggunakan pengungkapan pada Laporan Keuangan tahun ini. Kemudian untuk model II yang menggunakan tahun yang sama untuk menguji pengaruh jumlah temuan terkait kelemahan pengendalian internal dengan tingkat pengungkapan. Hasil pengujian berdasarkan tabel 4.18 untuk kedua model tersebut menyatakan jumlah temuan audit terkait SPI tidak berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan karena nilai probabilitas t-statistik > 0.1 (pada tingkat kepercayaan 90%) yaitu sebesar 0,2158 (H_{1a} ditolak) untuk model I. Dan untuk model II nilai probabilitas t-statistik yaitu sebesar 0,3302 (H_{2a} ditolak).

Baik untuk model I maupun model II, hasil pengujian menyatakan bahwa jumlah temuan audit terkait SPI tidak berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan. Hal ini kemungkinan besar dikarenakan pengukuran variabel temuan yang menggunakan jumlah temuan saja kurang sesuai. Jumlah temuan tidak merepresentasikan angka sebenarnya, karena jumlah temuan yang banyak belum tentu nilainya material.

Namun dalam penelitian Liestiani (2009) menemukan bahwa jumlah temuan positif dan signifikan berhubungan dengan pengungkapan laporan keuangan. Tetapi tidak sejalan dengan hipotesis yang dikembangkan karena hasil penelitian menunjukkan bahwa pengaruh tersebut secara positif dan hipotesis yang

dikembangkan adalah berpengaruh secara negatif. Dan juga dalam penelitian Liestiani (2009), jumlah temuan tidak dibedakan antara temuan terkait pengendalian internal dan temuan terkait kepatuhan terhadap undang-undang.

4.5.3.3 Pengaruh Jumlah Temuan Audit terkait Ketidakpatuhan Perundang-undangan Terhadap Pengungkapan

Untuk model I menggunakan *Lag Effect* dimana Jumlah temuan terkait ketidakpatuhan terhadap undang-undang yang digunakan yaitu merupakan jumlah temuan dari hasil audit tahun lalu, kemudian untuk tingkat pengungkapan menggunakan pengungkapan pada laporan keuangan tahun ini. Kemudian untuk model II yang menggunakan tahun yang sama untuk menguji pengaruh jumlah temuan terkait ketidakpatuhan terhadap undang-undang dengan tingkat pengungkapan. Hasil pengujian untuk kedua model berdasarkan tabel 4.18 menyatakan jumlah temuan audit terkait ketidakpatuhan tidak berhubungan secara signifikan dengan pengungkapan karena nilai probabilitas t-statistik tidak signifikan yaitu sebesar 0,4680 (H_{3a} ditolak) untuk model I. Dan nilai probabilitas t-statistik tidak signifikan, yaitu sebesar 0,1426 (H_{3a} ditolak) untuk model II.

Baik untuk model I maupun model II, hasil pengujian menyatakan bahwa jumlah temuan audit terkait ketidakpatuhan tidak berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan. Seperti yang sudah dijelaskan pada bagian temuan terkait pengendalian, hal ini kemungkinan besar dikarenakan pengukuran variabel temuan yang menggunakan jumlah temuan saja kurang sesuai. Jumlah temuan tidak merepresentasikan angka sebenarnya, karena jumlah temuan yang banyak belum tentu nilainya material.

4.5.3.4 Pengaruh Tingkat Penyimpangan terhadap Tingkat Pengungkapan

Tingkat penyimpangan dalam penelitian ini diukur dengan nilai temuan audit terkait ketidakpatuhan dibandingkan dengan jumlah belanja daerah. Untuk model I menggunakan *Lag Effect* dimana Nilai temuan yang digunakan yaitu merupakan nilai temuan dari hasil audit tahun lalu, kemudian untuk tingkat pengungkapan menggunakan pengungkapan pada Laporan Keuangan tahun ini. Hasil pengujian berdasarkan tabel 4.18 menyatakan nilai temuan memiliki pengaruh negatif dengan nilai probabilitas t-statistik sebesar 0,0242 pada $\alpha = 5\%$, sehingga pada tingkat keyakinan 95% dapat dinyatakan bahwa nilai temuan memiliki pengaruh negatif dan signifikan terhadap pengungkapan (H_{4a} diterima).

Namun, hasil pengujian ini tidak sesuai ekspektasi penulis bahwa nilai temuan tahun lalu berhubungan positif dengan tingkat pengungkapan. Artinya jika nilai temuan audit yang didapat besar pada tahun lalu maka ditahun berikutnya pemerintah daerah akan meningkatkan kualitas pengungkapan laporan keuangannya. Berdasarkan hasil penelitian ini, hal tersebut tidak berpengaruh positif. Hal ini kemungkinan besar dikarenakan pemerintah daerah tidak melakukan tindak lanjut terhadap rekomendasi atas temuan yang didapat BPK atau sudah melakukan tindak lanjut tapi tidak sesuai dengan rekomendasi. Oleh karena itu jika masih banyak rekomendasi temuan yang belum ditindak lanjuti berindikasi SPI dan kepatuhan terhadap perundang-undangan di tahun berikutnya masih belum terjadi perubahan yang signifikan, yang berdampak pada pengungkapan laporan keuangan yang dibuat oleh pemerintah daerah. Tindak lanjut atas rekomendasi bisa dilihat pada Tabel 4.23. Dalam tabel tersebut 56,8 % adalah jumlah persentase antara yang belum sesuai rekomendasi dengan yang belum ditindaklanjuti. Persentase tersebut lebih besar dari jumlah yang sudah ditindak lanjuti yaitu hanya sebesar 43,2%

Kemudian untuk model II yang tidak menggunakan *Lag Effect*, namun model ini menggunakan tahun yang sama untuk menguji pengaruh nilai temuan dengan tingkat pengungkapan. Hasil pengujian menyatakan nilai temuan memiliki hubungan negatif dengan nilai probabilitas t-statistik sebesar 0.0175 pada $\alpha = 5\%$, sehingga pada tingkat keyakinan 95% dapat dinyatakan bahwa nilai temuan memiliki hubungan negatif dan signifikan terhadap pengungkapan (H_{4b} diterima). Hasil penelitian ini membuktikan teori yang menyatakan bahwa jika nilai temuan besar dan material maka jumlah pengungkapan pada tahun tersebut jelas rendah. Dan jika nilai temuan besar maka pemerintah daerah relatif menyembunyikan nilai temuan tersebut maka mengakibatkan pengungkapannya menjadi rendah. Hal ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Liestiani (2009) yang menyatakan bahwa nilai temuan audit berhubungan negatif dan signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan.

4.5.3.5 Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan

Karakteristik pemerintah daerah dalam penelitian ini merupakan variabel kontrol, yang terdiri dari tingkat ketergantungan (DEPEND), tipe pemerintahan (TYPE), ukuran pemerintahan (SIZE) dan kekayaan pemerintah daerah (WEALTH).

Nilai Probability t-stat variabel tingkat ketergantungan pada tabel 4.18 menunjukkan bahwa tingkat ketergantungan tidak signifikan terhadap pengungkapan. Hal ini dikarenakan nilai probability t-statistic $> \alpha$ ($\alpha = 5\%$) yaitu sebesar 0.1574 untuk model I dan sebesar 0.1430 pada model II sehingga tingkat ketergantungan dan pengungkapan tidak bisa dikatakan berpengaruh. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Liestiani (2009). Tingkat ketergantungan dengan pengungkapan

dikatakan tidak berhubungan secara signifikan kemungkinan besar dikarenakan semakin tinggi tingkat ketergantungan pemerintah daerah terhadap pemerintah pusat, maka akan semakin tinggi insentif pengawasannya (Nuraeni 2010). Namun dikarenakan sejak diberlakukannya otonomi daerah, pemerintah pusat tidak lagi melakukan pengawasan secara utuh terhadap pemerintah daerah. Oleh karena itu, tidak ada motivasi pemerintah daerah untuk melakukan peningkatan terhadap pengungkapan laporan keuangannya.

Begitu pula dengan variabel tipe pemerintah pada tabel 4.18 yang menunjukkan bahwa tipe pemerintah tidak signifikan terhadap pengungkapan. Hal ini dikarenakan nilai probability t-statistic $> \alpha$ ($\alpha = 5\%$) yaitu sebesar 0,2038 untuk model I dan sebesar 0,2251 pada model II sehingga tipe dan pengungkapan tidak bisa dikatakan berpengaruh. Hal ini sama dengan hasil dari penelitian yang dilakukan oleh Liestiani (2009) yang menggunakan variabel tipe pemerintah untuk mengetahui tingkat pengungkapan. Untuk kedua variabel tersebut tidak berhubungan secara signifikan dimungkinkan karena tidak ada perbedaan dalam tingkat pengungkapan diantara kota dan kabupaten. Jika dilihat dari perspektif investor, perekonomian kota jauh lebih baik dibandingkan dengan kabupaten dan tingkat kompleksitas kota jauh lebih besar dibanding kabupaten. Oleh sebab itu seharusnya pengungkapan laporan keuangan untuk kota jauh lebih tinggi dibanding kabupaten. Tetapi kenyataannya, kabupaten kadang memiliki tingkat pengungkapan yang lebih tinggi dibanding kota.

Untuk variabel ukuran pemerintah menunjukkan hasil yang tidak signifikan baik untuk model I maupun untuk model II yaitu dengan nilai probability t-stat $> \alpha$ ($\alpha = 5\%$) yaitu sebesar 0.4179 pada model I dan sebesar 0.4409 untuk model II sehingga tidak bisa dikatakan ukuran berhubungan dengan pengungkapan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh

Lesmana (2010). Hal ini mungkin dikarenakan permasalahan aset merupakan permasalahan hampir setiap Pemerintah Daerah. Kewajiban membuat Laporan Keuangan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan mengharuskan aset harus dinilai dengan nilai perolehan, padahal sebagian besar aset diperoleh pada tahun yang sudah relatif lama dan tidak tercatat biaya yang diperlukan untuk memperoleh aset tersebut. Sehingga sebagian besar Pemerintah Daerah kesulitan menentukan besarnya nilai aset yang dimiliki. Oleh sebab itu kecenderungan pemerintah daerah untuk tidak menaruh perhatian yang besar terhadap pengungkapan berdasarkan standar akuntansi pemerintahan.

Pada tabel 4.18 menunjukkan probability t-stat kekayaan pemerintah sebesar 0,0494 untuk model I dan sebesar 0.0570 untuk model II maka dapat diartikan bahwa variabel kekayaan pemerintah berhubungan secara signifikan terhadap pengungkapan. Koefisien yang bertanda positif pada kedua model menunjukkan hubungan searah antara tingkat kekayaan dengan pengungkapan, jika kekayaan pemerintah daerah besar maka tingkat pengungkapan laporan keuangan menjadi tinggi. Oleh karena itu hal ini membenarkan teori yang mengatakan bahwa semakin besar kekayaan pemerintah daerah, meningkatkan niat dari pemerintah daerah untuk meningkatkan pengungkapan laporan keuangannya. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Liestiani (2009).

BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

5.1 Kesimpulan

Tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah berdasarkan standar akuntansi pemerintah di Indonesia sudah mulai ada peningkatan dari tahun-tahun sebelumnya walaupun masih tergolong relatif rendah. Rata-rata nilai 51.9% , dengan nilai tertinggi sebesar 78% dan terendah 28%. Hal ini menunjukkan bahwa pemerintah daerah belum menyajikan semua informasi yang seharusnya diungkapkan dalam laporan keuangan. Pemerintah daerah belum sepenuhnya memahami informasi apa saja yang wajib diungkapkan dalam laporan keuangan berdasarkan standar akuntansi pemerintahan.

Penelitian ini menguji pengaruh opini audit dan temuan audit yang dibedakan menjadi temuan terkait pengendalian intern , temuan terkait ketidakpatuhan serta nilai temuan, dengan tingkat pengungkapan laporan keuangan. Dalam penelitian ini menggunakan dua model penelitian yaitu model yang menggunakan *Lag Effect* dan model yang tidak menggunakan *Lag Effect*.

Hasil pengujian dengan menggunakan model *Lag Effect* menunjukkan bahwa hanya opini dan nilai temuan yang berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan sedangkan untuk jumlah temuan terkait sistem pengendalian intern dan jumlah temuan terkait ketidakpatuhan tidak memiliki hubungan yang signifikan dengan pengungkapan. Untuk opini, hasil pengujian tidak sesuai dengan hipotesis yang dibuat yaitu menunjukkan bahwa opini audit tahun lalu memiliki hubungan positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan untuk tingkat pengungkapan laporan keuangan ditahun ini. Artinya jika opini audit tahun lalu yang diberikan oleh BPK RI tidak bagus belum tentu terjadi peningkatan pengungkapan yang diberikan oleh pemerintah daerah pada laporan keuangannya. Sedangkan untuk nilai temuan, hasil pengujian juga tidak sesuai dengan hipotesis yang dibuat yaitu menunjukkan bahwa nilai temuan audit tahun lalu memiliki hubungan negatif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan. Artinya jika nilai temuan pemeriksaan yang didapat oleh BPK RI banyak maka belum

tentu terjadi peningkatan pengungkapan yang diberikan oleh pemerintah daerah terhadap pengungkapan pada laporan keuangannya.

Kemudian untuk hasil pengujian dengan menggunakan model yang tidak menggunakan *Lag Effect* menunjukkan bahwa banyak opini dan nilai temuan juga yang mempengaruhi tingkat pengungkapan. Untuk opini, hasil pengujian sesuai dengan hipotesis yang dibuat yaitu menunjukkan bahwa opini audit memiliki hubungan negatif dan signifikan terhadap pengungkapan. Artinya, jika opini yang diberikan oleh BPK RI pada tahun ini tidak bagus, maka pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah pada tahun ini memang rendah. Sedangkan untuk nilai temuan, hasil pengujian sesuai dengan hipotesis yang dibuat yaitu menunjukkan bahwa nilai temuan audit pada tahun ini memiliki hubungan negatif dengan tingkat pengungkapan pada tahun ini juga. Artinya, jika nilai temuan audit yang didapat oleh BPK RI ada tahun ini besar maka pengungkapan yang diberikan oleh Pemerintah Daerah pada laporan keuangannya memang rendah.

5.2 Keterbatasan

1. Penelitian yang menggunakan *Lag Effect* hanya dapat dilakukan untuk periode 2008- 2009 hal ini dikarenakan data IHPS sebelum tahun 2008 belum menyajikan rincian atas temuan kelemahan SPI sementara untuk data tahun 2010, LKPD yang tersedia sangat terbatas.
2. Dalam penelitian ini kemungkinan besar berpotensi terjadi endogenitas, yaitu ada kemungkinan variabel independen yang dipakai dalam penelitian ini berpotensi sebagai variabel dependen, begitu juga variabel dependen pada penelitian ini juga berpotensi menjadi variabel independen. Namun pengujian endogenitas ini tidak dapat dilakukan karena keterbatasan waktu yang penulis punya.
3. Penulis mengganti variabel kompleksitas pemerintahan yang diukur dengan menggunakan jumlah populasi menjadi variabel tipe pemerintahan yang diukur dengan menggunakan variabel dummy (1 untuk Kota dan 0 untuk Kabupaten). Hal ini dikarenakan keterbatasan

data jumlah penduduk yang ada. Penulis tidak bisa mendapatkan data jumlah penduduk yang terdapat di Badan Pusat Statistik (BPS).

5.3 Saran

1. Untuk penelitian-penelitian selanjutnya, sebaiknya menambah tahun penelitian untuk *Lag Effect*, selain tahun 2008-2009 juga dapat digunakan tahun 2009-2010. Diharapkan pada penelitian selanjutnya kelengkapan LKPD untuk tahun 2010 sudah memadai.
2. Untuk penelitian selanjutnya, sebaiknya melakukan pengujian endogenitas terhadap penelitian yang menguji hubungan antara opini, temuan dengan tingkat pengungkapan. Hal ini dikarenakan opini dan temuan yang pada penelitian ini menjadi variabel independen dan pengungkapan pada penelitian ini menjadi variabel dependen, sangat berpotensi untuk terjadi sebaliknya. Yaitu opini dan temuan bisa saja menjadi variabel dependen, dan variabel pengungkapan menjadi variabel independen.
3. Untuk penelitian selanjutnya, diharapkan dapat memunculkan variabel kompleksitas pemerintahan yang diukur dengan jumlah populasi dari tiap-tiap kota dan kabupaten. Dan tipe pemerintahan dapat dihilangkan, karena jika hanya menggunakan tipe pemerintahan yang diukur dengan variabel dummy, variasi variabelnya sangat kurang. Karena dapat dipastikan angka 0 untuk kabupaten jauh lebih banyak ketimbang angka 1 untuk kota.

5.4 Implikasi

Bagi pemerintah daerah dapat lebih meningkatkan kualitas keandalan laporan keuangannya. Dalam prakteknya, setiap pemerintah daerah yang mendapatkan opini yang baik akan mendapat *incentive* dalam bentuk penambahan dana transfer yang diberikan pemerintah pusat. Oleh karena itu, pemerintah daerah berlomba-lomba meningkatkan kualitas laporan keuangannya dalam bentuk pengungkapan yang memadai agar temuan yang didapat sedikit sehingga mendapatkan opini yang baik pula.

DAFTAR PUSTAKA

- Azhar, Muhammad Karya Satya. 2008. *Analisa Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota Sebelum dan Setelah Otonomi Daerah*. Tesis Pasca Sarjana Universitas Sumatera Utara.
- Copley, Paul. *The Association Between Municipal Pengungkapan Practices and Audit Quality*, Journal of Accounting and Public Policy, Volume 10, Issue 4, Winter 1991, Pages 245-266
- DeAngelo, L. E. December 1981. *Auditor size and audit quality*. Journal of Accounting and Economics 3(4): 183- 199.
- Evans, J. H. and Patton, J. M. 1987. *Signaling and monitoring in public sector accounting*. Journal of Accounting Research 25(suppl): 130- 158.
- Ingram, R. W. Spring 1984. *Economic incentives and the choice of state government accounting practices*. Journal of Accounting Research 22(1): 126- 144
- Lesmana, Sigit Indra. 2010. *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Di Indonesia*. Tesis Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret. Surakarta.
- Martani, Dwi dan Liestiani, Annisa. 2008. *Pengungkapan of Local Government Financial Statement in Indonesi*. Accounting Department. University of Indonesia.
- Mustikarini, Widya Astuti. 2012. *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK terhadap Kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota Di Indonesia Tahun Anggaran 2007*. Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Nuraeni. 2010. *Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kualitas Audit Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten/Kota Thun 2008-2009*. Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.

- Nuswandari, Cahyani. 2009. *Pengungkapan Pelaporan Keuangan Dalam Perspektif Signalling Theory*. Kajian Akuntansi, Februari 2009, Hal 48-57. Fakultas Ekonomi Universitas Stikubank.
- Rahardian, Yan dan Wijayanti, Nanda Ayu. 2009. Evaluasi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, penelitian RUUI. (*Evaluation of Pengungkapan of Local Government Financial Reporting*). Working Paper, University of Indonesia
- Standar Akuntansi Pemerintah (Government Accounting Standard). 2005. Sinar Grafika. Jakarta.
- Sumarjo, Hendro. 2010. *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah*. Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret.
- Winarno, Wing Wahyu. 2009. *Analisis Ekonometrika dan Statistika dengan Eviews*, Edisi Kedua. Yogyakarta: Unit Penerbit dan Percetakan Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN.
- Zimmerman, J.L. 1977. *The municipal accounting maze: an analysis of political incentive*. *Journal of Accounting Research* 15 (suppl): 107-144

Lampiran 3.1 Tabel *Checklist Scoring* Laporan Keuangan

CHECKLIST PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH				Ya	Tidak	N/A
A.	Penyajian informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Peraturan Daerah APBD					
	1	Kebijakan fiskal/keuangan, mengungkapkan:				
		a	Perbedaan yang penting posisi dan kondisi keuangan/fiskal periode berjalan bila dibandingkan dengan periode sebelumnya/ dengan anggaran/ dengan rencana lainnya			
		b	Kebijakan-kebijakan pemerintah dalam peningkatan pendapatan, efisiensi belanja dan penentuan sumber atau penggunaan pembiayaan			
		c	Perubahan anggaran yang penting selama periode berjalan dibandingkan dengan anggaran yang pertama kali disahkan oleh DPR			
	2	Ekonomi makro, menjelaskan mengungkapkan:				
		a	Asumsi-asumsi indikator ekonomi makro yang digunakan dalam penyusunan APBD berikut tingkat pencapaiannya			
		b	Perbedaan asumsi ekonomi makro yang digunakan dalam penyusunan anggaran dibandingkan dengan realisasinya			
	3	Pencapaian target Peraturan Daerah APBD				
	4	Hambatan dan kendala yang ada dalam pencapaian target				
B	Ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan					
	1	Membandingkan output pada input untuk melihat efisiensi dari suatu program				
	2	Mengukur kinerja dengan membandingkan hasil (<i>outcome</i>) pada target yang ditetapkan untuk melihat efektivitas suatu program				
	3	Menguraikan strategi dan sumber daya; gambaran yang jelas atas realisasi baik positif/negatif dengan data historis yang relevan serta mengungkapkan keterbatasan dan kesulitannya				
C	Dasar penyajian laporan keuangan dan pengungkapan kebijakan akuntansi keuangan					
	Kebijakan akuntansi					
	1	Penjelasan pertimbangan dan/atau pemilihan kebijakan akuntansi perlu disesuaikan dengan kondisi entitas pelaporan, meliputi: pertimbangan sehat, substansi mengungguli bentuk formal serta materialitas				
	2	Isi kebijakan akuntansi meliputi penjelasan:				
		a	Entitas pelaporan			
			i	Domisili dan bentuk hukum suatu entitas serta yurisdiksi tempat entitas tersebut berada		
			ii	Penjelasan mengenai sifat operasi entitas dan kegiatan pokoknya		
			iii	Ketentuan perundang-undangan yang menjadi landasan kegiatan operasionalnya		
			iv	Jumlah unit entitas akuntansi yang secara struktural berada di bawahnya		
		b	Basis akuntansi yang mendasari penyusunan laporan keuangan			

			Penjelasan asumsi dasar pelaporan keuangan, meliputi: asumsi kemandirian entitas, asumsi kesinambungan entitas serta asumsi keterukuran dalam satuan uang			
			Basis penyusunan laporan keuangan adalah basis kas menuju akrual (<i>cash basis toward accrual</i>), sehingga:			
			Basis yang digunakan dalam laporan realisasi anggaran adalah basis kas			
			Basis yang digunakan dalam neraca adalah basis akrual			
		c	Basis pengakuan dan pengukuran			
			Aset			
			Pengakuan Aset; aset diakui pada saat potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh oleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal/diakui pada saat diterima atau kepemilikannya dan/atau penguasaannya berpindah			
			Pengukuran aset, sbb:			
			i	Kas dicatat sebesar nilai nominal		
			ii	Investasi jangka pendek dicatat sebesar nilai perolehan		
			iii	Piutang dicatat sebesar nilai nominal		
			iv	Persediaan dicatat sebesar: (1) Biaya Perolehan apabila diperoleh dengan pembelian, (2) Biaya Standar apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri, (3) Nilai Wajar apabila diperoleh dengan cara lainnya seperti donasi/rampasan		
			v	Investasi jangka panjang dicatat sebesar biaya perolehan termasuk biaya tambahan lainnya, kecuali untuk investasi dalam saham berdasarkan tingkat kepemilikannya, yakni: 20% kepemilikan saham menggunakan metode biaya; 20%-50% kepemilikan saham menggunakan metode ekuitas; > 50% menggunakan metode ekuitas. Kepemilikan non permanen menggunakan metode nilai bersih yang direalisasikan		
			vi	Aset tetap dicatat sebesar biaya perolehan, namun jika tidak dimungkinkan dapat didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan		

			vii	Aset moneter dalam mata uang asing dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah. Penjabaran mata uang asing menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca				
			Kewajiban					
			Pengakuan Kewajiban: kewajiban diakui jika besar kemungkinan bahwa pengeluaran sumber daya ekonomi akan dilakukan atau telah dilakukan untuk menyelesaikan kewajiban yang ada sekarang, dan perubahan atas kewajiban tersebut mempunyai nilai penyelesaian yang dapat diukur dengan andal/ diakui pada saat dana pinjaman diterima atau pada saat kewajiban timbul					
			Pengukuran kewajiban: kewajiban dicatat sebesar nilai nominal					
			Kewajiban dalam mata uang asing dinyatakan dalam rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca					
			Ekuitas					
			Ekuitas secara keseluruhan dicatat sebesar selisih antara aset dan kewajiban					
			Ekuitas dana lancar dicatat sebesar selisih antara aset lancar dan kewajiban jangka pendek					
			Ekuitas dana investasi dicatat sebesar selisih antara aset tidak lancar dan kewajiban jangka panjang					
			Ekuitas dana cadangan dicatat sebesar cadangan yang ditujukan untuk tujuan tertentu sesuai dengan peraturan perundang-undangan					
			Pendapatan					
			Pengakuan Pendapatan: pendapatan diakui pada saat diterima pada Rekening Kas Umum Daerah					
			Pengukuran pendapatan: berdasarkan asas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto dan tidak mencatat jumlah netonya					
			Belanja					
			Pengakuan belanja: belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Daerah; khusus pengeluaran melalui bendahara pengeluaran pengakuannya terjadi pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan					
			Penerimaan pembiayaan;					
			Pengakuan penerimaan pembiayaan saat diterima pada Rekening Kas Umum Daerah					
			Pengukuran penerimaan pembayaran dilaksanakan berdasarkan asas bruto					
			Pengeluaran pembiayaan;					
			Pengakuan pengeluaran pembiayaan diakui pada saat dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Daerah					
			Metode penyajian laporan arus kas					
			Metode penyajian yang digunakan untuk menyajikan laporan arus kas dan alasannya					
			Penjelasan setiap pos pada laporan keuangan					

NERACA	
ASET	
Kas dan Setara Kas	
Menjelaskan rincian kas yang terdiri dari:	
i	Kas di Kas Daerah
ii	Kas di Bendahara Pengeluaran
iii	Kas di Bendahara Penerimaan
Investasi Jangka Pendek	
Menjelaskan rincian investasi jangka pendek	
Perubahan harga pasar	
Piutang Pajak dan Bukan Pajak	
Menjelaskan rincian piutang yang mencakup:	
i	Piutang Pajak
ii	Piutang Retribusi
iii	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Negara
iv	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Daerah
v	Bagian Lancar Pinjaman kepada Pemerintah Pusat
vi	Bagian Lancar Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya
vii	Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran
viii	Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan
ix	Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi
x	Piutang Lainnya
Persediaan	
Penjelasan lebih lanjut mengenai rincian persediaan seperti: perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat; barang/perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi; barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat; barang yang masih dalam proses produksi yang ditujukan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat.	
Kondisi persediaan tersebut	
Investasi Jangka Panjang	
Menjelaskan Rincian investasi jangka panjang berdasarkan jenisnya, meliputi:	
i	Investasi Nonpermanen, mencakup:
	(a) Pinjaman kepada Perusahaan Negara
	(b) Pinjaman kepada Perusahaan Daerah
	(c) Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya
	(d) Investasi dalam Surat Utang Negara
	(e) Investasi dalam Proyek Pembangunan
	(f) Investasi Nonpermanen Lainnya
	Penjelasan singkat atas perusahaan daerah
	Perubahan pos investasi

			ii	Investasi Permanen, mencakup:			
				(a) Penyertaan Modal Pemerintah Daerah			
				(b) Investasi Permanen Lainnya			
				Penjelasan singkat atas perusahaan daerah			
				Perubahan pos investasi			
			Aset Tetap				
			Menjelaskan klasifikasi aset tetap dan rincian lebih lanjut meliputi:				
			i	Rincian Tanah			
				Penambahan/Pelepasan Tanah			
			ii	Rincian Peralatan dan Mesin			
				Penambahan/Pelepasan Peralatan dan Mesin			
			iii	Rincian Gedung dan Bangunan			
				Penambahan/Pelepasan Gedung dan Bangunan			
			iv	Rincian Jalan, irigasi, dan jaringan			
				Penambahan/Pelepasan Jalan, Irigasi, dan Jaringan			
			v	Rincian Aset Tetap Lainnya			
				Penambahan/Pelepasan Aset Tetap Lainnya			
			vi	Rincian Konstruksi dalam pengerjaan			
			Informasi penyusutan, meliputi				
			i	Nilai penyusutan			
			ii	Metode penyusutan yang digunakan			
			iii	Masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan			
			iv	Nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode			
			Tambahkan jika aset tetap dicatat pada jumlah yang dinilai kembali, hal-hal berikut harus diungkapkan:				
			i	Dasar peraturan untuk menilai kembali aset tetap			
			ii	Tanggal efektif penilaian kembali			
			iii	Jika ada, nama penilai independen			
			iv	Hakikat setiap petunjuk yang digunakan untuk menentukan biaya pengganti			
			v	Nilai tercatat setiap jenis aset tetap			
			Tambahkan untuk Konstruksi dalam Pengerjaan, meliputi:				
			i	Rincian kontrak konstruksi dalam pengerjaan berikut tingkat penyelesaian dan jangka waktu penyelesaiannya			
			ii	Nilai kontrak konstruksi dan sumber pembiayaannya			
			iii	Jumlah biaya yang telah dikeluarkan			
			iv	Uang muka kerja yang diberikan			
			v	Retensi			
			Dana Cadangan				
			Penjelasan dana cadangan meliputi:				

		i	Perda pembentukannya				
		ii	Tujuan, jumlah, bentuk penanaman dana cadangan dan rencana penggunaannya				
		Aset Lainnya					
		Menjelaskan rincian aset lainnya yang mencakup:					
		i	Tagihan Penjualan Angsuran				
		ii	Tuntutan Perbendaharaan				
		iii	Tuntutan Ganti Rugi				
		iv	Kemitraan dengan Pihak Ketiga				
		v	Aset Tak Berwujud				
		vi	Aset Lain-Lain				
		KEWAJIBAN					
		Utang Jangka Pendek					
		Rincian utang jangka pendek berdasarkan pemberi pinjaman, mencakup:					
		i	Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)				
		ii	Utang Bunga				
		iii	Bagian Lancar Utang dalam Negeri - Pemerintah Pusat				
		iv	Bagian Lancar Utang dalam Negeri - Pemerintah Daerah Lainnya				
		v	Bagian Lancar Utang dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank				
		vi	Bagian Lancar Utang Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank				
		vii	Bagian Lancar Utang Dalam Negeri - Obligasi				
		viii	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang Lainnya				
		ix	Utang Jangka Pendek Lainnya				
		Utang Jangka Panjang					
		Rincian utang jangka panjang pemberi pinjaman, mencakup:					
		i	Utang Dalam Negeri - Pemerintah pusat				
		ii	Utang Dalam Negeri - Pemerintah Daerah Lainnya				
		iii	Utang Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank				
		iv	Utang Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank				
		v	Utang Dalam Negeri - Obligasi				
		vi	Utang Jangka Panjang Lainnya				
		Jumlah tunggakan disajikan dalam bentuk daftar umur utang berdasarkan kreditur					
		Bunga pinjaman yang terutang pada periode berjalan dan tingkat bunga yang berlaku					
		Konsekuensi dilakukannya penyelesaian kewajiban sebelum jatuh tempo					
		Biaya pinjaman meliputi perlakuan biaya pinjaman, jumlah biaya pinjaman yang dikapitalisasi pada periode yang bersangkutan, tingkat kapitalisasi yang dipergunakan					

			Utang jangka panjang yang direstrukturisasi harus mengungkapkan :			
		i	pengurangan pinjaman			
		ii	modifikasi persyaratan utang			
		iii	pengurangan tingkat bunga pinjaman			
		iv	pengunduran jatuh tempo pinjaman			
		v	pengurangan nilai jatuh tempo pinjaman			
		vi	pengurangan jumlah bunga terutang sampai dengan periode pelaporan			
			EKUITAS			
			Klasifikasi ekuitas meliputi;			
		i	Ekuitas dana lancar			
			Menjelaskan akun-akun pada ekuitas dana lancar yang meliputi:			
			(a) Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SILPA)			
			(b) Cadangan Piutang			
			(c) Cadangan Persediaan			
			(d) Dana yang Harus disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek			
		ii	Ekuitas dana investasi			
			Menjelaskan akun-akun pada ekuitas dana investasi yang meliputi investasi yang;			
			(a) Diinvestasikan dalam investasi jangka panjang			
			(b) Diinvestasikan dalam aset tetap			
			(c) Diinvestasikan dalam aset lainnya			
			(d) Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang			
		iii	Ekuitas dana cadangan			
			Menjelaskan akun-akun pada ekuitas dana cadangan			
			LAPORAN REALISASI ANGGARAN			
			PENDAPATAN			
			Klasifikasi pendapatan menurut jenis pendapatan meliputi:			
		i	Rincian dan penjelasan PAD, yang terdiri dari:			
			(a) Pendapatan Pajak Daerah;			
			(b) Pendapatan Retribusi Daerah			
			(c) Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan			
			(d) Lain-Lain PAD yang sah			
			Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase) atas selisih lebih/kurang antara realisasi dan anggaran PAD			
			Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase) atas selisih antara PAD periode ini dengan PAD periode yang lalu			

			ii	Rincian dan penjelasan Pendapatan Transfer yang terdiri dari:			
				(a) Dana Perimbangan			
				Dana Bagi Hasil Pajak			
				Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam			
				Dana Alokasi Umum			
				Dana Alokasi Khusus (dirinci menurut objek pendapatan menurut kegiatan yang ditetapkan oleh pemerintah)			
				(b) Pendapatan Transfer lainnya			
				Dana Otonomi Khusus			
				Dana Penyesuaian			
				Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase) atas selisih lebih/kurang antara realisasi dan anggaran Transfer			
				Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase) atas selisih antara Transfer periode ini dan Transfer periode yang lalu			
			iii	Rincian dan penjelasan Lain-Lain Pendapatan yang Sah, yang terdiri dari:			
				(a) Pendapatan Hibah			
				(b) Pendapatan Dana Darurat			
				(c) Pendapatan Lainnya			
				Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase) atas selisih lebih/kurang antara realisasi dan anggaran Lain-Lain Pendapatan yang Sah			
				Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase) atas selisih antara Lain-Lain Pendapatan yang Sah periode ini dan Lain-Lain Pendapatan yang Sah periode yang lalu			
				BELANJA			
			i	Penjelasan dan rincian belanja menurut klasifikasi fungsi dan (atau) organisasi			
				Rincian belanja menurut fungsi meliputi:			
				(a) Pelayanan umum			
				(b) Ketertiban dan ketentraman			
				(c) Ekonomi			
				(d) Lingkungan hidup			
				(e) Perumahan dan fasilitas umum			
				(f) Kesehatan			
				(g) Pariwisata dan budaya			
				(h) Pendidikan			
				(i) Perlindungan sosial			
				Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase) atas selisih lebih/kurang antara realisasi dan anggaran belanja			

			Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase) atas selisih antara belanja periode ini dengan belanja periode yang lalu			
			Rincian belanja menurut organisasi (jika ada) meliputi setiap pengguna anggaran (satuan kerja perangkat daerah)--d disesuaikan dengan susunan organisasi pada masing-masing pemerintah daerah			
			Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase) atas selisih lebih/kurang antara realisasi dan anggaran belanja			
			Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase) atas selisih antara belanja periode ini dengan belanja periode yang lalu			
			PEMBIAYAAN			
		i	Rincian penerimaan pembiayaan, mencakup:			
			(a) sisa lebih perhitungan anggaran tahun anggaran sebelumnya (SiLPA);			
			(b) pencairan dana cadangan;			
			(c) hasil penjualan kekayaan daerah yang dipisahkan;			
			(d) penerimaan pinjaman daerah;			
			(e) penerimaan kembali pemberian pinjaman			
			(f) penerimaan piutang daerah.			
			Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase) atas selisih lebih/kurang antara realisasi dan anggaran penerimaan pembiayaan			
			Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase) atas selisih antara penerimaan pembiayaan periode ini dan penerimaan pembiayaan periode yang lalu			
		ii	Rincian pengeluaran pembiayaan			
			(a) pembentukan dana cadangan			
			(b) penanaman modal (investasi) pemerintah daerah			
			(c) pembayaran pokok utang; dan			
			(d) pemberian pinjaman daerah			
			Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase) atas selisih lebih/kurang antara realisasi dan anggaran pengeluaran pembiayaan			
			Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase) atas selisih antara pengeluaran pembiayaan periode ini dan pengeluaran pembiayaan periode yang lalu			
			LAPORAN ARUS KAS			
		i	Menjelaskan komponen arus masuk kas dan arus keluar kas dari aktivitas operasi			
		ii	Menjelaskan komponen arus masuk kas dan arus keluar kas dari investasi aset nonkeuangan			
		iii	Menjelaskan komponen arus masuk kas dan arus keluar kas dari aktivitas pembiayaan			

			iv	Menjelaskan komponen arus masuk kas dan arus keluar kas dari aktivitas nonanggaran			
		d	Kebijakan akuntansi yang berkaitan dengan ketentuan masa transisi SAP				
			i	Pengungkapan kebijakan akuntansi yang dipilih dan diterapkan namun tidak diatur dalam SAP			
		e	Kebijakan akuntansi tertentu yang diperlukan untuk memahami LKPD				
			i	Perubahan kebijakan akuntansi yang tidak mempunyai pengaruh material dalam tahun perubahan namun berpengaruh secara material pada tahun-tahun yang akan datang			
D	Pengungkapan Informasi yang diharuskan oleh Pernyataan SAP yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan						
	1	Penjelasan mengenai kontijensi dan komitmen-komitmen lainnya					
E	Pengungkapan-pengungkapan lain, seperti penggantian manajemen pemerintahan selama tahun berjalan, kesalahan manajemen terdahulu yang telah dikoreksi oleh manajemen baru, penggabungan/pemekaran entitas tahun berjalan, kejadian yang mempunyai dampak sosial						
							Total Nilai

Lampiran 4.1 Rincian Pengaruh Perubahan Opini terhadap Pengungkapan

NO.	KABUPATEN/KOTA	OPINI AUDIT		DISCLOSURE		KETERANGAN
		2008	2009	2008	2009	
1	Kab. Aceh Barat	WDP	WDP	41%	47%	NAIK
2	Kab. Aceh Barat Daya	WDP	WDP	32%	34%	NAIK
3	kab aceh besar	WDP	WDP	45%	45%	TETAP
4	kab. Aceh jaya	TW	WDP	38%	45%	NAIK
5	kab aceh selatan	WDP	WDP	41%	43%	NAIK
6	kab aceh singkil	WDP	WDP	37%	36%	TURUN
7	kab aceh tamiang	WDP	WDP	39%	47%	NAIK
8	kab aceh tengah	WTP	WTP	41%	41%	TETAP
9	Kab. Aceh Tenggara	WDP	WDP	42%	46%	NAIK
10	Kab. Aceh Timur	WDP	WDP	42%	47%	NAIK
11	Kab. Aceh Utara	WDP	TMP	36%	42%	NAIK
12	Kab. Bener Meriah	WDP	WDP	37%	40%	NAIK
13	Kab. Bireuen	TMP	WDP	59%	67%	NAIK
14	kab gayo lues	WDP	WDP	67%	69%	NAIK
15	kab nagan raya	WTP	WTP	38%	38%	TETAP
16	Kab. Pidie	WDP	WDP	35%	43%	NAIK
17	Kab. Pidie Jaya	WTP	WDP	39%	47%	NAIK
18	Kab. Simeulue	WDP	TW	53%	51%	TETAP
19	kota banda aceh	WTP	WTP	41%	48%	NAIK
20	Kota Langsa	WTP	WTP	73%	74%	NAIK
21	Kota Lhokseumawe	WTP	WTP	47%	73%	NAIK
22	kota sabang	WTP	WTP	41%	41%	TETAP
23	Kota Subulussalam	WDP	WDP	38%	50%	NAIK
24	Kab Asahan	WDP	WDP	41%	54%	NAIK
25	Kab. Batubara	TMP	TMP	52%	53%	NAIK
26	kab dairi	WDP	WDP	62%	65%	NAIK
27	Kab. Deli Serdang	TMP	TMP	72%	72%	TETAP
28	kab humbang hasundutan	WDP	WDP	75%	78%	NAIK
29	kab karo	WDP	WDP	67%	70%	NAIK
30	kab. Labuhanbatu	TMP	WDP	66%	73%	NAIK
31	Kab.Langkat	TMP	TMP	74%	75%	NAIK
32	kab. mandailing natal	TMP	WDP	69%	75%	NAIK
33	Kab. Nias	TMP	TMP	31%	33%	NAIK
34	Kab. Nias Selatan	TMP	TMP	44%	45%	NAIK
35	kab pakpak barat	WDP	WDP	45%	41%	TURUN
36	kab samosir	WDP	WDP	53%	56%	NAIK
37	kab. serdang berdagai	WDP	WDP	45%	45%	TETAP
38	kab simalungun	WDP	WDP	55%	58%	NAIK
39	Kab. Tapanuli Selatan	TMP	TW	53%	55%	NAIK
40	Kab. Tapanuli Tengah	WDP	WDP	55%	58%	NAIK
41	kab. tapanuli utara	TMP	WDP	55%	55%	TETAP

42	Kab. Toba Samosir	TMP	WDP	47%	47%	TETAP
43	Kota Binjai	WDP	TW	70%	72%	NAIK
44	Kota medan	TMP	TMP	73%	74%	NAIK
45	Kota Padangsidimpuan	TW	WDP	34%	39%	NAIK
46	kota pematang siantar	TMP	TMP	47%	50%	NAIK
47	Kota Sibolga	WDP	WDP	63%	63%	TETAP
48	kota tanjung balai	WDP	WDP	51%	50%	TURUN
49	kota tebing tinggi	WDP	WDP	50%	45%	TURUN
50	kab agam	WDP	WDP	47%	49%	NAIK
51	Kab. Dharmasraya	WDP	WDP	54%	71%	NAIK
52	Kab. Kep. Mentawai	WDP	WDP	58%	72%	NAIK
53	Kab. Lima Puluh Kota	WDP	WDP	72%	72%	TETAP
54	kab padang pariaman	WTP	WDP	50%	52%	NAIK
55	kab pasaman	WDP	WDP	37%	40%	NAIK
56	Kab. Pasaman Barat	TMP	TMP	45%	48%	NAIK
57	kab pesisir selatan	WDP	WDP	45%	44%	TURUN
58	kab sijunjung	WDP	WDP	59%	59%	TETAP
59	kab solok	WDP	WDP	38%	47%	NAIK
60	Kab. Solok Selatan	TMP	TMP	50%	53%	NAIK
61	Kab. Tanah Datar	WDP	WTP	47%	65%	NAIK
62	kota bukittinggi	WDP	WDP	69%	70%	NAIK
63	kota padang	WDP	WDP	55%	60%	NAIK
64	kota padang panjang	WDP	WDP	40%	45%	NAIK
65	kota pariaman	WTP	WDP	46%	49%	NAIK
66	kota payakumbuh	WDP	WDP	45%	44%	TURUN
67	kota sawahlunto	WDP	WDP	50%	51%	NAIK
68	Kota Solok	WDP	WDP	53%	55%	NAIK
69	Kab. Bengkalis	WDP	WDP	48%	53%	NAIK
70	Kab. Indragiri Hilir	WDP	WDP	41%	44%	NAIK
71	Kab. Indragiri Hulu	WDP	TMP	42%	40%	TURUN
72	kab kampar	WDP	WDP	45%	43%	TURUN
73	kab kuantan singingi	WDP	WDP	48%	47%	TURUN
74	Kab. Pelalawan	WDP	WDP	72%	75%	NAIK
75	Kab. Rokan Hilir	WDP	WDP	36%	39%	NAIK
76	kab rokan hulu	WDP	WDP	31%	37%	NAIK
77	kab siak	WDP	WDP	45%	44%	TURUN
78	Kota Dumai	WDP	WDP	66%	42%	TURUN
79	kota pekanbaru	WDP	WDP	44%	38%	TURUN
80	kab batang hari	WDP	WDP	54%	51%	TURUN
81	kab bungo	WDP	WDP	62%	59%	TURUN
82	kab. kerinci	TMP	TMP	55%	57%	NAIK
83	Kab. Merangin	WDP	WDP	59%	54%	TURUN
84	Kab. Muaro Jambi	WDP	WDP	59%	56%	TURUN
85	kab sarolangun	WDP	WDP	57%	55%	TURUN
86	kab tanjung jabung timur	WDP	WDP	61%	63%	TURUN

87	kab tebo	WDP	WDP	70%	64%	TURUN
88	Kab. Tanjung Jabung Barat	WDP	WDP	64%	52%	TURUN
89	kota jambi	WDP	WDP	62%	55%	TURUN
90	kab. Banyuasin	TMP	TW	48%	52%	NAIK
91	kab. Empat lawang	WDP	TW	67%	70%	NAIK
92	kab lahat	WDP	WDP	64%	74%	NAIK
93	kab muara enim	WDP	WDP	61%	63%	NAIK
94	kab musu banyuasin	WDP	WDP	50%	53%	NAIK
95	kab musu rawas	WDP	WDP	44%	42%	TURUN
96	kab ogan ilir	WDP	WDP	39%	41%	NAIK
97	kab ogan komering ilir	WDP	WDP	48%	52%	NAIK
98	kab. Ogan komering Ulu	WDP	TW	41%	53%	NAIK
99	kab ogan komering ulu selatan	WDP	WDP	50%	40%	TURUN
100	kab ogan komering ulu timur	WDP	WDP	47%	47%	TETAP
101	kota lubuklinggau	WDP	WDP	69%	67%	TURUN
102	kota pagaralam	WDP	WDP	55%	42%	TURUN
103	kota Palembang	WDP	WDP	39%	50%	NAIK
104	kota prabumulih	WDP	WDP	50%	56%	NAIK
105	kab. Bengkulu selatan	TMP	WDP	46%	40%	TURUN
106	kab Bengkulu utara	WDP	WDP	45%	55%	NAIK
107	kab kaur	WDP	WTP	66%	73%	NAIK
108	kab. kepahiang	TMP	TMP	64%	72%	NAIK
109	kab. Lebong	TMP	TMP	61%	73%	NAIK
110	kab mukomuko	WTP	WTP	64%	70%	NAIK
111	kab rejang Lebong	WDP	WDP	46%	58%	NAIK
112	kab seluma	WDP	WDP	47%	48%	NAIK
113	kota Bengkulu	WDP	WDP	50%	55%	NAIK
114	kab Lampung barat	WDP	WDP	46%	44%	TURUN
115	kab Lampung selatan	WDP	WDP	50%	43%	TURUN
116	kab. Lampung tengah	TMP	TMP	59%	49%	TURUN
117	Kab. Lampung Timur	TMP	TMP	54%	46%	TURUN
118	Kab. Lampung Utara	WDP	WDP	57%	47%	TURUN
119	kab tanggamus	WDP	WDP	55%	43%	TURUN
120	kab tulang bawang	WDP	WDP	59%	44%	TURUN
121	kab way kanan	WDP	WDP	44%	50%	NAIK
122	kota bandar Lampung	WDP	WDP	66%	47%	TURUN
123	kota metro	WDP	WDP	51%	50%	TURUN
124	kab Bangka	WDP	WDP	46%	48%	NAIK
125	kab Bangka barat	WDP	WDP	40%	46%	NAIK
126	kab Bangka selatan	WDP	WDP	44%	49%	NAIK
127	kab Bangka tengah	WDP	WDP	50%	58%	NAIK
128	kab Belitung	WDP	WDP	52%	48%	TURUN
129	kab Belitung timur	WDP	WDP	61%	63%	NAIK
130	kota Pangkalpinang	TMP	WDP	49%	49%	TETAP
131	kab bintang	WDP	WDP	50%	55%	NAIK

132	kab karimun	WDP	WDP	51%	53%	NAIK
133	kab lingga	WDP	WDP	55%	55%	TETAP
134	kab natuna	WDP	WDP	49%	49%	TETAP
135	Kota Batam	WDP	WDP	51%	54%	NAIK
136	kota tanjungpinang	WDP	WDP	49%	49%	TETAP
137	kab bandung	WDP	WDP	66%	77%	NAIK
138	Kab Bandung Barat	TMP	TMP	60%	61%	NAIK
139	kab bekasi	WDP	WDP	50%	52%	NAIK
140	kab bogor	WDP	WDP	65%	58%	TURUN
141	kab ciamis	WDP	WDP	60%	61%	NAIK
142	kab. cianjur	WDP	TMP	66%	67%	NAIK
143	kab Cirebon	WDP	WDP	46%	45%	TURUN
144	kab garut	WDP	WDP	42%	59%	NAIK
145	kab indramayu	WDP	WDP	50%	57%	NAIK
146	kab karawang	WDP	WDP	49%	61%	NAIK
147	kab kuningan	WDP	WDP	58%	59%	NAIK
148	kab majalengka	WDP	WDP	59%	59%	TETAP
149	kab purwakarta	WDP	WDP	33%	55%	NAIK
150	kab subang	WDP	WDP	45%	48%	NAIK
151	kab sukabumi	WDP	WDP	33%	52%	NAIK
152	kab sumedang	WDP	WDP	42%	40%	TURUN
153	kab tasikmalaya	WDP	WDP	49%	43%	TURUN
154	kota bandung	WDP	TMP	51%	62%	NAIK
155	kota banjar	WDP	WDP	33%	55%	NAIK
156	kota bekasi	WDP	TMP	50%	42%	TURUN
157	kota bogor	WDP	WDP	45%	53%	NAIK
158	kota cimahi	WDP	WDP	50%	51%	NAIK
159	kota cirebon	WDP	WDP	54%	42%	TURUN
160	kota depok	WDP	WDP	49%	52%	NAIK
161	kota sukabumi	WDP	WDP	40%	42%	NAIK
162	kota tasikmalaya	WDP	WDP	42%	53%	NAIK
163	kab banjarnegara	WDP	WDP	53%	53%	TETAP
164	kab. Banyumas	WDP	WDP	45%	60%	NAIK
165	kab. batang	TMP	WDP	53%	62%	NAIK
166	kab blora	WDP	WDP	53%	59%	NAIK
167	kab boyolali	WDP	WDP	50%	53%	NAIK
168	kab brebes	WDP	WDP	45%	54%	NAIK
169	kab cilacap	WDP	WDP	59%	69%	NAIK
170	Kab Demak	WDP	WDP	53%	59%	NAIK
171	kab grobogan	WDP	WDP	51%	66%	NAIK
172	kab jebara	WDP	WDP	51%	53%	NAIK
173	kab karanganyar	WDP	WDP	50%	58%	NAIK
174	kab kebumen	WDP	WDP	64%	62%	TURUN
175	kab kendal	WDP	WDP	53%	62%	NAIK
176	kab klaten	WDP	WDP	61%	70%	NAIK

177	kab kudus	WDP	WDP	59%	61%	NAIK
178	kab magelang	WDP	WDP	65%	65%	NAIK
179	kab pati	WDP	WDP	53%	58%	NAIK
180	kab pekalongan	WDP	WDP	61%	64%	NAIK
181	kab pematang	WDP	WDP	68%	69%	NAIK
182	kab purbalangga	WDP	WDP	62%	63%	NAIK
183	kab purworejo	WDP	WDP	53%	67%	NAIK
184	kab rembang	WDP	WDP	59%	54%	TURUN
185	kab semarang	WDP	WDP	47%	57%	NAIK
186	kab sragen	WDP	WDP	55%	58%	NAIK
187	kab sukoharjo	WDP	WDP	54%	63%	NAIK
188	kab. tegal	TMP	WDP	50%	55%	NAIK
189	kab temanggung	WDP	WDP	62%	64%	NAIK
190	kab wonogiri	WDP	WDP	56%	57%	NAIK
191	kab wonosobo	WDP	WDP	63%	61%	NAIK
192	kota magelang	WDP	WDP	56%	58%	NAIK
193	kota pekalongan	WDP	WDP	60%	61%	NAIK
194	kota salatiga	WDP	WDP	54%	56%	NAIK
195	kota semarang	WDP	WDP	54%	57%	NAIK
196	kota surakarta	WDP	WDP	53%	54%	NAIK
197	kota tegal	WDP	WDP	58%	66%	NAIK
198	kab bantul	WDP	WDP	50%	51%	NAIK
199	kab gunungkidul	WDP	WDP	52%	52%	TETAP
200	kab kulon progo	WDP	WDP	54%	55%	NAIK
201	kab sleman	WDP	WDP	47%	48%	NAIK
202	kota yogyakarta	WDP	WTP	54%	58%	NAIK
203	kab bangkalan	WDP	WDP	59%	63%	NAIK
204	kab. banyuwangi	TMP	WDP	48%	47%	TURUN
205	kab blitar	WDP	WDP	53%	55%	NAIK
206	kab. bojonegoro	TW	WDP	60%	62%	NAIK
207	kab bondowoso	WDP	WDP	54%	52%	TURUN
208	kab gresik	WDP	WDP	57%	60%	NAIK
209	kab. jember	TW	WDP	45%	49%	NAIK
210	kab jombang	WDP	WDP	48%	46%	TURUN
211	kab kediri	WDP	WDP	48%	53%	NAIK
212	kab lamongan	WDP	WDP	48%	57%	NAIK
213	kab lumajang	WDP	WDP	50%	54%	NAIK
214	kab madiun	WDP	WDP	55%	59%	NAIK
215	kab magetan	WDP	WDP	47%	49%	NAIK
216	kab malang	WDP	WDP	47%	51%	NAIK
217	kab Mojokerto	WDP	WDP	45%	54%	NAIK
218	kab nganjuk	WDP	WDP	52%	53%	NAIK
219	kab ngawi	WDP	WDP	50%	55%	NAIK
220	kab pacitan	WDP	WDP	51%	52%	NAIK
221	kab pamekasan	WDP	WDP	45%	56%	NAIK

222	kab. pasuruan	TMP	WDP	40%	42%	NAIK
223	kab. ponorogo	TMP	WDP	38%	52%	NAIK
224	kab probolinggo	WDP	WDP	56%	48%	TURUN
225	kab. sampang	TW	WDP	45%	48%	NAIK
226	kab. sidoarjo	WDP	TMP	60%	53%	TURUN
227	kab. situbondo	TW	WDP	55%	57%	NAIK
228	kab sumenep	WDP	WDP	54%	61%	NAIK
229	kab .trenggalek	TMP	WDP	50%	54%	NAIK
230	kab tuban	WDP	WDP	43%	40%	TURUN
231	kab tulungagung	WDP	WDP	58%	58%	TURUN
232	Kota Batu	TMP	TMP	45%	46%	NAIK
233	kota blitar	WDP	WDP	48%	52%	NAIK
234	kota kediri	TW	WDP	49%	54%	NAIK
235	kota madiun	WDP	WDP	45%	44%	TURUN
236	kota malang	WDP	WDP	53%	51%	TURUN
237	kota Mojokerto	WDP	WDP	46%	50%	NAIK
238	kota pasuruan	WDP	WDP	49%	48%	TURUN
239	kota probolinggo	WDP	WDP	48%	45%	TURUN
240	kota surabaya	TMP	TW	60%	59%	TURUN
241	kab lebak	WDP	WDP	60%	67%	NAIK
242	kab Pandeglang	WDP	TMP	45%	56%	NAIK
243	kab serang	WDP	WDP	66%	52%	TURUN
244	kab tangerang	WTP	WTP	63%	53%	TURUN
245	Kab Cilegon	WDP	WDP	50%	64%	NAIK
246	kota serang	WDP	WDP	41%	52%	NAIK
247	kota tangerang	WTP	WTP	48%	59%	NAIK
248	kab. badung	TMP	WDP	67%	61%	TURUN
249	kab bangli	WDP	WDP	60%	58%	TURUN
250	Kab Buleleng	WDP	WDP	60%	59%	TURUN
251	kab gianyar	TMP	WDP	59%	61%	NAIK
252	kab Jemrana	TMP	TW	50%	47%	TURUN
253	Kab Karangasem	WDP	WDP	56%	59%	NAIK
254	kab klungkung	WDP	WDP	58%	58%	TETAP
255	kab tabanan	WDP	WDP	40%	44%	NAIK
256	kota denpasar	WDP	WDP	58%	58%	TETAP
257	kab bima	WDP	WDP	45%	50%	NAIK
258	Kab Dompu	TMP	TMP	48%	56%	NAIK
259	kab lombok barat	WDP	WDP	45%	51%	NAIK
260	kab lombok tengah	WDP	WDP	40%	41%	NAIK
261	kab lombok timur	WDP	WDP	58%	47%	TURUN
262	kab sumbawa	WDP	WDP	44%	40%	TURUN
263	kab sumbawa barat	WDP	WDP	53%	46%	TURUN
264	Kota Bima	TMP	TMP	44%	51%	NAIK
265	kota mataram	WDP	WDP	51%	53%	NAIK
266	Kab Alor	WDP	TMP	51%	55%	NAIK

267	kab belu	WDP	WDP	44%	50%	NAIK
268	Kab Ende	WDP	TMP	51%	49%	TURUN
269	Kab Kupang	TMP	TMP	50%	56%	NAIK
270	Kab Lembata	WDP	TMP	52%	53%	NAIK
271	Kab Manggarai	WDP	TMP	41%	42%	NAIK
272	Kab Manggarai Barat	WDP	TMP	59%	50%	TURUN
273	Kab Nagekeo	WDP	TMP	56%	47%	TURUN
274	Kab Ngada	WDP	TMP	58%	45%	TURUN
275	Kab Rote Ndao	WDP	TMP	42%	44%	NAIK
276	Kab Sikka	WDP	TMP	59%	45%	TURUN
277	Kab Sumba Barat	WDP	TMP	41%	49%	NAIK
278	Kab Sumba Timur	WDP	TMP	47%	49%	NAIK
279	kab. sumba barat daya	WDP	TMP	50%	55%	NAIK
280	kab. sumba tengah	WDP	TMP	41%	53%	NAIK
281	Kab Timor Tengah Selatan	WDP	TMP	50%	52%	NAIK
282	Kab Timor Tengah Utara	WDP	TMP	60%	52%	TURUN
283	kota kupang	WDP	WDP	53%	56%	NAIK
284	Kab Bengkayang	TW	TMP	45%	47%	NAIK
285	Kab Kapuas Hulu	TW	TMP	38%	41%	NAIK
286	Kab Kayong Utara	TMP	TMP	45%	42%	TURUN
287	kab. Ketapang	WDP	WDP	44%	44%	TETAP
288	Kab Landak	TW	TW	41%	43%	NAIK
289	Kab Melawi	TMP	TW	41%	43%	NAIK
290	kab. Pontianak	WDP	WDP	52%	42%	TURUN
291	Kab. Sambas	WDP	WDP	44%	48%	NAIK
292	Kab. Sanggau	WDP	WDP	41%	45%	NAIK
293	Kab. Sekadau	TMP	TMP	49%	47%	TURUN
294	Kab. Sintang	WDP	WDP	51%	50%	TURUN
295	kota pontianak	TMP	WDP	52%	48%	TURUN
296	kota singkawang	WDP	TW	37%	38%	NAIK
297	Kab Barito Selatan	TW	TW	65%	50%	TURUN
298	Kab. Barito Timur	TMP	TW	30%	37%	NAIK
299	Kab. Barito Utara	TW	TW	48%	43%	TURUN
300	Kab Gunung Mas	TW	TW	42%	42%	NAIK
301	kab. kapuas	TW	WDP	45%	47%	NAIK
302	Kab Katingan	WDP	WDP	44%	45%	NAIK
303	kab. kotawaringin barat	WDP	TW	48%	49%	NAIK
304	Kab Kotawaringin Timur	TW	TW	50%	51%	NAIK
305	Kab Lamandau	TW	TW	46%	47%	NAIK
306	Kab Murung Raya	TW	TW	51%	54%	NAIK
307	Kab Pulang Pisau	TW	TW	48%	35%	TURUN
308	Kab Seruyan	TMP	TMP	37%	42%	NAIK
309	kab. sukamara	WDP	TW	50%	50%	TETAP
310	Kota Palangkaraya	WDP	TW	53%	54%	NAIK
311	Kab Balangan	WDP	WDP	44%	48%	NAIK

312	Kab Banjar	TW	TW	30%	34%	NAIK
313	Kab Barito Kuala	TW	TW	55%	56%	NAIK
314	Kab. Hulu Sungai Selatan	WDP	WDP	52%	50%	TURUN
315	Kab Hulu Sungai Tengah	WDP	WDP	56%	52%	TURUN
316	Kab. Hulu Sungai Utara	WDP	WDP	40%	42%	NAIK
317	Kab Tabalong	WDP	WDP	56%	59%	NAIK
318	Kab Tanah Bumbu	WDP	WDP	53%	55%	NAIK
319	Kab. Tanah Laut	WDP	WDP	48%	57%	NAIK
320	Kab. Tapin	WDP	WDP	49%	58%	NAIK
321	Kota Banjarbaru	WDP	WDP	55%	55%	TETAP
322	Kota Banjarmasin	WDP	WDP	53%	58%	NAIK
323	kab. berau	TW	TW	56%	58%	NAIK
324	Kab Kutai Barat	TW	TW	59%	53%	TURUN
325	Kab Kutai Timur	TMP	TMP	54%	51%	TURUN
326	Kab Malinau	TW	WDP	49%	45%	TURUN
327	Kab Nunukan	WDP	TW	55%	50%	TURUN
328	Kab Paser	TW	TW	47%	52%	NAIK
329	Kab Penajam Paser Utara	WDP	TW	45%	47%	NAIK
330	Kota Balikpapan	WDP	WDP	62%	58%	TURUN
331	Kota Bontang	WDP	WDP	53%	55%	NAIK
332	Kota Samarinda	TMP	TW	60%	50%	TURUN
333	Kota Tarakan	WDP	WDP	52%	50%	TURUN
334	Kab Bolaang Mongondow	WDP	WDP	54%	55%	NAIK
335	Kab Bolaang Mongondow Utara	WDP	WDP	45%	50%	NAIK
336	Kab Kep. Talaud	TMP	TW	45%	46%	NAIK
337	Kab Kep. Sangihe	WDP	WDP	42%	42%	TETAP
338	Kab. Minahasa	WDP	WDP	42%	45%	NAIK
339	kab. Minahasa Selatan	TW	TW	41%	45%	NAIK
340	Kab. Minahasa Tenggara	TMP	TMP	49%	46%	TURUN
341	Kab. Minahasa Utara	WDP	WDP	40%	47%	NAIK
342	Kab. Siau Tagulandang Biaro	WDP	WDP	40%	42%	NAIK
343	Kota Bitung	WDP	WDP	55%	57%	NAIK
344	Kota Manado	WDP	WDP	45%	40%	TURUN
345	Kota Tomohon	TW	TW	50%	50%	TETAP
346	Kota Kotamobagu	WDP	WDP	45%	50%	NAIK
347	Kab. Banggai	WDP	WDP	40%	50%	NAIK
348	kab. banggai kepulauan	TMP	TMP	55%	50%	TURUN
349	Kab. Buol	TMP	TMP	45%	51%	NAIK
350	kab. donggala	TMP	WDP	53%	47%	TURUN
351	kab. morowali	TMP	TMP	42%	47%	NAIK
352	Kab Parigi Moutong	WDP	WDP	52%	50%	TURUN
353	kab. poso	TMP	WDP	52%	55%	NAIK
354	Kab. Tojo Una-Una	WDP	WDP	43%	49%	NAIK
355	kab. toli-toli	WDP	TMP	53%	48%	TURUN
356	kota palu	TMP	TMP	51%	58%	NAIK

357	Kab Bantaeng	WDP	WDP	45%	52%	NAIK
358	Kab Barru	WDP	WDP	50%	53%	NAIK
359	Kab. Bone	WDP	WDP	45%	48%	NAIK
360	Kab. Bulukumba	WDP	WDP	50%	47%	TURUN
361	Kab. Enrekang	WDP	WDP	42%	46%	NAIK
362	Kab. Gowa	WDP	WDP	45%	53%	NAIK
363	Kab Jeneponto	TMP	WDP	57%	51%	TURUN
364	Kab Luwu	WDP	WDP	45%	48%	NAIK
365	Kab. Luwu Timur	WDP	WDP	48%	45%	TURUN
366	Kab Luwu Utara	WDP	WDP	50%	49%	TURUN
367	Kab Maros	TMP	TMP	51%	51%	TETAP
368	Kab. Pangkajene dan Kepulauan	WDP	WDP	52%	56%	NAIK
369	Kab. Pinrang	WDP	WDP	45%	57%	NAIK
370	Kab Kep Selayar	TMP	WDP	35%	41%	NAIK
371	Kab. Sidenreng Rappang	WDP	WDP	40%	45%	NAIK
372	Kab Sinjai	WDP	WDP	50%	53%	NAIK
373	Kab Soppeng	WDP	WDP	51%	56%	NAIK
374	Kab Takalar	WDP	WDP	56%	63%	NAIK
375	Kab. Tana Toraja	WDP	WDP	52%	56%	NAIK
376	Kab. Wajo	WDP	WDP	50%	52%	NAIK
377	Kota Makasar	WDP	WDP	52%	54%	NAIK
378	Kota Palopo	WDP	TMP	54%	55%	NAIK
379	Kota Pare-Pare	WDP	WDP	60%	59%	TURUN
380	Kab Bombana	TMP	TMP	44%	42%	TURUN
381	Kab. Buton	WDP	WDP	56%	58%	NAIK
382	Kab Buton Utara	TMP	TMP	40%	36%	TURUN
383	Kab Kolaka	TW	TW	45%	50%	NAIK
384	Kab Kolaka Utara	TW	WDP	45%	50%	NAIK
385	Kab Konawe	TMP	TMP	45%	38%	TURUN
386	Kab Konawe Selatan	TMP	TMP	44%	45%	NAIK
387	Kab Konawe Utara	TMP	TMP	35%	39%	NAIK
388	Kab Muna	TMP	TMP	45%	52%	NAIK
389	Kab Wakatobi	TMP	TW	45%	53%	NAIK
390	Kota Bau Bau	TW	TMP	76%	57%	TURUN
391	kota kendari	TW	WDP	60%	60%	TETAP
392	Kab. Boalemo	WDP	WDP	46%	59%	NAIK
393	kab. bone bolango	TMP	WDP	38%	49%	NAIK
394	Kab. Gorontalo	WDP	WDP	45%	54%	NAIK
395	Kab. Gorontalo Utara	WDP	WDP	45%	55%	NAIK
396	Kab. Pohuwato	WDP	WDP	45%	50%	NAIK
397	kota gorontalo	TMP	WDP	58%	58%	TETAP
398	Kab Majene	TW	WDP	45%	48%	NAIK
399	Kab. Mamuju	WDP	WDP	52%	63%	NAIK
400	kab. mamasa	TMP	WDP	51%	54%	NAIK
401	kab. mamuju utara	TMP	WDP	38%	59%	NAIK

402	Kab. Polewali Mandar	WDP	WDP	56%	57%	NAIK
403	Kab Buru	TMP	TMP	53%	49%	TURUN
404	Kab Maluku Tengah	TMP	TMP	45%	48%	NAIK
405	Kab Maluku Tenggara	TMP	TMP	50%	54%	NAIK
406	Kab Maluku Tenggara Barat	TMP	TMP	54%	58%	NAIK
407	Kota Ambon	TMP	TMP	56%	58%	NAIK
408	Kab Halmahera Selatan	TMP	TW	59%	54%	TURUN
409	Kab Halmahera Tengah	TMP	TW	60%	34%	TURUN
410	Kab Halmahera Timur	TMP	TW	59%	53%	TURUN
411	Kab Halmahera Utara	TMP	TW	56%	32%	TURUN
412	kab Kepulauan Sula	TMP	TW	45%	50%	NAIK
413	Kota Ternate	TMP	TW	43%	51%	NAIK
414	Kota Tidore	TMP	WDP	56%	51%	TURUN
415	kab. asmat	TMP	WDP	45%	56%	NAIK
416	Kab Biak Numfor	TMP	WDP	48%	42%	TURUN
417	Kab Boven Digoel	TMP	TMP	43%	44%	NAIK
418	Kab Jayapura	WDP	WDP	43%	56%	NAIK
419	Kab Jayawijaya	TMP	TMP	44%	52%	NAIK
420	Kab Keerom	TMP	TMP	45%	36%	TURUN
421	Kab Mappi	TMP	TMP	50%	52%	NAIK
422	Kab Merauke	TMP	TMP	45%	54%	NAIK
423	Kab Mimika	TMP	TMP	56%	56%	TETAP
424	Kab Nabire	TMP	TMP	52%	50%	TURUN
425	Kab Paniai	TMP	TMP	51%	41%	TURUN
426	Kab Pegunungan Bintang	WDP	WDP	45%	46%	NAIK
427	Kab Puncak Jaya	TMP	TMP	32%	37%	NAIK
428	Kab Sarmi	WDP	WDP	40%	45%	NAIK
429	Kab Supiori	TMP	TMP	45%	36%	TURUN
430	Kab Tolikara	TMP	TMP	50%	52%	NAIK
431	Kab Waropen	TMP	TMP	55%	34%	TURUN
432	Kab Yahukimo	TMP	TMP	45%	47%	NAIK
433	kab Kepulauan Yapen	TMP	TMP	48%	39%	TURUN
434	Kota Jayapura	WDP	WDP	45%	53%	NAIK
435	Kab Fakfak	WDP	TMP	33%	40%	NAIK
436	Kab Kaimana	TMP	TMP	45%	48%	NAIK
437	Kab Manokwari	TMP	WDP	45%	46%	NAIK
438	Kab Raja Ampat	TMP	TMP	40%	39%	TURUN
439	Kab Sorong	TMP	TMP	36%	30%	TURUN
440	Kab Sorong Selatan	TMP	TMP	37%	33%	TURUN
441	Kab Teluk Bintuni	TMP	TMP	40%	43%	NAIK
442	Kota Sorong	WDP	WDP	25%	28%	NAIK

Lampiran 4.2 Rincian Pengaruh Perubahan Temuan SPI terhadap Pengungkapan

NO	KABUPATEN/KOTA	TEMUAN SPI			DISCLOSURE		
		2008	2009	PERUBAHAN	2008	2009	PERUBAHAN
1	Kab. Aceh Barat	2	5	+	41%	47%	NAIK
2	Kab. Aceh Barat Daya	5	5	tetap	32%	34%	NAIK
3	kab aceh besar	8	5	-	45%	45%	TETAP
4	kab. Aceh jaya	10	2	-	38%	45%	NAIK
5	kab aceh selatan	6	6	tetap	41%	43%	NAIK
6	kab aceh singkil	3	7	+	37%	36%	TURUN
7	kab aceh tamiang	4	5	+	39%	47%	NAIK
8	kab aceh tengah	3	5	+	41%	41%	TETAP
9	Kab. Aceh Tenggara	5	8	+	42%	46%	NAIK
10	Kab. Aceh Timur	8	9	+	42%	47%	NAIK
11	Kab. Aceh Utara	8	13	+	36%	42%	NAIK
12	Kab. Bener Meriah	16	5	-	37%	40%	NAIK
13	Kab. Bireuen	11	5	-	59%	67%	NAIK
14	kab gayo lues	8	10	+	67%	69%	NAIK
15	kab nagan raya	3	2	-	38%	38%	TETAP
16	Kab. Pidie	5	6	+	35%	43%	NAIK
17	Kab. Pidie Jaya	8	6	-	39%	47%	NAIK
18	Kab. Simeulue	7	7	tetap	53%	51%	TURUN
19	kota banda aceh	1	5	+	41%	48%	NAIK
20	Kota Langsa	3	4	+	73%	74%	NAIK
21	Kota Lhokseumawe	3	5	+	47%	73%	NAIK
22	kota sabang	5	2	-	41%	41%	TETAP
23	Kota Subulussalam	6	8	+	38%	50%	NAIK
24	Kab Asahan	4	5	+	41%	54%	NAIK
25	Kab. Batubara	7	9	+	52%	53%	NAIK
26	kab dairi	6	5	-	62%	65%	NAIK
27	Kab. Deli Serdang	6	10	+	72%	72%	TETAP
28	kab humbang hasundutan	5	7	+	75%	78%	NAIK
29	kab karo	4	11	+	67%	70%	NAIK
30	kab. Labuhanbatu	12	8	-	66%	73%	NAIK
31	Kab.Langkat	4	14	+	74%	75%	NAIK
32	kab. mandailing natal	10	8	-	69%	75%	NAIK
33	Kab. Nias	8	7	-	31%	33%	NAIK
34	Kab. Nias Selatan	6	7	+	44%	45%	NAIK
35	kab pakpak bharat	4	7	+	45%	41%	TURUN
36	kab samosir	2	9	+	53%	56%	NAIK
37	kab. serdang berdagai	6	5	-	45%	45%	TETAP
38	kab simalungun	6	10	+	55%	58%	NAIK
39	Kab. Tapanuli Selatan	6	14	+	53%	55%	NAIK
40	Kab. Tapanuli Tengah	7	10	+	55%	58%	NAIK
41	kab. tapanuli utara	4	4	tetap	55%	55%	TETAP

42	Kab. Toba Samosir	6	7	+	47%	47%	TETAP
43	Kota Binjai	4	4	tetap	70%	72%	NAIK
44	Kota medan	7	6	-	73%	74%	NAIK
45	Kota Padangsidimpuan	6	5	-	34%	39%	NAIK
46	kota pematang siantar	7	9	+	47%	50%	NAIK
47	Kota Sibolga	8	7	-	63%	63%	TETAP
48	kota tanjung balai	7	4	-	51%	50%	TURUN
49	kota tebing tinggi	4	6	+	50%	45%	TURUN
50	kab agam	6	8	+	47%	49%	NAIK
51	Kab. Dharmasraya	9	7	-	54%	71%	NAIK
52	Kab. Kep. Mentawai	11	5	-	58%	72%	NAIK
53	Kab. Lima Puluh Kota	9	11	+	72%	72%	TETAP
54	kab padang pariaman	1	7	+	50%	52%	NAIK
55	kab pasaman	7	8	+	37%	40%	NAIK
56	Kab. Pasaman Barat	12	13	+	45%	48%	NAIK
57	kab pesisir selatan	5	7	+	45%	44%	TURUN
58	kab sijunjung	4	5	+	59%	59%	TETAP
59	kab solok	6	8	+	38%	47%	NAIK
60	Kab. Solok Selatan	9	22	+	50%	53%	NAIK
61	Kab. Tanah Datar	6	8	+	47%	65%	NAIK
62	kota bukittinggi	11	8	-	69%	70%	NAIK
63	kota padang	10	15	+	55%	60%	NAIK
64	kota padang panjang	6	11	+	40%	45%	NAIK
65	kota pariaman	9	9	tetap	46%	49%	NAIK
66	kota payakumbuh	12	6	-	45%	44%	TURUN
67	kota sawahlunto	11	11	tetap	50%	51%	NAIK
68	Kota Solok	10	9	-	53%	55%	NAIK
69	Kab. Bengkalis	12	11	-	48%	53%	NAIK
70	Kab. Indragiri Hilir	6	7	+	41%	44%	NAIK
71	Kab. Indragiri Hulu	9	9	tetap	42%	40%	TURUN
72	kab kampar	4	7	+	45%	43%	TURUN
73	kab kuantan singingi	8	5	-	48%	47%	TURUN
74	Kab. Pelalawan	13	4	-	72%	75%	NAIK
75	Kab. Rokan Hilir	3	4	-	36%	39%	NAIK
76	kab rokan hulu	8	7	-	31%	37%	NAIK
77	kab siak	6	7	-	45%	44%	TURUN
78	Kota Dumai	8	15	+	66%	42%	TURUN
79	kota pekanbaru	8	6	-	44%	38%	TURUN
80	kab batang hari	6	9	+	54%	51%	TURUN
81	kab bungo	9	7	-	62%	59%	TURUN
82	kab. kerinci	19	8	-	55%	57%	NAIK
83	Kab. Merangin	9	1	-	59%	54%	TURUN
84	Kab. Muaro Jambi	15	9	-	59%	56%	TURUN
85	kab sarolangun	10	7	-	57%	55%	TURUN
86	kab tanjung jabung timur	6	10	+	61%	63%	NAIK

87	kab tebo	11	10	-	70%	64%	TURUN
88	Kab. Tanjung Jabung Barat	13	12	-	64%	52%	TURUN
89	kota jambi	9	5	-	62%	55%	TURUN
90	kab. Banyuasin	13	12	-	48%	52%	NAIK
91	kab. Empat lawang	10	8	-	67%	70%	NAIK
92	kab lahat	14	9	-	64%	74%	NAIK
93	kab muara enim	8	7	-	61%	63%	NAIK
94	kab musi banyuasin	2	9	+	50%	53%	NAIK
95	kab musi rawas	5	5	tetap	44%	42%	TURUN
96	kab ogan ilir	3	6	+	39%	41%	NAIK
97	kab ogan komering ilir	7	11	+	48%	52%	NAIK
98	kab. Ogan komering Ulu	7	8	+	41%	53%	NAIK
99	kab ogan komering ulu selatan	8	10	+	50%	40%	TURUN
100	kab ogan komering ulu timur	4	9	+	47%	47%	TETAP
101	kota lubuklinggau	7	11	+	69%	67%	TURUN
102	kota pagaralam	5	7	+	55%	42%	TURUN
103	kota Palembang	9	11	+	39%	50%	NAIK
104	kota prabumulih	5	5	tetap	50%	56%	NAIK
105	kab. Bengkulu selatan	7	6	-	46%	40%	TURUN
106	kab Bengkulu utara	7	2	-	45%	55%	NAIK
107	kab kaur	5	4	-	66%	73%	NAIK
108	kab. kepahiang	9	3	-	64%	72%	NAIK
109	kab. Lebong	5	4	-	61%	73%	NAIK
110	kab mukomuko	2	6	+	64%	70%	NAIK
111	kab rejang lebong	8	4	-	46%	58%	NAIK
112	kab seluma	9	3	-	47%	48%	NAIK
113	kota Bengkulu	4	7	+	50%	55%	NAIK
114	kab Lampung barat	5	7	+	46%	44%	TURUN
115	kab Lampung selatan	8	7	-	50%	43%	TURUN
116	kab. Lampung tengah	15	12	-	59%	49%	TURUN
117	Kab. Lampung Timur	11	10	-	54%	46%	TURUN
118	Kab. Lampung Utara	9	8	-	57%	47%	TURUN
119	kab tanggamus	6	5	-	55%	43%	TURUN
120	kab tulang bawang	18	7	-	59%	44%	TURUN
121	kab way kanan	6	8	+	44%	50%	NAIK
122	kota bandar Lampung	4	6	+	66%	47%	TURUN
123	kota metro	5	6	+	51%	50%	TURUN
124	kab Bangka	5	8	+	46%	48%	NAIK
125	kab Bangka barat	3	6	+	40%	46%	NAIK
126	kab Bangka selatan	10	9	-	44%	49%	NAIK
127	kab Bangka tengah	7	4	-	50%	58%	NAIK
128	kab Belitung	9	9	-	52%	48%	TURUN
129	kab Belitung timur	2	7	+	61%	63%	NAIK
130	kota Pangkalpinang	7	9	+	49%	49%	TETAP
131	kab bintang	9	9		50%	55%	NAIK

132	kab karimun	7	8	+	51%	53%	NAIK
133	kab lingga	7	16	+	55%	55%	TETAP
134	kab natuna	9	9	tetap	49%	49%	TETAP
135	Kota Batam	7	6	-	51%	54%	NAIK
136	kota tanjungpinang	3	15	+	49%	49%	TETAP
137	kab bandung	9	8	-	66%	77%	NAIK
138	Kab Bandung Barat	10	13	+	60%	61%	NAIK
139	kab bekasi	5	4	-	50%	52%	NAIK
140	kab bogor	2	4	+	65%	58%	TURUN
141	kab ciamis	2	5	+	60%	61%	NAIK
142	kab. cianjur	8	11	+	66%	67%	NAIK
143	kab Cirebon	3	8	+	46%	45%	TURUN
144	kab garut	6	6	tetap	42%	59%	NAIK
145	kab indramayu	6	4	-	50%	57%	NAIK
146	kab karawang	7	4	-	49%	61%	NAIK
147	kab kuningan	1	6	+	58%	59%	NAIK
148	kab majalengka	9	13	+	59%	59%	TETAP
149	kab purwakarta	3	3	tetap	33%	55%	NAIK
150	kab subang	5	5	tetap	45%	48%	NAIK
151	kab sukabumi	3	5	+	33%	52%	NAIK
152	kab sumedang	12	5	tetap	42%	40%	TURUN
153	kab tasikmalaya	6	4	tetap	49%	43%	TURUN
154	kota bandung	13	13	tetap	51%	62%	NAIK
155	kota banjar	6	10	+	33%	55%	NAIK
156	kota bekasi	6	12	+	50%	42%	TURUN
157	kota bogor	5	9	+	45%	53%	NAIK
158	kota cimahi	7	7	tetap	50%	51%	NAIK
159	kota cirebon	8	6	tetap	54%	42%	TURUN
160	kota depok	7	4	tetap	49%	52%	NAIK
161	kota sukabumi	5	7	+	40%	42%	NAIK
162	kota tasikmalaya	7	6	tetap	42%	53%	NAIK
163	kab banjarnegara	7	7	tetap	53%	53%	TETAP
164	kab. Banyumas	10	10	tetap	45%	60%	NAIK
165	kab. batang	4	11	+	53%	62%	NAIK
166	kab blora	4	12	+	53%	59%	NAIK
167	kab boyolali	1	4	+	50%	53%	NAIK
168	kab brebes	6	7	+	45%	54%	NAIK
169	kab cilacap	15	7	-	59%	69%	NAIK
170	Kab Demak	10	7	-	53%	59%	NAIK
171	kab grobogan	8	8	tetap	51%	66%	NAIK
172	kab jepara	7	10	+	51%	53%	NAIK
173	kab karanganyar	0	7	+	50%	58%	NAIK
174	kab kebumen	8	15	+	64%	62%	TURUN
175	kab kendal	14	4	-	53%	62%	NAIK
176	kab klaten	7	9	+	61%	70%	NAIK

177	kab kudus	10	8	-	59%	61%	NAIK
178	kab magelang	8	12	+	65%	65%	TETAP
179	kab pati	5	10	+	53%	58%	NAIK
180	kab pekalongan	7	5	-	61%	64%	NAIK
181	kab pemalang	6	11	+	68%	69%	NAIK
182	kab purbalingga	7	10	+	62%	63%	NAIK
183	kab purworejo	6	6	tetap	53%	67%	NAIK
184	kab rembang	7	10	+	59%	54%	TURUN
185	kab semarang	5	6	+	47%	57%	NAIK
186	kab sragen	7	8	+	55%	58%	NAIK
187	kab sukoharjo	5	3	-	54%	63%	NAIK
188	kab. tegal	9	6	-	50%	55%	NAIK
189	kab temanggung	4	11	+	62%	64%	NAIK
190	kab wonogiri	6	8	+	56%	57%	NAIK
191	kab wonosobo	10	12	+	63%	61%	TURUN
192	kota magelang	6	6	tetap	56%	58%	NAIK
193	kota pekalongan	4	10	+	60%	61%	NAIK
194	kota salatiga	9	9	tetap	54%	56%	NAIK
195	kota semarang	13	4	-	54%	57%	NAIK
196	kota surakarta	5	5	tetap	53%	54%	NAIK
197	kota tegal	10	8	-	58%	66%	NAIK
198	kab bantul	8	14	+	50%	51%	NAIK
199	kab gunungkidul	5	8	+	52%	52%	TETAP
200	kab kulon progo	4	3	-	54%	55%	NAIK
201	kab sleman	8	3	-	47%	48%	NAIK
202	kota yogyakarta	15	18	+	54%	58%	NAIK
203	kab bangkalan	5	11	+	59%	63%	NAIK
204	kab. banyuwangi	8	17	+	48%	47%	TURUN
205	kab blitar	7	13	+	53%	55%	NAIK
206	kab. bojonegoro	12	14	+	60%	62%	NAIK
207	kab bondowoso	4	7	+	54%	52%	TURUN
208	kab gresik	12	8	+	57%	60%	NAIK
209	kab. jember	4	15	+	45%	49%	NAIK
210	kab jombang	4	13	+	48%	46%	TURUN
211	kab kediri	11	10	+	48%	53%	NAIK
212	kab lamongan	5	5	tetap	48%	57%	NAIK
213	kab lumajang	7	13	+	50%	54%	NAIK
214	kab madiun	9	11	+	55%	59%	NAIK
215	kab magetan	7	3	-	47%	49%	NAIK
216	kab malang	7	15	+	47%	51%	NAIK
217	kab Mojokerto	14	6	-	45%	54%	NAIK
218	kab nganjuk	4	6	-	52%	53%	NAIK
219	kab ngawi	6	3	-	50%	55%	NAIK
220	kab pacitan	9	14	+	51%	52%	NAIK
221	kab pamekasan	10	10	+	45%	56%	NAIK

222	kab. pasuruan	3	9	+	40%	42%	NAIK
223	kab. ponorogo	8	16	+	38%	52%	NAIK
224	kab probolinggo	5	11	+	56%	48%	TURUN
225	kab. sampang	8	13	+	45%	48%	NAIK
226	kab. sidoarjo	6	15	+	60%	53%	TURUN
227	kab. situbondo	5	7	+	55%	57%	NAIK
228	kab sumenep	6	7	+	54%	61%	NAIK
229	kab .trenggalek	8	14	+	50%	54%	NAIK
230	kab tuban	4	8	+	43%	40%	TURUN
231	kab tulungagung	5	7	+	58%	58%	TETAP
232	Kota Batu	8	17	+	45%	46%	NAIK
233	kota blitar	5	15	+	48%	52%	NAIK
234	kota kediri	10	16	+	49%	54%	NAIK
235	kota madiun	7	11	+	45%	44%	TURUN
236	kota malang	7	16	+	53%	51%	TURUN
237	kota Mojokerto	2	9	+	46%	50%	NAIK
238	kota pasuruan	6	6	tetap	49%	48%	TURUN
239	kota probolinggo	5	6	tetap	48%	45%	NAIK
240	kota surabaya	8	14	+	60%	59%	TURUN
241	kab lebak	8	6	-	60%	67%	NAIK
242	kab Pandeglang	15	15	tetap	45%	56%	NAIK
243	kab serang	14	17	+	66%	52%	TURUN
244	kab tangerang	4	6	+	63%	53%	NAIK
245	Kab Cilegon	14	9	-	50%	64%	NAIK
246	kota serang	11	9	-	41%	52%	NAIK
247	kota tangerang	7	2	-	48%	59%	NAIK
248	kab. badung	11	9	-	67%	61%	TURUN
249	kab bangli	2	9	+	60%	58%	TURUN
250	Kab Buleleng	7	6	-	60%	59%	NAIK
251	kab gianyar	6	7	+	59%	61%	NAIK
252	kab Jemrana	7	10	+	50%	47%	TURUN
253	Kab Karangasem	5	6	+	56%	59%	NAIK
254	kab klungkung	6	4	-	58%	58%	TETAP
255	kab tabanan	2	9	+	40%	44%	NAIK
256	kota Denpasar	6	8	+	58%	58%	TETAP
257	kab bima	6	15	+	45%	50%	NAIK
258	Kab Dompu	17	4	-	48%	56%	NAIK
259	kab lombok barat	8	8	tetap	45%	51%	NAIK
260	kab lombok tengah	5	9	+	40%	41%	NAIK
261	kab lombok timur	5	7	+	58%	47%	TURUN
262	kab sumbawa	13	7	-	44%	40%	TURUN
263	kab sumbawa barat	4	9	+	53%	46%	TURUN
264	Kota Bima	8	12	+	44%	51%	NAIK
265	kota mataram	12	8	-	51%	53%	NAIK
266	Kab Alor	4	16	+	51%	55%	NAIK

267	kab belu	8	16	+	44%	50%	NAIK
268	Kab Ende	2	7	+	51%	49%	TURUN
269	Kab Kupang	5	21	+	50%	56%	NAIK
270	Kab Lembata	8	13	+	52%	53%	NAIK
271	Kab Manggarai	12	11	+	41%	42%	NAIK
272	Kab Manggarai Barat	5	9	+	59%	50%	TURUN
273	Kab Nagekeo	6	15	+	56%	47%	TURUN
274	Kab Ngada	8	11	+	58%	45%	TURUN
275	Kab Rote Ndao	6	10	+	42%	44%	NAIK
276	Kab Sikka	7	11	+	59%	45%	TURUN
277	Kab Sumba Barat	8	10	+	41%	49%	NAIK
278	Kab Sumba Timur	9	15	+	47%	49%	NAIK
279	kab. sumba barat daya	4	10	+	50%	55%	NAIK
280	kab. sumba tengah	7	11	+	41%	53%	NAIK
281	Kab Timor Tengah Selatan	16	16	tetap	50%	52%	NAIK
282	Kab Timor Tengah Utara	5	21	+	60%	52%	TURUN
283	kota kupang	10	14	+	53%	56%	NAIK
284	Kab Bengkayang	16	5	-	45%	47%	NAIK
285	Kab Kapuas Hulu	19	13	-	38%	41%	NAIK
286	Kab Kayong Utara	14	11	-	45%	42%	TURUN
287	kab. Ketapang	8	11	+	44%	44%	TETAP
288	Kab Landak	10	16	+	41%	43%	NAIK
289	Kab Melawi	14	13	-	41%	43%	NAIK
290	kab. Pontianak	12	14	+	52%	42%	TURUN
291	Kab. Sambas	6	11	+	44%	48%	NAIK
292	Kab. Sanggau	8	7	-	41%	45%	NAIK
293	Kab. Sekadau	17	10	-	49%	47%	TURUN
294	Kab. Sintang	14	8	-	51%	50%	TURUN
295	kota pontianak	12	4	-	52%	48%	TURUN
296	kota singkawang	10	14	+	37%	38%	NAIK
297	Kab Barito Selatan	13	19	+	65%	50%	TURUN
298	Kab. Barito Timur	9	9	tetap	30%	37%	NAIK
299	Kab. Barito Utara	12	22	+	48%	43%	TURUN
300	Kab Gunung Mas	15	13	-	42%	42%	TETAP
301	kab. kapuas	8	7	-	45%	47%	NAIK
302	Kab Katingan	11	9	-	44%	45%	NAIK
303	kab. kotawaringin barat	12	11	-	48%	49%	NAIK
304	Kab Kotawaringin Timur	8	20	+	50%	51%	NAIK
305	Kab Lamandau	13	8	-	46%	47%	NAIK
306	Kab Murung Raya	18	12	-	51%	54%	NAIK
307	Kab Pulang Pisau	6	12	+	48%	35%	TURUN
308	Kab Seruyan	5	12	+	37%	42%	NAIK
309	kab. sukamara	8	10	+	50%	50%	TETAP
310	Kota Palangkaraya	9	8	-	53%	54%	NAIK
311	Kab Balangan	10	8	-	44%	48%	NAIK

312	Kab Banjar	3	16	+	30%	34%	NAIK
313	Kab Barito Kuala	10	14	+	55%	56%	NAIK
314	Kab. Hulu Sungai Selatan	6	6	tetap	52%	50%	TURUN
315	Kab Hulu Sungai Tengah	1	5	+	56%	52%	TURUN
316	Kab. Hulu Sungai Utara	4	3	-	40%	42%	NAIK
317	Kab Tabalong	5	7	+	56%	59%	NAIK
318	Kab Tanah Bumbu	12	12	tetap	53%	55%	NAIK
319	Kab. Tanah Laut	6	8	+	48%	57%	NAIK
320	Kab. Tapin	4	6	+	49%	58%	NAIK
321	Kota Banjarbaru	7	7	tetap	55%	55%	TETAP
322	Kota Banjarmasin	5	9	+	53%	58%	NAIK
323	kab. berau	14	10	-	56%	58%	NAIK
324	Kab Kutai Barat	9	14	+	59%	53%	TURUN
325	Kab Kutai Timur	15	18	+	54%	51%	TURUN
326	Kab Malinau	8	9	+	49%	45%	TURUN
327	Kab Nunukan	10	9	-	55%	50%	TURUN
328	Kab Paser	10	8	-	47%	52%	NAIK
329	Kab Penajam Paser Utara	13	11	-	45%	47%	NAIK
330	Kota Balikpapan	10	5	-	62%	58%	TURUN
331	Kota Bontang	11	6	-	53%	55%	NAIK
332	Kota Samarinda	11	22	+	60%	50%	TURUN
333	Kota Tarakan	17	16	+	52%	50%	TURUN
334	Kab Bolaang Mongondow	1	2	-	54%	55%	NAIK
335	Kab Bolaang Mongondow Utara	3	5	+	45%	50%	NAIK
336	Kab Kep. Talaud	3	5	-	45%	40%	TURUN
337	Kab Kep. Sangihe	5	5	-	42%	39%	TURUN
338	Kab. Minahasa	7	4	-	42%	45%	NAIK
339	kab. Minahasa Selatan	4	5	+	41%	45%	NAIK
340	Kab. Minahasa Tenggara	10	3	-	49%	46%	TURUN
341	Kab. Minahasa Utara	2	2	tetap	40%	47%	NAIK
342	Kab. Siau Tagulandang Biaro	2	5	+	40%	42%	NAIK
343	Kota Bitung	7	2	-	55%	57%	NAIK
344	Kota Manado	3	4	+	45%	40%	TURUN
345	Kota Tomohon	1	2	+	50%	50%	TETAP
346	Kota Kotamobagu	3	6	+	45%	50%	NAIK
347	Kab. Banggai	6	7	+	40%	50%	NAIK
348	kab. banggai kepulauan	6	13	+	55%	50%	TURUN
349	Kab. Buol	10	13	+	45%	51%	NAIK
350	kab. donggala	9	9	tetap	53%	47%	TURUN
351	kab. morowali	7	10	+	42%	47%	NAIK
352	Kab Parigi Moutong	7	9	+	52%	50%	TURUN
353	kab. poso	8	3	-	52%	55%	NAIK
354	Kab. Tojo Una-Una	6	7	+	43%	49%	NAIK
355	kab. toli-toli	7	10	+	53%	48%	TURUN
356	kota palu	8	10	+	51%	58%	NAIK

357	Kab Bantaeng	11	9	-	45%	52%	NAIK
358	Kab Barru	8	10	+	50%	53%	NAIK
359	Kab. Bone	10	11	+	45%	48%	NAIK
360	Kab. Bulukumba	13	7	-	50%	47%	TURUN
361	Kab. Enrekang	10	11	+	42%	46%	NAIK
362	Kab. Gowa	15	8	-	45%	53%	NAIK
363	Kab Jeneponto	17	10	-	57%	51%	TURUN
364	Kab Luwu	6	10	+	45%	48%	NAIK
365	Kab. Luwu Timur	10	4	-	48%	45%	TURUN
366	Kab Luwu Utara	11	4	-	50%	49%	TURUN
367	Kab Maros	20	14	-	51%	51%	TETAP
368	Kab. Pangkajene dan Kepulauan	8	6	-	52%	56%	NAIK
369	Kab. Pinrang	7	10	+	45%	57%	NAIK
370	Kab Kep Selayar	10	14	+	35%	41%	NAIK
371	Kab. Sidenreng Rappang	5	11	+	40%	45%	NAIK
372	Kab Sinjai	18	12	-	50%	53%	NAIK
373	Kab Soppeng	8	8	tetap	51%	56%	NAIK
374	Kab Takalar	8	14	+	56%	63%	NAIK
375	Kab. Tana Toraja	11	8	-	52%	56%	NAIK
376	Kab. Wajo	4	9	+	50%	52%	NAIK
377	Kota Makasar	11	19	+	52%	54%	NAIK
378	Kota Palopo	8	10	+	54%	55%	NAIK
379	Kota Pare-Pare	10	10	tetap	60%	59%	TURUN
380	Kab Bombana	18	8	-	44%	42%	TURUN
381	Kab. Buton	7	11	-	56%	58%	NAIK
382	Kab Buton Utara	9	15	-	40%	36%	TURUN
383	Kab Kolaka	15	9	-	45%	50%	NAIK
384	Kab Kolaka Utara	6	9	-	45%	50%	NAIK
385	Kab Konawe	16	16	tetap	45%	38%	TURUN
386	Kab Konawe Selatan	15	12	-	44%	45%	NAIK
387	Kab Konawe Utara	10	22	+	35%	39%	NAIK
388	Kab Muna	2	15	+	45%	52%	NAIK
389	Kab Wakatobi	5	20	+	45%	53%	NAIK
390	Kota Bau Bau	10	10	tetap	76%	57%	TURUN
391	kota kendari	10	13	+	60%	60%	TETAP
392	Kab. Boalemo	10	14	+	46%	59%	NAIK
393	kab. bone bolango	16	7	-	38%	49%	NAIK
394	Kab. Gorontalo	14	11	-	45%	54%	NAIK
395	Kab. Gorontalo Utara	13	17	+	45%	55%	NAIK
396	Kab. Pohuwato	17	12	-	45%	50%	NAIK
397	kota gorontalo	12	13	+	58%	58%	TETAP
398	Kab Majene	5	3	-	45%	48%	NAIK
399	Kab. Mamuju	8	8	tetap	52%	63%	NAIK
400	kab. mamasa	8	10	+	51%	54%	NAIK
401	kab. mamuju utara	10	9	-	38%	59%	NAIK

402	Kab. Polewali Mandar	10	6	-	56%	57%	NAIK
403	Kab Buru	17	22	+	53%	49%	TURUN
404	Kab Maluku Tengah	20	20	-	45%	48%	NAIK
405	Kab Maluku Tenggara	17	19	+	50%	54%	NAIK
406	Kab Maluku Tenggara Barat	17	8	-	54%	58%	NAIK
407	Kota Ambon	14	18	+	56%	58%	NAIK
408	Kab Halmahera Selatan	13	15	+	59%	54%	TURUN
409	Kab Halmahera Tengah	11	8	-	60%	34%	TURUN
410	Kab Halmahera Timur	18	14	-	59%	53%	TURUN
411	Kab Halmahera Utara	12	11	-	56%	32%	TURUN
412	kab Kepulauan Sula	8	16	+	45%	50%	NAIK
413	Kota Ternate	16	15	-	43%	51%	NAIK
414	Kota Tidore	7	9	+	56%	51%	TURUN
415	kab. asmat	4	4	-	45%	56%	NAIK
416	Kab Biak Numfor	11	4	-	48%	42%	TURUN
417	Kab Boven Digoel	5	2	-	43%	44%	NAIK
418	Kab Jayapura	2	3	-	43%	56%	NAIK
419	Kab Jayawijaya	5	9	+	44%	52%	NAIK
420	Kab Keerom	3	6	-	45%	36%	TURUN
421	Kab Mappi	4	5	+	50%	52%	NAIK
422	Kab Merauke	4	4	tetap	45%	54%	NAIK
423	Kab Mimika	5	2	-	56%	56%	TETAP
424	Kab Nabire	10	4	-	52%	50%	TURUN
425	Kab Paniai	3	6	+	51%	41%	TURUN
426	Kab Pegunungan Bintang	2	3	+	45%	46%	NAIK
427	Kab Puncak Jaya	11	5	-	32%	37%	NAIK
428	Kab Sarmi	2	2	tetap	40%	45%	NAIK
429	Kab Supiori	10	6	-	45%	36%	TURUN
430	Kab Tolikara	8	5	-	50%	52%	NAIK
431	Kab Waropen	5	10	+	55%	34%	TURUN
432	Kab Yahukimo	7	9	+	45%	47%	NAIK
433	kab Kepulauan Yapen	5	7	+	48%	39%	TURUN
434	Kota Jayapura	6	3	-	45%	53%	NAIK
435	Kab Fakfak	7	11	+	33%	40%	NAIK
436	Kab Kaimana	12	14	+	45%	48%	NAIK
437	Kab Manokwari	20	5	-	45%	46%	NAIK
438	Kab Raja Ampat	12	10	-	40%	39%	TURUN
439	Kab Sorong	7	12	+	36%	30%	NAIK
440	Kab Sorong Selatan	10	11	+	37%	33%	TURUN
441	Kab Teluk Bintuni	16	9	-	40%	43%	NAIK
442	Kota Sorong	7	19	+	25%	28%	NAIK

Lampiran 4.3 Pengaruh Perubahan Temuan Ketidapatuhan terhadap Pengungkapan

NO	KABUPATEN/KOTA	TEMUAN KETIDAKPATUHAN			DISCLOSURE		
		2008	2009	PERUBAHAN	2008	2009	PERUBAHAN
1	Kab. Aceh Barat	8	7	-	41%	47%	NAIK
2	Kab. Aceh Barat Daya	12	13	+	32%	34%	NAIK
3	kab aceh besar	15	9	-	45%	45%	TETAP
4	kab. Aceh jaya	16	13	-	38%	45%	NAIK
5	kab aceh selatan	10	19	+	41%	43%	NAIK
6	kab aceh singkil	12	18	+	37%	36%	TURUN
7	kab aceh tamiang	14	14	tetap	39%	47%	NAIK
8	kab aceh tengah	12	12	tetap	41%	41%	TETAP
9	Kab. Aceh Tenggara	12	11	-	42%	46%	NAIK
10	Kab. Aceh Timur	15	21	+	42%	47%	NAIK
11	Kab. Aceh Utara	15	10	-	36%	42%	NAIK
12	Kab. Bener Meriah	12	13	+	37%	40%	NAIK
13	Kab. Bireuen	13	9	-	59%	67%	NAIK
14	kab gayo lues	13	17	+	67%	69%	NAIK
15	kab nagan raya	8	12	+	38%	38%	TETAP
16	Kab. Pidie	12	9	-	35%	43%	NAIK
17	Kab. Pidie Jaya	10	12	+	39%	47%	NAIK
18	Kab. Simeulue	19	8	-	53%	51%	TURUN
19	kota banda aceh	9	8	-	41%	48%	NAIK
20	Kota Langsa	9	10	+	73%	74%	NAIK
21	Kota Lhokseumawe	12	8	-	47%	73%	NAIK
22	kota sabang	8	12	+	41%	41%	NAIK
23	Kota Subulussalam	5	14	+	38%	50%	NAIK
24	Kab Asahan	19	24	+	41%	54%	NAIK
25	Kab. Batubara	20	14	-	52%	53%	NAIK
26	kab dairi	12	13	+	62%	65%	NAIK
27	Kab. Deli Serdang	15	10	-	72%	72%	TETAP
28	kab humbang hasundutan	15	16	+	75%	78%	NAIK
29	kab karo	11	14	+	67%	70%	NAIK
30	kab. Labuhanbatu	19	9	-	66%	73%	NAIK
31	Kab.Langkat	21	17	+	74%	75%	NAIK
32	kab. mandailing natal	16	14	-	69%	75%	NAIK
33	Kab. Nias	16	15	+	31%	33%	NAIK
34	Kab. Nias Selatan	17	14	-	44%	45%	NAIK
35	kab pampak bharat	10	19	+	45%	41%	TURUN
36	kab samosir	16	15	-	53%	56%	NAIK
37	kab. serdang berdagai	21	19	-	45%	45%	TETAP
38	kab simalungun	15	19	+	55%	58%	NAIK
39	Kab. Tapanuli Selatan	17	15	-	53%	55%	NAIK
40	Kab. Tapanuli Tengah	10	16	+	55%	58%	NAIK
41	kab. tapanuli utara	13	17	+	55%	55%	TETAP

42	Kab. Toba Samosir	7	15	+	47%	47%	TETAP
43	Kota Binjai	17	20	+	70%	72%	NAIK
44	Kota medan	28	21	-	73%	74%	NAIK
45	Kota Padangsidempuan	17	11	-	34%	39%	NAIK
46	kota pematang siantar	24	32	+	47%	50%	NAIK
47	Kota Sibolga	12	6	-	63%	63%	TETAP
48	kota tanjung balai	13	13	+	51%	50%	TURUN
49	kota tebing tinggi	13	15	+	50%	45%	TURUN
50	kab agam	26	21	-	47%	49%	NAIK
51	Kab. Dharmasraya	30	23	-	54%	71%	NAIK
52	Kab. Kep. Mentawai	20	26	+	58%	72%	NAIK
53	Kab. Lima Puluh Kota	12	24	+	72%	72%	TETAP
54	kab padang pariaman	26	17	-	50%	52%	NAIK
55	kab pasaman	20	20	tetap	37%	40%	NAIK
56	Kab. Pasaman Barat	23	20	-	45%	48%	NAIK
57	kab pesisir selatan	16	25	+	45%	44%	TURUN
58	kab sijunjung	16	20	+	59%	59%	TETAP
59	kab solok	10	20	+	38%	47%	NAIK
60	Kab. Solok Selatan	24	33	+	50%	53%	NAIK
61	Kab. Tanah Datar	22	17	-	47%	65%	NAIK
62	kota bukittinggi	13	20	+	69%	70%	NAIK
63	kota padang	16	23	+	55%	60%	NAIK
64	kota padang panjang	18	20	+	40%	45%	NAIK
65	kota pariaman	23	18	-	46%	49%	NAIK
66	kota payakumbuh	12	13	+	45%	44%	TURUN
67	kota sawahlunto	23	20	-	50%	51%	NAIK
68	Kota Solok	16	8	-	53%	55%	NAIK
69	Kab. Bengkalis	22	20	-	48%	53%	NAIK
70	Kab. Indragiri Hilir	25	9	-	41%	44%	NAIK
71	Kab. Indragiri Hulu	37	22	-	42%	40%	TURUN
72	kab kampar	19	17	-	45%	43%	TURUN
73	kab kuantan singingi	26	18	-	48%	47%	TURUN
74	Kab. Pelalawan	36	18	-	72%	75%	NAIK
75	Kab. Rokan Hilir	34	31	-	36%	39%	NAIK
76	kab rokan hulu	8	13	+	31%	37%	NAIK
77	kab siak	33	33	tetap	45%	44%	TURUN
78	Kota Dumai	15	16	+	66%	42%	TURUN
79	kota pekanbaru	15	15	tetap	44%	38%	TURUN
80	kab batang hari	24	16	-	54%	51%	TURUN
81	kab bungo	16	19	+	62%	59%	TURUN
82	kab. kerinci	31	15	-	55%	57%	TURUN
83	Kab. Merangin	28	18	-	59%	54%	TURUN
84	Kab. Muaro Jambi	27	12	-	59%	56%	TURUN
85	kab sarolangun	24	15	-	57%	55%	TURUN
86	kab tanjung jabung timur	22	19	-	61%	63%	NAIK

87	kab tebo	21	13	-	70%	64%	TURUN
88	Kab. Tanjung Jabung Barat	8	7	-	64%	52%	TURUN
89	kota jambi	13	17	+	62%	55%	TURUN
90	kab. Banyuasin	20	15	-	48%	52%	NAIK
91	kab. Empat lawang	26	20	-	67%	70%	NAIK
92	kab lahat	12	23	+	64%	74%	NAIK
93	kab muara enim	12	15	+	61%	63%	NAIK
94	kab musibanyuasin	26	11	-	50%	53%	NAIK
95	kab musirawas	13	6	-	44%	42%	TURUN
96	kab ogan ilir	11	7	-	39%	41%	NAIK
97	kab ogan komering ilir	11	12	+	48%	52%	NAIK
98	kab. Ogan komering Ulu	24	16	-	41%	53%	NAIK
99	kab ogan komering ulu selatan	21	11	-	50%	40%	TURUN
100	kab ogan komering ulu timur	11	12	+	47%	47%	TETAP
101	kota lubuklinggau	11	7	-	69%	67%	TURUN
102	kota pagaralam	13	12	-	55%	42%	TURUN
103	kota Palembang	5	16	+	39%	50%	NAIK
104	kota prabumulih	23	13	-	50%	56%	NAIK
105	kab. Bengkulu selatan	12	9	-	46%	40%	TURUN
106	kab Bengkulu utara	13	5	-	45%	55%	NAIK
107	kab kaur	9	7	-	66%	73%	NAIK
108	kab. kepahiang	17	13	-	64%	72%	NAIK
109	kab. Lebong	18	12	-	61%	73%	NAIK
110	kab mukomuko	10	7	-	64%	70%	NAIK
111	kab rejang lebong	9	9	tetap	46%	58%	NAIK
112	kab seluma	13	11	-	47%	48%	NAIK
113	kota Bengkulu	21	5	-	50%	55%	NAIK
114	kab Lampung barat	9	10	+	46%	44%	TURUN
115	kab Lampung selatan	10	18	+	50%	43%	TURUN
116	kab. Lampung tengah	13	6	-	59%	49%	TURUN
117	Kab. Lampung Timur	9	7	-	54%	46%	TURUN
118	Kab. Lampung Utara	11	15	+	57%	47%	TURUN
119	kab tanggamus	9	11	+	55%	43%	TURUN
120	kab tulang bawang	15	18	+	59%	44%	TURUN
121	kab way kanan	8	11	+	44%	50%	NAIK
122	kota bandar Lampung	7	10	+	66%	47%	TURUN
123	kota metro	8	10	+	51%	50%	TURUN
124	kab bangka	16	15	-	46%	48%	NAIK
125	kab bangka barat	7	7	tetap	40%	46%	NAIK
126	kab bangka selatan	21	11	-	44%	49%	NAIK
127	kab bangka tengah	14	7	-	50%	58%	NAIK
128	kab Belitung	11	9	-	52%	48%	TURUN
129	kab Belitung timur	7	8	+	61%	63%	NAIK
130	kota Pangkalpinang	15	18	+	49%	49%	TETAP
131	kab bintang	12	13	+	50%	55%	NAIK

132	kab karimun	16	21	+	51%	53%	NAIK
133	kab lingga	18	13	-	55%	55%	TETAP
134	kab natuna	13	25	+	49%	49%	TETAP
135	Kota Batam	14	27	+	51%	54%	NAIK
136	kota tanjungpinang	10	15	+	49%	49%	TETAP
137	kab bandung	37	16	-	66%	77%	NAIK
138	Kab Bandung Barat	17	20	+	60%	61%	NAIK
139	kab bekasi	14	6	-	50%	52%	NAIK
140	kab bogor	14	8	-	65%	58%	TURUN
141	kab ciamis	7	7	tetap	60%	61%	NAIK
142	kab. cianjur	21	33	+	66%	67%	NAIK
143	kab Cirebon	7	3	-	46%	45%	TURUN
144	kab garut	18	3	-	42%	59%	NAIK
145	kab indramayu	9	8	-	50%	57%	NAIK
146	kab karawang	37	10	-	49%	61%	NAIK
147	kab kuningan	10	11	+	58%	59%	NAIK
148	kab majalengka	7	10	+	59%	59%	TETAP
149	kab purwakarta	13	9	-	33%	55%	NAIK
150	kab subang	8	8	tetap	45%	48%	NAIK
151	kab sukabumi	27	10	-	33%	52%	NAIK
152	kab sumedang	22	6	-	42%	40%	TURUN
153	kab tasikmalaya	3	3	tetap	49%	43%	TURUN
154	kota bandung	19	15	-	51%	62%	NAIK
155	kota banjar	7	16	+	33%	55%	NAIK
156	kota bekasi	9	8	-	50%	42%	TURUN
157	kota bogor	7	13	+	45%	53%	NAIK
158	kota cimahi	31	19	-	50%	51%	NAIK
159	kota cirebon	7	9	+	54%	42%	TURUN
160	kota depok	7	9	+	49%	52%	NAIK
161	kota sukabumi	18	18	tetap	40%	42%	NAIK
162	kota tasikmalaya	12	1	-	42%	53%	NAIK
163	kab banjarnegara	10	12	+	53%	53%	TETAP
164	kab. Banyumas	10	4	-	45%	60%	NAIK
165	kab. batang	11	3	-	53%	62%	NAIK
166	kab blora	13	12	-	53%	59%	NAIK
167	kab boyolali	11	6	-	50%	53%	NAIK
168	kab brebes	8	4	-	45%	54%	NAIK
169	kab cilacap	7	15	+	59%	69%	NAIK
170	Kab Demak	7	9	+	53%	59%	NAIK
171	kab grobogan	11	13	+	51%	66%	NAIK
172	kab jepara	5	4	-	51%	53%	TURUN
173	kab karanganyar	9	12	+	50%	58%	NAIK
174	kab kebumen	2	10	+	64%	62%	TURUN
175	kab kendal	10	10	+	53%	62%	NAIK
176	kab klaten	2	13	+	61%	70%	NAIK

177	kab kudus	6	5	-	59%	61%	NAIK
178	kab magelang	4	14	+	65%	65%	TETAP
179	kab pati	10	7	-	53%	58%	NAIK
180	kab pekalongan	7	13	+	61%	64%	NAIK
181	kab pemalang	11	11	tetap	68%	69%	NAIK
182	kab purbalingga	3	12	+	62%	63%	NAIK
183	kab purworejo	9	8	-	53%	67%	NAIK
184	kab rembang	4	4	tetap	59%	54%	TETAP
185	kab semarang	7	5	-	47%	57%	NAIK
186	kab sragen	9	13	+	55%	58%	NAIK
187	kab sukoharjo	8	2	-	54%	63%	NAIK
188	kab. tegal	23	10	-	50%	55%	NAIK
189	kab temanggung	9	9	tetap	62%	64%	NAIK
190	kab wonogiri	8	6	-	56%	57%	NAIK
191	kab wonosobo	9	5	-	63%	61%	NAIK
192	kota magelang	6	9	+	56%	58%	NAIK
193	kota pekalongan	6	10	+	60%	61%	NAIK
194	kota salatiga	2	7	+	54%	56%	NAIK
195	kota semarang	9	4	-	54%	57%	NAIK
196	kota surakarta	8	4	-	53%	54%	NAIK
197	kota tegal	16	3	-	58%	66%	NAIK
198	kab bantul	8	10	+	50%	51%	NAIK
199	kab gunungkidul	5	6	+	52%	52%	TETAP
200	kab kulon progo	3	3	tetap	54%	55%	NAIK
201	kab sleman	5	5	tetap	47%	48%	NAIK
202	kota yogyakarta	3	9	+	54%	58%	NAIK
203	kab bangkalan	20	5	-	59%	63%	NAIK
204	kab. banyuwangi	16	14	-	48%	47%	TURUN
205	kab blitar	14	20	+	53%	55%	NAIK
206	kab. bojonegoro	13	12	+	60%	62%	NAIK
207	kab bondowoso	20	13	+	54%	52%	TURUN
208	kab gresik	9	14	+	57%	60%	NAIK
209	kab. jember	21	8	-	45%	49%	NAIK
210	kab jombang	22	2	-	48%	46%	TURUN
211	kab kediri	19	13	-	48%	53%	NAIK
212	kab lamongan	14	6	-	48%	57%	NAIK
213	kab lumajang	21	17	-	50%	54%	NAIK
214	kab madiun	22	10	-	55%	59%	NAIK
215	kab magetan	14	15	+	47%	49%	NAIK
216	kab malang	16	20	+	47%	51%	NAIK
217	kab Mojokerto	23	14	-	45%	54%	NAIK
218	kab nganjuk	13	10	-	52%	53%	NAIK
219	kab ngawi	13	10	-	50%	55%	NAIK
220	kab pacitan	9	14	+	51%	52%	NAIK
221	kab pamekasan	34	5	-	45%	56%	NAIK

222	kab. pasuruan	14	13	-	40%	42%	NAIK
223	kab. ponorogo	16	18	+	38%	52%	NAIK
224	kab probolinggo	20	7	-	56%	48%	TURUN
225	kab. sampang	16	16	tetap	45%	48%	NAIK
226	kab. sidoarjo	18	13	-	60%	53%	TURUN
227	kab. situbondo	21	8	-	55%	57%	NAIK
228	kab sumenep	12	13	+	54%	61%	NAIK
229	kab .trenggalek	13	14	+	50%	54%	NAIK
230	kab tuban	7	11	+	43%	40%	TURUN
231	kab tulungagung	14	13	+	58%	58%	TETAP
232	Kota Batu	26	6	-	45%	46%	NAIK
233	kota blitar	9	13	+	48%	52%	NAIK
234	kota kediri	11	14	+	49%	54%	NAIK
235	kota madiun	17	6	-	45%	44%	TURUN
236	kota malang	14	14	tetap	53%	51%	TURUN
237	kota Mojokerto	23	10	-	46%	50%	NAIK
238	kota pasuruan	16	12	-	49%	48%	TURUN
239	kota probolinggo	10	10	tetap	48%	45%	TURUN
240	kota surabaya	17	4	-	60%	59%	TURUN
241	kab lebak	9	8	-	60%	67%	NAIK
242	kab Pandeglang	10	12	+	45%	56%	NAIK
243	kab serang	21	14	-	66%	52%	TURUN
244	kab tangerang	13	9	-	63%	53%	TURUN
245	Kab Cilegon	11	13	+	50%	64%	NAIK
246	kota serang	17	15	-	41%	52%	NAIK
247	kota tangerang	12	14	+	48%	59%	NAIK
248	kab. badung	23	15	-	67%	61%	TURUN
249	kab bangli	18	9	-	60%	58%	TURUN
250	Kab Buleleng	13	12	-	60%	59%	TURUN
251	kab gianyar	11	9	-	59%	61%	NAIK
252	kab Jemrana	16	11	-	50%	47%	TURUN
253	Kab Karangasem	12	18	+	56%	59%	NAIK
254	kab klungkung	12	12	tetap	58%	58%	TETAP
255	kab tabanan	21	19	-	40%	44%	NAIK
256	kota denpasar	11	21	+	58%	58%	NAIK
257	kab bima	8	6	-	45%	50%	NAIK
258	Kab Dompu	10	12	+	48%	56%	NAIK
259	kab lombok barat	8	12	+	45%	51%	NAIK
260	kab lombok tengah	11	10	-	40%	41%	NAIK
261	kab lombok timur	6	9	+	58%	47%	TURUN
262	kab sumbawa	6	8	+	44%	40%	TURUN
263	kab sumbawa barat	11	10	-	53%	46%	TURUN
264	Kota Bima	13	15	+	44%	51%	NAIK
265	kota mataram	10	11	+	51%	53%	NAIK
266	Kab Alor	15	12	+	51%	55%	NAIK

267	kab belu	6	31	+	44%	50%	NAIK
268	Kab Ende	15	9	-	51%	49%	TURUN
269	Kab Kupang	6	19	+	50%	56%	NAIK
270	Kab Lembata	7	20	+	52%	53%	NAIK
271	Kab Manggarai	10	10	tetap	41%	42%	NAIK
272	Kab Manggarai Barat	9	7	-	59%	50%	TURUN
273	Kab Nagekeo	13	7	-	56%	47%	TURUN
274	Kab Ngada	6	14	+	58%	45%	TURUN
275	Kab Rote Ndao	10	8	-	42%	44%	NAIK
276	Kab Sikka	6	13	+	59%	45%	TURUN
277	Kab Sumba Barat	7	20	+	41%	49%	NAIK
278	Kab Sumba Timur	19	20	+	47%	49%	NAIK
279	kab. sumba barat daya	11	16	+	50%	55%	NAIK
280	kab. sumba tengah	16	9	-	41%	53%	NAIK
281	Kab Timor Tengah Selatan	12	10	-	50%	52%	NAIK
282	Kab Timor Tengah Utara	10	23	+	60%	52%	TURUN
283	kota kupang	11	6	-	53%	56%	NAIK
284	Kab Bengkayang	19	12	-	45%	47%	NAIK
285	Kab Kapuas Hulu	28	8	-	38%	41%	NAIK
286	Kab Kayong Utara	37	15	-	45%	42%	TURUN
287	kab. Ketapang	12	12	tetap	44%	44%	TETAP
288	Kab Landak	18	14	-	41%	43%	NAIK
289	Kab Melawi	24	24	tetap	41%	43%	NAIK
290	kab. Pontianak	13	7	-	52%	42%	TURUN
291	Kab. Sambas	3	8	+	44%	48%	NAIK
292	Kab. Sanggau	19	9	-	41%	45%	NAIK
293	Kab. Sekadau	37	14	-	49%	47%	TURUN
294	Kab. Sintang	17	18	+	51%	50%	TURUN
295	kota pontianak	33	10	-	52%	48%	TURUN
296	kota singkawang	23	18	-	37%	38%	NAIK
297	Kab Barito Selatan	14	36	+	65%	50%	TURUN
298	Kab. Barito Timur	18	33	+	30%	37%	NAIK
299	Kab. Barito Utara	25	15	-	48%	43%	TURUN
300	Kab Gunung Mas	15	18	+	42%	42%	TETAP
301	kab. kapuas	22	9	-	45%	47%	NAIK
302	Kab Katingan	17	16	-	44%	45%	NAIK
303	kab. kotawaringin barat	20	29	+	48%	49%	NAIK
304	Kab Kotawaringin Timur	13	18	+	50%	51%	NAIK
305	Kab Lamandau	22	8	-	46%	47%	NAIK
306	Kab Murung Raya	17	25	+	51%	54%	NAIK
307	Kab Pulang Pisau	20	18	+	48%	35%	TURUN
308	Kab Seruyan	25	19	+	37%	42%	NAIK
309	kab. sukamara	10	20	+	50%	50%	TETAP
310	Kota Palangkaraya	13	17	+	53%	54%	NAIK
311	Kab Balangan	10	9	-	44%	48%	NAIK

312	Kab Banjar	9	10	+	30%	34%	NAIK
313	Kab Barito Kuala	4	18	+	55%	56%	NAIK
314	Kab. Hulu Sungai Selatan	5	4	-	52%	50%	TURUN
315	Kab Hulu Sungai Tengah	12	13	+	56%	52%	TURUN
316	Kab. Hulu Sungai Utara	6	8	+	40%	42%	NAIK
317	Kab Tabalong	4	5	+	56%	59%	NAIK
318	Kab Tanah Bumbu	14	17	+	53%	55%	NAIK
319	Kab. Tanah Laut	16	11	-	48%	57%	NAIK
320	Kab. Tapin	16	10	-	49%	58%	NAIK
321	Kota Banjarbaru	8	16	+	55%	55%	TETAP
322	Kota Banjarmasin	15	12	-	53%	58%	NAIK
323	kab. berau	11	14	+	56%	58%	NAIK
324	Kab Kutai Barat	6	7	+	59%	53%	TURUN
325	Kab Kutai Timur	9	14	+	54%	51%	TURUN
326	Kab Malinau	14	19	+	49%	45%	TURUN
327	Kab Nunukan	11	16	+	55%	50%	TURUN
328	Kab Paser	15	7	-	47%	52%	NAIK
329	Kab Penajam Paser Utara	7	8	+	45%	47%	NAIK
330	Kota Balikpapan	11	11	+	62%	58%	TURUN
331	Kota Bontang	16	9	-	53%	55%	NAIK
332	Kota Samarinda	17	22	+	60%	50%	TURUN
333	Kota Tarakan	16	7	-	52%	50%	TURUN
334	Kab Bolaang Mongondow	17	11	-	54%	55%	NAIK
335	Kab Bolaang Mongondow Utara	17	12	-	45%	50%	NAIK
336	Kab Kep. Talaud	13	12	-	45%	50%	NAIK
337	Kab Kep. Sangihe	11	14	+	42%	45%	NAIK
338	Kab. Minahasa	7	6	-	42%	45%	NAIK
339	kab. Minahasa Selatan	6	6	tetap	41%	45%	NAIK
340	Kab. Minahasa Tenggara	9	14	+	49%	46%	TURUN
341	Kab. Minahasa Utara	10	5	-	40%	47%	NAIK
342	Kab. Siau Tagulandang Biaro	11	11	tetap	40%	42%	NAIK
343	Kota Bitung	8	7	-	55%	57%	NAIK
344	Kota Manado	7	10	+	45%	40%	TURUN
345	Kota Tomohon	3	7	+	50%	50%	TETAP
346	Kota Kotamobagu	8	18	+	45%	50%	NAIK
347	Kab. Banggai	14	21	+	40%	50%	NAIK
348	kab. banggai kepulauan	16	20	+	55%	50%	TURUN
349	Kab. Buol	27	16	-	45%	51%	NAIK
350	kab. donggala	14	11	-	53%	47%	TURUN
351	kab. morowali	17	19	+	42%	47%	NAIK
352	Kab Parigi Moutong	17	22	+	52%	50%	TURUN
353	kab. poso	17	13	-	52%	55%	NAIK
354	Kab. Tojo Una-Una	19	20	+	43%	49%	NAIK
355	kab. toli-toli	23	7	-	53%	48%	TURUN
356	kota palu	19	17	-	51%	58%	NAIK

357	Kab Bantaeng	16	19	+	45%	52%	NAIK
358	Kab Barru	12	12	tetap	50%	53%	NAIK
359	Kab. Bone	9	14	+	45%	48%	NAIK
360	Kab. Bulukumba	19	13	-	50%	47%	TURUN
361	Kab. Enrekang	7	16	+	42%	46%	NAIK
362	Kab. Gowa	11	16	+	45%	53%	NAIK
363	Kab Jeneponto	29	15	-	57%	51%	TURUN
364	Kab Luwu	16	18	+	45%	48%	NAIK
365	Kab. Luwu Timur	13	9	-	48%	45%	TURUN
366	Kab Luwu Utara	12	12	tetap	50%	49%	TURUN
367	Kab Maros	27	22	-	51%	51%	TETAP
368	Kab. Pangkajene dan Kepulauan	8	10	+	52%	56%	NAIK
369	Kab. Pinrang	16	11	-	45%	57%	NAIK
370	Kab Kep Selayar	32	24	-	35%	41%	NAIK
371	Kab. Sidenreng Rappang	14	7	-	40%	45%	NAIK
372	Kab Sinjai	9	14	+	50%	53%	NAIK
373	Kab Soppeng	14	12	-	51%	56%	NAIK
374	Kab Takalar	11	16	+	56%	63%	NAIK
375	Kab. Tana Toraja	15	16	+	52%	56%	NAIK
376	Kab. Wajo	13	16	+	50%	52%	NAIK
377	Kota Makasar	17	8	-	52%	54%	NAIK
378	Kota Palopo	16	15	-	54%	55%	NAIK
379	Kota Pare-Pare	12	16	+	60%	59%	TURUN
380	Kab Bombana	37	24	-	44%	42%	TURUN
381	Kab. Buton	14	20	+	56%	58%	NAIK
382	Kab Buton Utara	20	17	-	40%	36%	TURUN
383	Kab Kolaka	19	20	+	45%	50%	NAIK
384	Kab Kolaka Utara	37	17	-	45%	50%	NAIK
385	Kab Konawe	37	24	-	45%	38%	TURUN
386	Kab Konawe Selatan	27	33	+	44%	45%	NAIK
387	Kab Konawe Utara	33	33	+	35%	39%	NAIK
388	Kab Muna	23	16	-	45%	52%	NAIK
389	Kab Wakatobi	12	15	+	45%	53%	NAIK
390	Kota Bau Bau	13	19	+	76%	57%	TURUN
391	kota kendari	17	19	+	60%	60%	TETAP
392	Kab. Boalemo	8	14	+	46%	59%	NAIK
393	kab. bone bolango	20	31	+	38%	49%	NAIK
394	Kab. Gorontalo	15	9	-	45%	54%	NAIK
395	Kab. Gorontalo Utara	19	20	+	45%	55%	NAIK
396	Kab. Pohuwato	23	20	-	45%	50%	NAIK
397	kota gorontalo	23	22	+	58%	58%	TETAP
398	Kab Majene	21	25	+	45%	48%	NAIK
399	Kab. Mamuju	23	33	+	52%	63%	NAIK
400	kab. mamasa	14	25	+	51%	54%	NAIK
401	kab. mamuju utara	26	28	+	38%	59%	NAIK

402	Kab. Polewali Mandar	8	15	+	56%	57%	NAIK
403	Kab Buru	15	20	+	53%	49%	TURUN
404	Kab Maluku Tengah	13	14	+	45%	48%	NAIK
405	Kab Maluku Tenggara	23	24	+	50%	54%	NAIK
406	Kab Maluku Tenggara Barat	17	17	+	54%	58%	NAIK
407	Kota Ambon	1	13	+	56%	58%	NAIK
408	Kab Halmahera Selatan	26	13	-	59%	54%	TURUN
409	Kab Halmahera Tengah	26	20	-	60%	34%	TURUN
410	Kab Halmahera Timur	21	21	+	59%	53%	TURUN
411	Kab Halmahera Utara	16	10	-	56%	32%	TURUN
412	kab Kepulauan Sula	23	12	-	45%	50%	NAIK
413	Kota Ternate	16	19	+	43%	51%	NAIK
414	Kota Tidore	22	25	+	56%	51%	TURUN
415	kab. asmat	14	8	-	45%	56%	NAIK
416	Kab Biak Numfor	12	8	-	48%	42%	TURUN
417	Kab Boven Digoel	14	13	-	43%	44%	NAIK
418	Kab Jayapura	18	10	-	43%	56%	NAIK
419	Kab Jayawijaya	13	14	+	44%	52%	NAIK
420	Kab Keerom	21	17	-	45%	36%	TURUN
421	Kab Mappi	5	10	+	50%	52%	NAIK
422	Kab Merauke	13	6	-	45%	54%	NAIK
423	Kab Mimika	20	6	-	56%	56%	TETAP
424	Kab Nabire	18	12	-	52%	50%	TURUN
425	Kab Paniai	9	6	-	51%	41%	TURUN
426	Kab Pegunungan Bintang	7	9	+	45%	46%	NAIK
427	Kab Puncak Jaya	15	14	-	32%	37%	NAIK
428	Kab Sarmi	16	10	-	40%	45%	NAIK
429	Kab Supiori	16	13	-	45%	36%	TURUN
430	Kab Tolikara	11	10	-	50%	52%	NAIK
431	Kab Waropen	11	10	-	55%	34%	TURUN
432	Kab Yahukimo	21	13	-	45%	47%	NAIK
433	kab Kepulauan Yapen	11	13	+	48%	39%	TURUN
434	Kota Jayapura	13	9	-	45%	53%	NAIK
435	Kab Fakfak	23	19	-	33%	40%	NAIK
436	Kab Kaimana	19	15	-	45%	48%	NAIK
437	Kab Manokwari	13	8	-	45%	46%	NAIK
438	Kab Raja Ampat	16	15	-	40%	39%	TURUN
439	Kab Sorong	15	2	-	36%	30%	TURUN
440	Kab Sorong Selatan	16	8	-	37%	33%	TURUN
441	Kab Teluk Bintuni	21	9	-	40%	43%	NAIK
442	Kota Sorong	12	22	+	25%	28%	NAIK

Lampiran 4.4 Rincian Pengaruh Perubahan Nilai Temuan terhadap Pengungkapan

NO	KABUPATEN/KOTA	NILAI TEMUAN			DISCLOSURE		
		2008	2009	PERUBAHAN	2008	2009	PERUBAHAN
1	Kab. Aceh Barat	0.002	0.010	+	41%	47%	NAIK
2	Kab. Aceh Barat Daya	0.023	0.013	-	32%	34%	NAIK
3	kab aceh besar	0.021	0.007	-	45%	45%	TETAP
4	kab. Aceh jaya	0.021	0.006	-	38%	45%	NAIK
5	kab aceh selatan	0.011	0.012	tetap	41%	43%	NAIK
6	kab aceh singkil	0.006	0.012	tetap	37%	36%	TURUN
7	kab aceh tamiang	0.066	0.002	-	39%	47%	NAIK
8	kab aceh tengah	0.009	0.002	-	41%	41%	TETAP
9	Kab. Aceh Tenggara	0.042	0.002	-	42%	46%	NAIK
10	Kab. Aceh Timur	0.008	0.004	-	42%	47%	NAIK
11	Kab. Aceh Utara	0.172	0.014	-	36%	42%	NAIK
12	Kab. Bener Meriah	0.042	0.029	-	37%	40%	NAIK
13	Kab. Bireuen	0.039	0.001	-	59%	67%	NAIK
14	kab gayo lues	0.009	0.051	+	67%	69%	NAIK
15	kab nagan raya	0.004	0.007	+	38%	38%	TETAP
16	Kab. Pidie	0.005	0.000	tetap	35%	43%	NAIK
17	Kab. Pidie Jaya	0.006	0.004	-	39%	47%	NAIK
18	Kab. Simeulue	0.034	0.004	-	53%	51%	NAIK
19	kota banda aceh	0.011	0.006	tetap	41%	48%	NAIK
20	Kota Langsa	0.009	0.005	tetap	73%	74%	NAIK
21	Kota Lhokseumawe	0.030	0.011	-	47%	73%	NAIK
22	kota sabang	0.010	0.053	+	41%	41%	TETAP
23	Kota Subulussalam	0.005	0.003	tetap	38%	50%	NAIK
24	Kab Asahan	0.001	0.014	+	41%	54%	NAIK
25	Kab. Batubara	0.046	0.060	+	52%	53%	NAIK
26	kab dairi	0.025	0.004	-	62%	65%	NAIK
27	Kab. Deli Serdang	0.005	0.003	-	72%	72%	NAIK
28	kab humbang hasundutan	0.004	0.010	+	75%	78%	NAIK
29	kab karo	0.011	0.006	tetap	67%	70%	NAIK
30	kab. Labuhanbatu	0.010	0.008	tetap	66%	73%	NAIK
31	Kab.Langkat	0.014	0.004	-	74%	75%	NAIK
32	kab. mandailing natal	0.006	0.004	-	69%	75%	NAIK
33	Kab. Nias	0.009	0.010	tetap	31%	33%	NAIK
34	Kab. Nias Selatan	0.006	0.013	tetap	44%	45%	NAIK
35	kab pakpak bharat	0.010	0.033	+	45%	41%	TURUN
36	kab samosir	0.009	0.009	tetap	53%	56%	NAIK
37	kab. serdang berdagai	0.016	0.005	-	45%	45%	TETAP
38	kab simalungun	0.003	0.008	+	55%	58%	NAIK
39	Kab. Tapanuli Selatan	0.004	0.018	+	53%	55%	NAIK
40	Kab. Tapanuli Tengah	0.004	0.009	+	55%	58%	NAIK
41	kab. tapanuli utara	0.002	0.008	+	55%	55%	TETAP

42	Kab. Toba Samosir	0.002	0.022	+	47%	47%	TETAP
43	Kota Binjai	0.013	0.012	tetap	70%	72%	NAIK
44	Kota medan	0.021	0.006	-	73%	74%	NAIK
45	Kota Padangsidempuan	0.006	0.008	tetap	34%	39%	NAIK
46	kota pematang siantar	0.064	0.038	-	47%	50%	NAIK
47	Kota Sibolga	0.009	0.002	-	63%	63%	TETAP
48	kota tanjung balai	0.015	0.009	-	51%	50%	TURUN
49	kota tebing tinggi	0.014	0.012	tetap	50%	45%	TURUN
50	kab agam	0.016	0.001	-	47%	49%	NAIK
51	Kab. Dharmasraya	0.018	0.017	tetap	54%	71%	NAIK
52	Kab. Kep. Mentawai	0.155	0.013	-	58%	72%	NAIK
53	Kab. Lima Puluh Kota	0.009	0.012	tetap	72%	72%	TETAP
54	kab padang pariaman	0.014	0.004	-	50%	52%	NAIK
55	kab pasaman	0.005	0.010	tetap	37%	40%	NAIK
56	Kab. Pasaman Barat	0.010	0.008	tetap	45%	48%	NAIK
57	kab pesisir selatan	0.010	0.028	+	45%	44%	TURUN
58	kab sijunjung	0.002	0.019	+	59%	59%	TETAP
59	kab solok	0.002	0.007	+	38%	47%	NAIK
60	Kab. Solok Selatan	0.055	0.055	Tetap	50%	53%	NAIK
61	Kab. Tanah Datar	0.026	0.002	-	47%	65%	NAIK
62	kota bukitinggi	0.005	0.002	tetap	69%	70%	NAIK
63	kota padang	0.010	0.006	tetap	55%	60%	NAIK
64	kota padang panjang	0.008	0.021	+	40%	45%	NAIK
65	kota pariaman	0.004	0.012	+	46%	49%	NAIK
66	kota payakumbuh	0.025	0.003	-	45%	44%	TURUN
67	kota sawahlunto	0.029	0.022	-	50%	51%	NAIK
68	Kota Solok	0.033	0.001	-	53%	55%	NAIK
69	Kab. Bengkalis	0.006	0.004	-	48%	53%	NAIK
70	Kab. Indragiri Hilir	0.025	0.008	-	41%	44%	NAIK
71	Kab. Indragiri Hulu	0.038	0.062	+	42%	40%	TURUN
72	kab kampar	0.007	0.005	-	45%	43%	TURUN
73	kab kuantan singingi	0.020	0.004	-	48%	47%	TURUN
74	Kab. Pelalawan	0.026	0.004	-	72%	75%	NAIK
75	Kab. Rokan Hilir	0.012	0.005	-	36%	39%	NAIK
76	kab rokan hulu	0.001	0.012	+	31%	37%	NAIK
77	kab siak	0.010	0.008	tetap	45%	44%	TURUN
78	Kota Dumai	0.026	0.004	-	66%	42%	TURUN
79	kota pekanbaru	0.003	0.011	+	44%	38%	TURUN
80	kab batang hari	0.018	0.005	-	54%	51%	TURUN
81	kab bungo	0.004	0.003	tetap	62%	59%	TURUN
82	kab. kerinci	0.050	0.016	-	55%	57%	NAIK
83	Kab. Merangin	0.016	0.002	-	59%	54%	TURUN
84	Kab. Muaro Jambi	0.023	0.014	-	59%	56%	TURUN
85	kab sarolangun	0.004	0.009	+	57%	55%	NAIK
86	kab tanjung jabung timur	0.070	0.008	-	61%	63%	NAIK

87	kab tebo	0.015	0.008	-	70%	64%	TURUN
88	Kab. Tanjung Jabung Barat	0.002	0.003	tetap	64%	52%	TURUN
89	kota jambi	0.009	0.003	-	62%	55%	TURUN
90	kab. Banyuasin	0.009	0.005	-	48%	52%	NAIK
91	kab. Empat lawang	0.010	0.015	tetap	67%	70%	NAIK
92	kab lahat	0.010	0.002	-	64%	74%	NAIK
93	kab muara enim	0.003	0.004	tetap	61%	63%	NAIK
94	kab musi banyuasin	0.121	0.002	-	50%	53%	NAIK
95	kab musi rawas	0.006	0.001	-	44%	42%	TURUN
96	kab ogan ilir	0.004	0.001	tetap	39%	41%	NAIK
97	kab ogan komering ilir	0.009	0.001	-	48%	52%	NAIK
98	kab. Ogan komering Ulu	0.016	0.013	-	41%	53%	NAIK
99	kab ogan komering ulu selatan	0.015	0.001	-	50%	40%	TURUN
100	kab ogan komering ulu timur	0.008	0.007	tetap	47%	47%	TETAP
101	kota lubuklinggau	0.005	0.006	+	69%	67%	TURUN
102	kota pagaralam	0.002	0.011	+	55%	42%	TURUN
103	kota Palembang	0.001	0.062	+	39%	50%	NAIK
104	kota prabumulih	0.042	0.003	-	50%	56%	NAIK
105	kab. bengkulu selatan	0.016	0.003	-	46%	40%	TURUN
106	kab bengkulu utara	0.013	0.004	-	45%	55%	NAIK
107	kab kaur	0.006	0.004	-	66%	73%	NAIK
108	kab. kepahiang	0.005	0.005	Tetap	64%	72%	NAIK
109	kab. lebong	0.010	0.007	Tetap	61%	73%	NAIK
110	kab mukomuko	0.006	0.001	-	64%	70%	NAIK
111	kab rejang lebong	0.006	0.002	-	46%	58%	NAIK
112	kab seluma	0.006	0.013	tetap	47%	48%	NAIK
113	kota bengkulu	0.008	0.002	-	50%	55%	NAIK
114	kab lampung barat	0.021	0.017	tetap	46%	44%	TURUN
115	kab lampung selatan	0.004	0.031	+	50%	43%	TURUN
116	kab. lampung tengah	0.040	0.045	+	59%	49%	TURUN
117	Kab. Lampung Timur	0.165	0.078	-	54%	46%	TURUN
118	Kab. Lampung Utara	0.015	0.015	+	57%	47%	TURUN
119	kab tanggamus	0.001	0.013	+	55%	43%	TURUN
120	kab tulang bawang	0.014	0.019	+	59%	44%	TURUN
121	kab way kanan	0.004	0.026	+	44%	50%	NAIK
122	kota bandar lampung	0.005	0.007	tetap	66%	47%	TURUN
123	kota metro	0.009	0.004	-	51%	50%	TURUN
124	kab bangka	0.003	0.020	+	46%	48%	NAIK
125	kab bangka barat	0.000	0.000	tetap	40%	46%	NAIK
126	kab bangka selatan	0.048	0.002	-	44%	49%	NAIK
127	kab bangka tengah	0.002	0.002	tetap	50%	58%	NAIK
128	kab belitung	0.015	0.000	-	52%	48%	TURUN
129	kab belitung timur	0.002	0.001	tetap	61%	63%	NAIK
130	kota pangkalpinang	0.015	0.001	-	49%	49%	TETAP
131	kab bintang	0.000	0.001	tetap	50%	55%	NAIK

132	kab karimun	0.055	0.022	-	51%	53%	NAIK
133	kab lingga	0.070	0.015	-	55%	55%	TETAP
134	kab natuna	0.071	0.028	-	49%	49%	TETAP
135	Kota Batam	0.052	0.013	-	51%	54%	NAIK
136	kota tanjungpinang	0.016	0.019	tetap	49%	49%	TETAP
137	kab bandung	0.058	0.004	-	66%	77%	NAIK
138	Kab Bandung Barat	0.001	0.002	tetap	60%	61%	NAIK
139	kab bekasi	0.006	0.003	-	50%	52%	NAIK
140	kab bogor	0.013	0.001	-	65%	58%	TURUN
141	kab ciamis	0.012	0.000	-	60%	61%	NAIK
142	kab. cianjur	0.010	0.006	tetap	66%	67%	NAIK
143	kab Cirebon	0.003	0.001	tetap	46%	45%	TURUN
144	kab garut	0.034	0.003	-	42%	59%	NAIK
145	kab indramayu	0.324	0.001	-	50%	57%	NAIK
146	kab karawang	0.006	0.001	-	49%	61%	NAIK
147	kab kuningan	0.006	0.001	-	58%	59%	NAIK
148	kab majalengka	0.002	0.001	tetap	59%	59%	TETAP
149	kab purwakarta	0.006	0.002	-	33%	55%	NAIK
150	kab subang	0.005	0.009	tetap	45%	48%	NAIK
151	kab sukabumi	0.005	0.000	tetap	33%	52%	NAIK
152	kab sumedang	0.006	0.002	-	42%	40%	TURUN
153	kab tasikmalaya	0.005	0.001	tetap	49%	43%	TURUN
154	kota bandung	0.001	0.001	tetap	51%	62%	NAIK
155	kota banjar	0.001	0.001	tetap	33%	55%	NAIK
156	kota bekasi	0.000	0.005	tetap	50%	42%	TURUN
157	kota bogor	0.000	0.005	+	45%	53%	NAIK
158	kota cimahi	0.006	0.009	Tetap	50%	51%	NAIK
159	kota cirebon	0.002	0.001	tetap	54%	42%	TURUN
160	kota depok	0.001	0.004	tetap	49%	52%	NAIK
161	kota sukabumi	0.032	0.003	-	40%	42%	NAIK
162	kota tasikmalaya	0.001	0.001	tetap	42%	53%	NAIK
163	kab banjarnegara	0.006	0.026	+	53%	53%	TETAP
164	kab. Banyumas	0.001	0.000	tetap	45%	60%	NAIK
165	kab. batang	0.000	0.000	tetap	53%	62%	NAIK
166	kab blora	0.004	0.001	tetap	53%	59%	NAIK
167	kab boyolali	0.002	0.008	+	50%	53%	NAIK
168	kab brebes	0.001	0.000	tetap	45%	54%	NAIK
169	kab cilacap	0.001	0.000	tetap	59%	69%	NAIK
170	Kab Demak	0.001	0.000	tetap	53%	59%	NAIK
171	kab grobogan	0.005	0.002	tetap	51%	66%	NAIK
172	kab jepara	0.003	0.000	tetap	51%	53%	NAIK
173	kab karanganyar	0.003	0.005	tetap	50%	58%	NAIK
174	kab kebumen	0.002	0.000	tetap	64%	62%	TURUN
175	kab kendal	0.002	0.002	tetap	53%	62%	NAIK
176	kab klaten	0.002	0.003	tetap	61%	70%	NAIK

177	kab kudus	0.001	0.001	tetap	59%	61%	NAIK
178	kab magelang	0.001	0.007	+	65%	65%	TETAP
179	kab pati	0.003	0.002	tetap	53%	58%	NAIK
180	kab pekalongan	0.000	0.016	+	61%	64%	NAIK
181	kab pematang	0.000	0.002	tetap	68%	69%	NAIK
182	kab purbalangga	0.002	0.001	tetap	62%	63%	NAIK
183	kab purworejo	0.007	0.000	-	53%	67%	NAIK
184	kab rembang	0.003	0.001	tetap	59%	54%	TURUN
185	kab semarang	0.000	0.000	tetap	47%	57%	NAIK
186	kab sragen	0.000	0.001	tetap	55%	58%	NAIK
187	kab sukoharjo	0.001	0.000	tetap	54%	63%	NAIK
188	kab. tegal	0.039	0.002	-	50%	55%	NAIK
189	kab temanggung	0.001	0.006	+	62%	64%	NAIK
190	kab wonogiri	0.015	0.000	-	56%	57%	NAIK
191	kab wonosobo	0.000	0.001	tetap	63%	61%	TURUN
192	kota magelang	0.006	0.010	tetap	56%	58%	NAIK
193	kota pekalongan	0.006	0.017	+	60%	61%	NAIK
194	kota salatiga	0.000	0.031	+	54%	56%	NAIK
195	kota semarang	0.010	0.001	-	54%	57%	NAIK
196	kota surakarta	0.011	0.008	tetap	53%	54%	NAIK
197	kota tegal	0.005	0.000	tetap	58%	66%	NAIK
198	kab bantul	0.009	0.003	-	50%	51%	NAIK
199	kab gunungkidul	0.000	0.001	tetap	52%	52%	TETAP
200	kab kulon progo	0.001	0.000	tetap	54%	55%	NAIK
201	kab sleman	0.008	0.000	-	47%	48%	NAIK
202	kota yogyakarta	0.009	0.001	-	54%	58%	NAIK
203	kab bangkalan	0.005	0.005	-	59%	63%	NAIK
204	kab. banyuwangi	0.005	0.004	tetap	48%	47%	TURUN
205	kab blitar	0.004	0.002	tetap	53%	55%	NAIK
206	kab. bojonegoro	0.044	0.001	-	60%	62%	NAIK
207	kab bondowoso	0.023	0.001	-	54%	52%	TURUN
208	kab gresik	0.000	0.005	+	57%	60%	NAIK
209	kab. jember	0.002	0.000	tetap	45%	49%	NAIK
210	kab jombang	0.002	0.000	tetap	48%	46%	TURUN
211	kab kediri	0.003	0.001	tetap	48%	53%	NAIK
212	kab lamongan	0.002	0.002	tetap	48%	57%	NAIK
213	kab lumajang	0.030	0.002	-	50%	54%	NAIK
214	kab madiun	0.005	0.001	tetap	55%	59%	NAIK
215	kab magetan	0.001	0.012	+	47%	49%	NAIK
216	kab malang	0.001	0.003	tetap	47%	51%	NAIK
217	kab Mojokerto	0.003	0.016	+	45%	54%	NAIK
218	kab nganjuk	0.001	0.004	tetap	52%	53%	NAIK
219	kab ngawi	0.004	0.000	tetap	50%	55%	NAIK
220	kab pacitan	0.001	0.001	tetap	51%	52%	NAIK
221	kab pamekasan	0.010	0.004	-	45%	56%	NAIK

222	kab. pasuruan	0.001	0.001	tetap	40%	42%	NAIK
223	kab. ponorogo	0.002	0.001	tetap	38%	52%	NAIK
224	kab probolinggo	0.002	0.000	tetap	56%	48%	TURUN
225	kab. sampang	0.020	0.001	-	45%	48%	NAIK
226	kab. sidoarjo	0.006	0.000	-	60%	53%	TURUN
227	kab. situbondo	0.002	0.002	tetap	55%	57%	NAIK
228	kab sumenep	0.001	0.000	tetap	54%	61%	NAIK
229	kab .trenggalek	0.010	0.078	+	50%	54%	NAIK
230	kab tuban	0.000	0.004	tetap	43%	40%	TURUN
231	kab tulungagung	0.006	0.001	-	58%	58%	TETAP
232	Kota Batu	0.002	0.001	tetap	45%	46%	NAIK
233	kota blitar	0.000	0.001	tetap	48%	52%	NAIK
234	kota kediri	0.027	0.004	-	49%	54%	NAIK
235	kota madiun	0.027	0.000	-	45%	44%	TURUN
236	kota malang	0.001	0.001	tetap	53%	51%	TURUN
237	kota Mojokerto	0.002	0.000	tetap	46%	50%	NAIK
238	kota pasuruan	0.060	0.000	-	49%	48%	TURUN
239	kota probolinggo	0.001	0.000	tetap	48%	45%	TURUN
240	kota surabaya	0.002	0.000	tetap	60%	59%	TURUN
241	kab lebak	0.002	0.000	tetap	60%	67%	NAIK
242	kab Pandeglang	0.000	0.004	tetap	45%	56%	NAIK
243	kab serang	0.002	0.001	tetap	66%	52%	TURUN
244	kab tangerang	0.002	0.000	tetap	63%	53%	TURUN
245	Kab Cilegon	0.003	0.068	+	50%	64%	NAIK
246	kota serang	0.003	0.001	tetap	41%	52%	NAIK
247	kota tangerang	0.001	0.002	tetap	48%	59%	NAIK
248	kab. badung	0.016	0.006	-	67%	61%	TURUN
249	kab bangli	0.009	0.001	-	60%	58%	TURUN
250	Kab Buleleng	0.005	0.001	-	60%	59%	TURUN
251	kab gianyar	0.051	0.001	-	59%	61%	NAIK
252	kab Jemrana	0.049	0.006	-	50%	47%	TURUN
253	Kab Karangasem	0.010	0.008	tetap	56%	59%	NAIK
254	kab klungkung	0.001	0.001	tetap	58%	58%	TETAP
255	kab tabanan	0.006	0.007	tetap	40%	44%	NAIK
256	kota denpasar	0.003	0.003	tetap	58%	58%	TETAP
257	kab bima	0.002	0.002	tetap	45%	50%	NAIK
258	Kab Dompu	0.004	0.001	tetap	48%	56%	NAIK
259	kab lombok barat	0.005	0.002	-	45%	51%	NAIK
260	kab lombok tengah	0.032	0.005	-	40%	41%	NAIK
261	kab lombok timur	0.000	0.000	tetap	58%	47%	TURUN
262	kab sumbawa	0.001	0.000	tetap	44%	40%	TURUN
263	kab sumbawa barat	0.002	0.003	tetap	53%	46%	TURUN
264	Kota Bima	0.004	0.004	tetap	44%	51%	NAIK
265	kota mataram	0.007	0.014	tetap	51%	53%	NAIK
266	Kab Alor	0.008	0.011	tetap	51%	55%	NAIK

267	kab belu	0.012	0.037	+	44%	50%	NAIK
268	Kab Ende	0.012	0.001	-	51%	49%	TURUN
269	Kab Kupang	0.038	0.003	-	50%	56%	NAIK
270	Kab Lembata	0.000	0.012	+	52%	53%	NAIK
271	Kab Manggarai	0.008	0.022	+	41%	42%	NAIK
272	Kab Manggarai Barat	0.003	0.001	tetap	59%	50%	TURUN
273	Kab Nagekeo	0.005	0.007	tetap	56%	47%	TURUN
274	Kab Ngada	0.001	0.019	+	58%	45%	TURUN
275	Kab Rote Ndao	0.005	0.003	-	42%	44%	NAIK
276	Kab Sikka	0.000	0.068	+	59%	45%	TURUN
277	Kab Sumba Barat	0.035	0.016	-	41%	49%	NAIK
278	Kab Sumba Timur	0.021	0.013	-	47%	49%	NAIK
279	kab. sumba barat daya	0.035	0.023	-	50%	55%	NAIK
280	kab. sumba tengah	0.118	0.001	-	41%	53%	NAIK
281	Kab Timor Tengah Selatan	0.011	0.008	tetap	50%	52%	NAIK
282	Kab Timor Tengah Utara	0.016	0.008	-	60%	52%	TURUN
283	kota kupang	0.004	0.038	+	53%	56%	NAIK
284	Kab Bengkayang	0.008	0.001	-	45%	47%	NAIK
285	Kab Kapuas Hulu	0.044	0.002	-	38%	41%	NAIK
286	Kab Kayong Utara	0.085	0.013	-	45%	42%	TURUN
287	kab. Ketapang	0.004	0.001	tetap	44%	44%	TETAP
288	Kab Landak	0.007	0.002	-	41%	43%	NAIK
289	Kab Melawi	0.012	0.005	-	41%	43%	NAIK
290	kab. Pontianak	0.026	0.015	-	52%	42%	TURUN
291	Kab. Sambas	0.000	0.000	tetap	44%	48%	NAIK
292	Kab. Sanggau	0.005	0.001	tetap	41%	45%	NAIK
293	Kab. Sekadau	0.030	0.001	-	49%	47%	TURUN
294	Kab. Sintang	0.001	0.001	tetap	51%	50%	TURUN
295	kota pontianak	0.041	0.003	-	52%	48%	TURUN
296	kota singkawang	0.012	0.002	-	37%	38%	NAIK
297	Kab Barito Selatan	0.009	0.016	+	65%	50%	TURUN
298	Kab. Barito Timur	0.038	0.013	-	30%	37%	NAIK
299	Kab. Barito Utara	0.014	0.019	+	48%	43%	TURUN
300	Kab Gunung Mas	0.026	0.004	-	42%	42%	TETAP
301	kab. kapuas	0.008	0.002	-	45%	47%	NAIK
302	Kab Katingan	0.011	0.004	-	44%	45%	NAIK
303	kab. kotawaringin barat	0.022	0.003	-	48%	49%	NAIK
304	Kab Kotawaringin Timur	0.002	0.006	+	50%	51%	NAIK
305	Kab Lamandau	0.036	0.004	-	46%	47%	NAIK
306	Kab Murung Raya	0.009	0.018	+	51%	54%	NAIK
307	Kab Pulang Pisau	0.009	0.010	tetap	48%	35%	TURUN
308	Kab Seruyan	0.028	0.041	+	37%	42%	NAIK
309	kab. sukamara	0.002	0.008	+	50%	50%	TETAP
310	Kota Palangkaraya	0.010	0.004	-	53%	54%	NAIK
311	Kab Balangan	0.087	0.001	-	44%	48%	NAIK

312	Kab Banjar	0.044	0.011	-	30%	34%	NAIK
313	Kab Barito Kuala	0.006	0.004	-	55%	56%	NAIK
314	Kab. Hulu Sungai Selatan	0.008	0.000	-	52%	50%	TURUN
315	Kab Hulu Sungai Tengah	0.016	0.001	-	56%	52%	TURUN
316	Kab. Hulu Sungai Utara	0.007	0.000	-	40%	42%	NAIK
317	Kab Tabalong	0.008	0.003	-	56%	59%	NAIK
318	Kab Tanah Bumbu	0.002	0.014	+	53%	55%	NAIK
319	Kab. Tanah Laut	0.012	0.000	-	48%	57%	NAIK
320	Kab. Tapin	0.021	0.001	-	49%	58%	NAIK
321	Kota Banjarbaru	0.002	0.003	tetap	55%	55%	TETAP
322	Kota Banjarmasin	0.001	0.001	tetap	53%	58%	NAIK
323	kab. berau	0.007	0.001	-	56%	58%	NAIK
324	Kab Kutai Barat	0.019	0.001	-	59%	53%	TURUN
325	Kab Kutai Timur	0.000	0.005	tetap	54%	51%	TURUN
326	Kab Malinau	0.016	0.006	-	49%	45%	TURUN
327	Kab Nunukan	0.004	0.001	tetap	55%	50%	TURUN
328	Kab Paser	0.022	0.011	-	47%	52%	NAIK
329	Kab Penajam Paser Utara	0.027	0.001	-	45%	47%	NAIK
330	Kota Balikpapan	0.015	0.001	-	62%	58%	TURUN
331	Kota Bontang	0.025	0.003	-	53%	55%	NAIK
332	Kota Samarinda	0.009	0.003	-	60%	50%	TURUN
333	Kota Tarakan	0.024	0.000	-	52%	50%	TURUN
334	Kab Bolaang Mongondow	0.005	0.002	-	54%	55%	NAIK
335	Kab Bolaang Mongondow Utara	0.038	0.003	-	45%	50%	NAIK
336	Kab Kep. Talaud	0.070	0.050	-	45%	50%	NAIK
337	Kab Kep. Sangihe	0.037	0.050	+	42%	45%	NAIK
338	Kab. Minahasa	0.002	0.002	tetap	42%	45%	NAIK
339	kab. Minahasa Selatan	0.010	0.001	-	41%	45%	NAIK
340	Kab. Minahasa Tenggara	0.023	0.047	+	49%	46%	TURUN
341	Kab. Minahasa Utara	0.006	0.001	-	40%	47%	NAIK
342	Kab. Siau Tagulandang Biaro	0.050	0.005	-	40%	42%	NAIK
343	Kota Bitung	0.006	0.004	-	55%	57%	NAIK
344	Kota Manado	0.009	0.013	tetap	45%	40%	TURUN
345	Kota Tomohon	0.120	0.078	-	50%	50%	TETAP
346	Kota Kotamobagu	0.004	0.015	+	45%	50%	NAIK
347	Kab. Banggai	0.019	0.009	-	40%	50%	NAIK
348	kab. banggai kepulauan	0.055	0.013	-	55%	50%	TURUN
349	Kab. Buol	0.059	0.020	-	45%	51%	NAIK
350	kab. donggala	0.007	0.013	tetap	53%	47%	TURUN
351	kab. morowali	0.009	0.041	+	42%	47%	NAIK
352	Kab Parigi Moutong	0.324	0.018	-	52%	50%	TURUN
353	kab. poso	0.003	0.074	+	52%	55%	NAIK
354	Kab. Tojo Una-Una	0.008	0.012	tetap	43%	49%	NAIK
355	kab. toli-toli	0.012	0.001	-	53%	48%	TURUN
356	kota palu	0.003	0.075	+	51%	58%	NAIK

357	Kab Bantaeng	0.009	0.002	-	45%	52%	NAIK
358	Kab Barru	0.008	0.010	tetap	50%	53%	NAIK
359	Kab. Bone	0.002	0.006	+	45%	48%	NAIK
360	Kab. Bulukumba	0.020	0.013	-	50%	47%	TURUN
361	Kab. Enrekang	0.002	0.009	+	42%	46%	NAIK
362	Kab. Gowa	0.011	0.002	-	45%	53%	NAIK
363	Kab Jeneponto	0.082	0.017	-	57%	51%	TURUN
364	Kab Luwu	0.008	0.008	tetap	45%	48%	NAIK
365	Kab. Luwu Timur	0.009	0.003	-	48%	45%	TURUN
366	Kab Luwu Utara	0.005	0.002	-	50%	49%	TURUN
367	Kab Maros	0.016	0.033	+	51%	51%	TETAP
368	Kab. Pangkajene dan Kepulauan	0.001	0.002	tetap	52%	56%	NAIK
369	Kab. Pinrang	0.003	0.009	+	45%	57%	NAIK
370	Kab Kep Selayar	0.013	0.017	+	35%	41%	NAIK
371	Kab. Sidenreng Rappang	0.021	0.010	-	40%	45%	NAIK
372	Kab Sinjai	0.008	0.002	-	50%	53%	NAIK
373	Kab Soppeng	0.007	0.004	-	51%	56%	NAIK
374	Kab Takalar	0.004	0.003	tetap	56%	63%	NAIK
375	Kab. Tana Toraja	0.013	0.005	-	52%	56%	NAIK
376	Kab. Wajo	0.014	0.007	tetap	50%	52%	NAIK
377	Kota Makasar	0.005	0.003	tetap	52%	54%	NAIK
378	Kota Palopo	0.012	0.006	tetap	54%	55%	NAIK
379	Kota Pare-Pare	0.009	0.057	+	60%	59%	TURUN
380	Kab Bombana	0.254	0.078	-	44%	42%	TURUN
381	Kab. Buton	0.010	0.013	tetap	56%	58%	NAIK
382	Kab Buton Utara	0.315	0.078	-	40%	36%	TURUN
383	Kab Kolaka	0.036	0.036	tetap	45%	50%	NAIK
384	Kab Kolaka Utara	0.066	0.016	-	45%	50%	NAIK
385	Kab Konawe	0.136	0.078	-	45%	38%	TURUN
386	Kab Konawe Selatan	0.013	0.017	+	44%	45%	NAIK
387	Kab Konawe Utara	0.098	0.078	-	35%	39%	NAIK
388	Kab Muna	0.033	0.004	-	45%	52%	NAIK
389	Kab Wakatobi	0.020	0.004	-	45%	53%	NAIK
390	Kota Bau Bau	0.002	0.028	+	76%	57%	TURUN
391	kota kendari	0.047	0.008	-	60%	60%	TETAP
392	Kab. Boalemo	0.009	0.001	-	46%	59%	NAIK
393	kab. bone bolango	0.030	0.078	+	38%	49%	NAIK
394	Kab. Gorontalo	0.011	0.003	-	45%	54%	NAIK
395	Kab. Gorontalo Utara	0.031	0.003	-	45%	55%	NAIK
396	Kab. Pohuwato	0.027	0.012	-	45%	50%	NAIK
397	kota gorontalo	0.008	0.011	tetap	58%	58%	TETAP
398	Kab Majene	0.005	0.003	-	45%	48%	NAIK
399	Kab. Mamuju	0.020	0.039	+	52%	63%	NAIK
400	kab. mamasa	0.070	0.013	-	51%	54%	NAIK
401	kab. mamuju utara	0.023	0.015	tetap	38%	59%	NAIK

402	Kab. Polewali Mandar	0.004	0.029	+	56%	57%	NAIK
403	Kab Buru	0.034	0.016	-	53%	49%	TURUN
404	Kab Maluku Tengah	0.062	0.001	-	45%	48%	NAIK
405	Kab Maluku Tenggara	0.043	0.017	-	50%	54%	NAIK
406	Kab Maluku Tenggara Barat	0.078	0.011	-	54%	58%	NAIK
407	Kota Ambon	0.001	0.002	tetap	56%	58%	NAIK
408	Kab Halmahera Selatan	0.024	0.019	tetap	59%	54%	TURUN
409	Kab Halmahera Tengah	0.020	0.020	tetap	60%	34%	TURUN
410	Kab Halmahera Timur	0.058	0.071	+	59%	53%	NAIK
411	Kab Halmahera Utara	0.030	0.015	-	56%	32%	TURUN
412	kab Kepulauan Sula	0.008	0.012	tetap	45%	50%	NAIK
413	Kota Ternate	0.011	0.002	-	43%	51%	NAIK
414	Kota Tidore	0.005	0.017	+	56%	51%	TURUN
415	kab. asmat	0.002	0.002	tetap	45%	56%	NAIK
416	Kab Biak Numfor	0.003	0.004	tetap	48%	42%	TURUN
417	Kab Boven Digoel	0.011	0.004	-	43%	44%	NAIK
418	Kab Jayapura	0.012	0.003	-	43%	56%	NAIK
419	Kab Jayawijaya	0.008	0.078	+	44%	52%	NAIK
420	Kab Keerom	0.043	0.006	-	45%	36%	TURUN
421	Kab Mappi	0.000	0.025	+	50%	52%	NAIK
422	Kab Merauke	0.009	0.001	-	45%	54%	NAIK
423	Kab Mimika	0.010	0.000	-	56%	56%	TETAP
424	Kab Nabire	0.129	0.010	-	52%	50%	TURUN
425	Kab Paniai	0.014	0.010	tetap	51%	41%	TURUN
426	Kab Pegunungan Bintang	0.007	0.005	-	45%	46%	NAIK
427	Kab Puncak Jaya	0.054	0.010	-	32%	37%	NAIK
428	Kab Sarmi	0.013	0.008	tetap	40%	45%	NAIK
429	Kab Supiori	0.022	0.015	-	45%	36%	TURUN
430	Kab Tolikara	0.033	0.020	-	50%	52%	NAIK
431	Kab Waropen	0.324	0.011	-	55%	34%	TURUN
432	Kab Yahukimo	0.049	0.024	-	45%	47%	NAIK
433	kab Kepulauan Yapen	0.038	0.024	-	48%	39%	TURUN
434	Kota Jayapura	0.017	0.001	-	45%	53%	NAIK
435	Kab Fakfak	0.020	0.011	-	33%	40%	NAIK
436	Kab Kaimana	0.004	0.007	+	45%	48%	NAIK
437	Kab Manokwari	0.009	0.015	+	45%	46%	NAIK
438	Kab Raja Ampat	0.010	0.010	tetap	40%	39%	TURUN
439	Kab Sorong	0.006	0.021	+	36%	30%	TURUN
440	Kab Sorong Selatan	0.013	0.003	-	37%	33%	TURUN
441	Kab Teluk Bintuni	0.012	0.003	-	40%	43%	NAIK
442	Kota Sorong	0.034	0.018	-	25%	28%	NAIK

Lampiran 4.5 Hasil Regresi

A. Metode I (Lag Effect)

Dependent Variable: DISC
 Method: Least Squares
 Date: 07/08/12 Time: 20:08
 Sample: 1 442
 Included observations: 442

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.532407	0.224217	2.374513	0.0180
OPINI	0.010391	0.005125	2.027755	0.0432
AUDSPI	0.000865	0.001099	0.787178	0.4316
AUDFIND	-4.96E-05	0.000617	-0.080330	0.9360
AUDNOM	-0.214138	0.108227	-1.978589	0.0485
DEPEND	-0.107868	0.107218	-1.006062	0.3149
TYPE	-0.009141	0.011030	-0.828736	0.4077
SIZE	0.001479	0.007139	0.207216	0.8359
WEALTH	0.291273	0.162957	1.787427	0.0746
R-squared	0.076654	Mean dependent var		0.519639
Adjusted R-squared	0.059595	S.D. dependent var		0.087341
S.E. of regression	0.084698	Akaike info criterion		-2.079297
Sum squared resid	3.106238	Schwarz criterion		-1.995989
Log likelihood	468.5245	Hannan-Quinn criter.		-2.046438
F-statistic	4.493356	Durbin-Watson stat		1.871939
Prob(F-statistic)	0.000029			

B. Metode II

Dependent Variable: DISC
 Method: Least Squares
 Date: 07/08/12 Time: 20:11
 Sample: 1 442
 Included observations: 442
 White Heteroskedasticity-Consistent Standard Errors & Covariance

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.534719	0.208828	2.560569	0.0108
OPINI	0.015577	0.006295	2.474354	0.0137
AUDSPI	-0.000454	0.001034	-0.439630	0.6604
AUDFIND	0.000871	0.000814	1.070129	0.2852
AUDNOM	-0.513355	0.242722	-2.114989	0.0350
DEPEND	-0.110052	0.103015	-1.068306	0.2860
TYPE	-0.008330	0.011021	-0.755771	0.4502
SIZE	0.000987	0.006633	0.148834	0.8818
WEALTH	0.277688	0.158616	1.750696	0.0807
R-squared	0.092213	Mean dependent var		0.519606
Adjusted R-squared	0.075441	S.D. dependent var		0.087402
S.E. of regression	0.084040	Akaike info criterion		-2.094895
Sum squared resid	3.058162	Schwarz criterion		-2.011587
Log likelihood	471.9717	Hannan-Quinn criter.		-2.062036
F-statistic	5.498027	Durbin-Watson stat		1.809007
Prob(F-statistic)	0.000001			

Lampiran 4.6 Daftar Rekapitulasi Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan

(dalam juta rupiah dan ribu valas)

No	Entitas	Periode	Temuan		Rekomendasi		Status Pemantauan Tindak Lanjut					
			Jml	Nilai	Jml	Nilai	Sesuai dengan Rekomendasi		Belum Sesuai Rekomendasi/Dalam Proses Tindak Lanjut		Belum Ditindaklanjuti	
							Jml	Nilai	Jml	Nilai	Jml	Nilai
1	Provinsi Nanggroe Aceh Darussalam	s.d. semester I TA 2009	1.908	19.478.505,17	4.050	4.728.339,75	2.475	3.477.862,42	859	1.003.368,38	716	247.108,95
		Pemantauan pada semester II TA 2009	1.908	19.478.505,17	4.070	4.728.339,75	2.699	3.570.232,51	833	962.709,62	538	195.397,62
		Semester II TA 2009	395	4.112.326,20	950	495.405,92	81	222,55	58	234.065,75	811	261.117,63
		Jumlah s.d semester II TA 2009	2.303	23.590.831,37	5.020	5.223.745,67	2.780	3.570.455,06	891	1.196.775,37	1.349	456.515,25
2	Provinsi Sumatera Utara	s.d. semester I TA 2009	2.298	44.350.777,78	4.656	40.018.659,81	2.011	15.409.599,97	1.210	8.506.504,48	1.435	16.102.555,36
		Pemantauan pada semester II TA 2009	2.410	32.879.129,31	5.118	15.308.629,84	2.180	5.230.641,25	1.501	4.593.056,88	1.437	5.484.931,71
		Semester II TA 2009	482	9.774.500,17	901	6.350.323,25	51	2.065.944,56	66	251.504,14	784	4.032.874,56
		Jumlah s.d semester II TA 2009	2.892	42.653.629,48	6.019	21.658.953,10	2.231	7.296.585,81	1.567	4.844.561,02	2.221	9.517.806,27
3	Provinsi Sumatera Barat	s.d. semester I TA 2009	2.197	13.409.257,21	4.798	2.603.198,14	2.771	640.672,72	1.195	1.760.602,24	832	201.923,17
		Pemantauan pada semester II TA 2009	2.197	13.409.257,21	4.798	2.603.198,14	2.771	640.672,72	1.195	1.760.602,24	832	201.923,17
		Semester II TA 2009	347	2.869.985,08	825	99.968,95	45	-	26	8.335,31	754	91.633,64
		Jumlah s.d semester II TA 2009	2.544	16.279.242,28	5.623	2.703.167,09	2.816	640.672,72	1.221	1.768.937,55	1.586	293.556,81
4	Provinsi Riau	s.d. semester I TA 2009	62	127.221,47	189	127.221,47	104	8.476,86	21	96.045,44	64	22.699,17
		Pemantauan pada semester II TA 2009	62	127.221,47	189	127.221,47	104	8.476,86	21	96.045,44	64	22.699,17
		Semester II TA 2009	41	236.284,86	116	236.284,86	-	-	-	-	116	236.284,86
		Jumlah s.d semester II TA 2009	103	363.506,33	305	363.506,33	104	8.476,86	21	96.045,44	180	258.984,03
5	Provinsi Jambi	s.d. semester I TA 2009	1.458	11.078.627,37	3.395	9.043.799,23	1.760	3.103.399,80	796	1.339.240,09	839	4.601.159,34
		Pemantauan pada semester II TA 2009	1.458	11.078.627,37	3.395	9.043.799,23	2.123	5.333.737,31	952	3.075.231,47	320	634.830,45
		Semester II TA 2009	208	1.291.813,94	588	884.919,25	100	688.219,86	119	129.391,95	369	67.307,44
		Jumlah s.d semester II TA 2009	1.666	12.370.441,32	3.983	9.928.718,48	2.223	6.021.957,18	1.071	3.204.623,42	689	702.137,88
6	Provinsi Sumatera Selatan	s.d. semester I TA 2009	1.944	14.921.529,82	3.799	2.435.702,77	2.558	1.340.280,41	928	1.067.721,49	313	27.700,87
				USD 2.839,78		USD 2.839,78		-		USD 2.839,78		-
		Pemantauan pada semester II TA 2009	1.944	14.921.529,82	3.799	2.435.702,77	2.558	1.340.280,41	928	1.067.721,49	313	27.700,87
				USD 2.839,78		USD 2.839,78		-		USD 2.839,78		-
		Semester II TA 2009	204	2.120.678,05	509	19.589,14	104	1.486,85	41	8.712,56	364	9.389,73
		Jumlah s.d semester II TA 2009	2.148	17.042.207,86	4.308	2.455.291,91	2.662	1.341.767,25	969	1.076.434,05	677	37.090,60
				USD 2.839,78		USD 2.839,78		-		USD 2.839,78		-
7	Provinsi Bengkulu	s.d. semester I TA 2009	956	6.068.887,91	1.985	318.449,13	1.245	189.141,09	254	72.475,34	486	56.832,69
		Pemantauan pada semester II TA 2009	956	6.086.470,65	1.926	326.863,73	1.358	192.634,04	381	101.028,75	187	33.200,94
		Semester II TA 2009	235	1.460.279,43	458	30.288,66	12	60,59	11	2.355,80	435	27.872,28
		Jumlah s.d semester II TA 2009	1.191	7.546.750,08	2.384	357.152,40	1.370	192.694,63	392	103.384,55	622	61.073,22
8	Provinsi Lampung	s.d. Semester I TA 2009	991	27.795.446,09	2.038	27.795.446,09	891	9.065.477,55	271	5.510.466,04	876	13.219.502,51
		Pemantauan s.d. Semester II TA 2009	991	27.795.446,09	2.038	27.795.446,09	956	10.802.822,59	303	5.729.636,46	779	11.262.987,04
		Semester II TA 2009	55	20.056,67	170	20.056,67	-	-	-	-	170	20.056,67
		Jumlah s.d semester II TA 2009	1.046	27.815.502,77	2.208	27.815.502,77	956	10.802.822,59	303	5.729.636,46	949	11.283.043,71
9	Provinsi Kepulauan Bangka Belitung	s.d. Semester I TA 2009	661	2.097.762,49	1.308	224.676,48	1.060	168.063,58	183	49.663,58	65	6.949,32
		Pemantauan s.d. Semester II TA 2009	661	2.097.762,49	1.308	224.676,48	1.080	168.823,65	170	48.903,50	58	6.949,32
		Semester II TA 2009	247	1.236.770,21	446	86.300,80	129	10.454,96	52	68.154,91	265	7.690,92
		Jumlah s.d semester II TA 2009	908	3.334.532,71	1.754	310.977,28	1.209	179.278,61	222	117.058,42	323	14.640,24
10	Provinsi Kepulauan Riau	s.d. semester I TA 2009	743	4.431.510,39	1.206	1.230.126,81	551	786.863,65	253	225.036,15	402	218.227,01

No	Entitas	Periode	Temuan		Rekomendasi		Status Pemantauan Tindak Lanjut					
							Sesuai dengan Rekomendasi		Belum Sesuai Rekomendasi/Dalam Proses Tindak Lanjut		Belum Ditindaklanjuti	
							Jml	Nilai	Jml	Nilai	Jml	Nilai
		Pemantauan pada semester II TA 2009	744	3.018.324,01	1.221	1.378.320,15	639	833.478,47	333	369.613,15	249	175.228,53
		Semester II TA 2009	261	1.521.623,25	417	79.100,11	34	319,74	5	13.913,31	378	64.867,06
		Jumlah s.d semester II TA 2009	1.005	4.539.947,27	1.638	1.457.420,26	673	833.798,21	338	383.526,46	627	240.095,59
11	Provinsi Daerah Khusus Ibukota Jakarta	s.d. semester I TA 2009	1.330	109.223.892,04	2.642	108.852.775,67	1.574	6.862.956,26	408	86.729.221,31	660	15.260.598,09
		Pemantauan pada semester II TA 2009	1.330	109.223.910,13	2.642	109.144.160,63	1.818	84.020.513,93	515	11.284.080,94	309	13.839.565,76
		Semester II TA 2009	158	488.970,28	356	285.604,70	3	1.202,14	8	553,85	345	283.848,71
		Jumlah s.d semester II TA 2009	1.488	109.712.880,41	2.998	109.429.765,33	1.821	84.021.716,07	523	11.284.634,79	654	14.123.414,47
12	Provinsi Jawa Barat	s.d. Semester I TA 2009	2.872	46.693.210,48	4.626	32.675.974,07	2.301	21.917.526,68	607	6.941.290,47	1.718	3.817.156,92
				USD 5.100,00		USD 5.100,00						USD 5.100,00
		Pemantauan s.d. Semester II TA 2009	2.874	46.819.094,81	4.626	32.668.230,23	2.826	23.769.888,11	919	8.361.808,39	881	536.533,74
		Semester II TA 2009	434	3.052.419,98	830	1.711.657,95	203	74.709,74	65	347.834,48	562	1.289.113,72
		Jumlah s.d semester II TA 2009	3.308	49.871.514,78	5.456	34.379.888,18	3.029	23.844.597,85	984	8.709.642,87	1.443	1.825.647,46
				USD 5.100,00		USD 5.100,00						USD 5.100,00
13	Provinsi Jawa Tengah	s.d. semester I TA 2009	2.583	87.425.146,06	4.775	52.935.904,19	3.068	6.223.539,18	1.278	46.680.847,67	429	31.517,34
		Pemantauan pada semester II TA 2009	2.583	87.425.146,06	4.775	52.935.904,19	3.068	6.223.539,18	1.278	46.680.847,67	429	31.517,34
		Semester II TA 2009	291	7.531.207,17	636	7.531.273,90	226	205.683,64	314	7.255.217,99	96	70.372,27
		Jumlah s.d semester II TA 2009	2.874	94.956.353,23	5.411	60.467.178,09	3.294	6.429.222,83	1.592	53.936.065,66	525	101.889,61
14	Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta	s.d. semester I TA 2009	632	12.722.599,62	1.100	5.230.446,40	826	5.014.112,74	230	202.872,75	44	13.460,91
		Pemantauan pada semester II TA 2009	632	12.722.599,62	1.100	5.230.446,40	826	5.014.112,74	230	202.872,75	44	13.460,91
		Semester II TA 2009	22	23.143,15	29	4.733,54	-	-	-	-	29	4.733,54
		Jumlah s.d semester II TA 2009	654	12.745.742,77	1.129	5.235.179,94	826	5.014.112,74	230	202.872,75	73	18.194,45
15	Provinsi Jawa Timur	s.d. semester I TA 2009	5.559	48.847.888,99	8.934	33.999.544,03	5.037	19.899.924,34	1.145	9.237.303,69	2.752	4.862.316,00
		Pemantauan pada semester II TA 2009	4.985	38.949.718,26	8.124	2.477.980,92	6.260	1.775.546,44	1.208	397.196,30	656	305.238,19
		Semester II TA 2009	324	98.848,79	637	19.471,36	-	-	-	-	637	19.471,36
		Jumlah s.d semester II TA 2009	5.309	39.048.567,04	8.761	2.497.452,28	6.260	1.775.546,44	1.208	397.196,30	1.293	324.709,54
16	Provinsi Banten	s.d. semester I TA 2009	1.548	7.649.317,72	2.667	7.440.124,44	1.720	3.386.231,35	528	3.406.456,13	419	647.436,96
				USD 500,33		USD 500,33				USD 449,50		USD 50,83
		Pemantauan pada semester I TA 2009	1.548	7.649.317,71	2.669	7.439.771,90	1.884	3.525.012,89	588	3.644.405,11	197	270.353,90
				USD 500,33		USD 500,33		USD 459,97		USD 40,36		
		Semester II TA 2009	179	73.527,86	352	30.149,04	51	357,80	35	4.941,14	266	24.850,10
		Jumlah s.d semester II TA 2009	1.727	7.722.845,57	3.021	7.469.920,94	1.935	3.525.370,69	623	3.649.346,24	463	295.204,00
				USD 500,33		USD 500,33		USD 459,97		USD 40,36		
17	Provinsi Bali	s.d. semester I TA 2009	1.040	8.159.657,63	1.967	8.159.657,60	655	915.675,54	343	1.253.140,70	969	6.004.454,14
		Pemantauan pada semester II TA 2009	933	7.832.364,32	1.915	7.832.364,31	1.408	3.880.744,23	426	3.880.090,65	81	71.529,43
		Semester II TA 2009	100	315.364,41	237	315.364,41	-	-	-	-	237	315.364,41
		Jumlah s.d semester II TA 2009	1.033	8.147.728,73	2.152	8.147.728,72	1.408	3.880.744,23	426	3.880.090,65	318	386.893,84
18	Provinsi N.T. Barat	s.d. semester I TA 2009	754	20.175.199,42	1.323	323.985,18	339	27.432,67	222	71.196,06	762	225.356,45
		Pemantauan pada semester II TA 2009	853	20.178.575,12	1.511	438.094,10	551	54.671,91	310	158.065,74	650	225.356,45
		Semester II TA 2009	38	73.853,19	93	85.993,52	19	-	15	2.638,43	59	83.355,09
		Jumlah s.d semester II TA 2009	891	20.252.428,31	1.604	524.087,62	570	54.671,91	325	160.704,17	709	308.711,54
19	Provinsi N.T. Timur	s.d. semester I TA 2009	1.526	5.038.336,63	2.739	4.767.288,54	895	1.399.782,06	268	232.710,13	1.576	3.134.796,35
		Pemantauan pada semester II TA 2009	1.643	4.851.482,93	2.015	3.531.004,43	1.491	2.864.770,17	369	164.490,39	155	501.743,87
		Semester II TA 2009	305	932.139,49	576	932.139,48	59	114.330	66	30.229,77	451	787.580,09
		Jumlah s.d semester II TA 2009	1.948	5.783.622,42	2.591	4.463.143,91	1.550	2.979.099,79	435	194.720,16	606	1.289.323,96

No	Entitas	Periode	Temuan		Rekomendasi		Status Pemantauan Tindak Lanjut					
			Jml	Nilai	Jml	Nilai	Sesuai dengan Rekomendasi		Belum Sesuai Rekomendasi/Dalam Proses Tindak Lanjut		Belum Ditindaklanjuti	
							Jml	Nilai	Jml	Nilai	Jml	Nilai
20	Provinsi Kalimantan Barat	s.d. semester I TA 2009	1.654	24.988.932,76	3.214	5.672.294,59	1.014	274.386,63	765	612.161,95	1.435	4.785.746,01
		Pemantauan pada semester II TA 2009	1.652	24.689.301,76	3.216	2.938.798,93	1.121	276.597,68	755	633.646,07	1.340	2.028.555,19
		Semester II TA 2009	303	4.032.901,73	643	206.621,21	-	-	-	-	643	206.621,21
		Jumlah s.d semester II TA 2009	1.955	28.722.203,49	3.859	3.145.420,14	1.121	276.597,68	755	633.646,07	1.983	2.235.176,40
21	Provinsi Kalimantan Tengah	s.d. semester I TA 2009	1.991	5.633.645,60	3.779	5.633.564,52	1.674	2.024.479,60	810	1.279.328,23	1.295	2.329.756,69
		Pemantauan pada semester II TA 2009	2.018	4.942.687,13	3.851	4.942.687,13	2.130	2.335.838,54	968	1.685.466,40	753	921.382,19
		Semester II TA 2009	137	290.769,14	352	290.769,14	225	205.091,28	66	27.599,19	61	58.078,67
		Jumlah s.d semester II TA 2009	2.155	5.233.456,27	4.203	5.233.456,27	2.355	2.540.929,82	1.034	1.713.065,59	814	979.460,86
22	Provinsi Kalimantan Selatan	s.d. semester I TA 2009	1.860	6.409.486,23	3.122	4.307.815,39	960	1.895.678,36	498	399.621,69	1.664	2.012.515,34
		Pemantauan pada semester II TA 2009	1.915	8.714.316,72	3.219	8.679.068,86	1.325	2.553.340,03	827	1.001.035,02	1.067	5.124.693,81
		Semester II TA 2009	165	493.326,71	270	493.326,70	95	68.205,25	41	84.170,08	134	340.951,37
		Jumlah s.d semester II TA 2009	2.080	9.207.643,43	3.489	9.172.395,56	1.420	2.621.545,28	868	1.085.205,10	1.201	5.465.645,18
23	Provinsi Kalimantan Timur	s.d. semester I TA 2009	1.558	96.133.592,51	3.040	96.133.592,51	1.315	29.613.110,53	802	49.084.621,42	923	17.435.860,56
		Pemantauan pada semester II TA 2009	1.559	96.133.592,50	3.040	96.133.592,51	1.487	29.942.109,00	1.192	64.206.269,89	361	1.985.213,61
		Semester II TA 2009	298	5.152.096,59	672	5.152.096,59	40	141.539,29	125	2.217.773,90	507	2.792.783,40
		Jumlah s.d semester II TA 2009	1.857	101.285.689,09	3.712	101.285.689,10	1.527	30.083.648,29	1.317	66.424.043,79	868	4.777.997,01
24	Provinsi Sulawesi Utara	s.d. semester I TA 2009	1.112	1.399.306,28	2.050	320.735,98	608	29.243,48	308	16.082,55	1.134	261.330,37
		Pemantauan pada semester II TA 2009	1.112	1.399.306,28	2.050	320.735,98	629	35.568,83	334	40.510,50	1.087	244.656,64
		Semester II TA 2009	121	164.734,43	204	108.078,88	0	-	0	-	204	108.078,88
		Jumlah s.d semester II TA 2009	1.233	1.564.040,71	2.254	428.814,86	629	35.568,83	334	40.510,50	1.291	352.735,52
25	Provinsi Sulawesi Tengah	s.d. semester I TA 2009	1.004	2.939.259,69	2.154	1.060.925,29	598	173.618,04	347	225.336,94	1.209	661.970,31
		Pemantauan pada semester II TA 2009	1.005	2.968.570,97	2.153	1.051.404,85	746	161.884,12	811	372.998,40	596	516.522,33
		Semester II TA 2009	158	124.288,77	359	90.819,58	-	-	-	-	359	90.819,58
		Jumlah s.d semester II TA 2009	1.163	3.092.859,74	2.512	1.142.224,43	746	161.884,12	811	372.998,40	955	607.341,91
26	Provinsi Sulawesi Selatan	s.d. semester I TA 2009	2.490	11.210.745,23	4.736	3.995.442,36	650	277.177,18	803	238.946,38	3.283	3.479.318,80
		Pemantauan pada semester II TA 2009	2.426	20.644.600,69	4.567	1.055.907,81	1.049	226.126,88	1.572	201.894,23	1.946	627.886,70
		Semester II TA 2009	410	6.987.125,13	921	378.121,95	178	74.306,15	311	78.903,76	432	224.912,03
		Jumlah s.d semester II TA 2009	2.836	27.631.725,82	5.488	1.434.029,76	1.227	300.433,04	1.883	280.797,99	2.378	852.798,73
27	Provinsi Sulawesi Tenggara	s.d. semester I TA 2009	1.618	10.427.223,54	3.094	6.676.092,27	1.071	537.814,54	761	2.796.231,36	1.262	3.342.046,37
		Pemantauan pada semester II TA 2009	1.603	9.614.283,50	3.042	5.688.252,62	1.281	514.769,43	881	3.067.536,93	880	2.105.946,25
		Semester II TA 2009	305	7.011.474,65	861	381.243,29	73	8.435,54	44	4.262,86	744	368.544,89
		Jumlah s.d semester II TA 2009	1.908	16.625.758,16	3.903	6.069.495,91	1.354	523.204,97	925	3.071.799,79	1.624	2.474.491,15
28	Provinsi Gorontalo	s.d. semester I TA 2009	687	1.227.547,91	1.502	164.644,79	664	25.148,83	326	49.045,23	512	90.450,73
		Pemantauan pada semester II TA 2009	687	1.227.547,91	1.502	164.644,80	726	25.861,66	364	54.684,20	412	84.098,94
		Semester II TA 2009	176	77.536,45	384	35.933,04	-	-	-	-	384	35.933,04
		Jumlah s.d semester II TA 2009	863	1.305.084,36	1.886	200.577,84	726	25.861,66	364	54.684,20	796	120.031,98
29	Provinsi Sulawesi Barat	s.d. semester I TA 2009	644	2.380.610,41	1.330	2.380.610,41	318	370.991,51	362	363.111,23	650	1.646.507,67
		Pemantauan pada semester II TA 2009	741	1.909.975,55	1.550	1.909.975,55	367	434.282,83	533	457.621,09	650	1.018.071,63
		Semester II TA 2009	14	9.226,78	33	9.226,78	-	-	-	-	33	9.226,78
		Jumlah s.d semester II TA 2009	755	1.919.202,33	1.583	1.919.202,33	367	434.282,83	533	457.621,09	683	1.027.298,41

No	Entitas	Periode	Temuan		Rekomendasi		Status Pemantauan Tindak Lanjut					
			Jml	Nilai	Jml	Nilai	Sesuai dengan Rekomendasi		Belum Sesuai Rekomendasi/Dalam Proses Tindak Lanjut		Belum Ditindaklanjuti	
							Jml	Nilai	Jml	Nilai	Jml	Nilai
30	Provinsi Maluku	s.d. semester I TA 2009	621	13.112.112,75	1.283	13.112.112,75	406	718.420,80	347	5.874.330,63	530	6.519.361,31
		Pemantauan pada semester II TA 2009	621	13.112.112,75	1.282	13.112.112,75	441	744.132,06	380	6.335.316,31	461	6.033.769,25
		Semester II TA 2009	250	4.468.847,78	626	6.551.098,76	76	619.426,37	46	611.504,33	504	5.320.168,06
		Jumlah s.d semester II TA 2009	871	17.580.960,53	1.908	19.663.211,51	517	1.363.558,43	426	6.946.820,64	965	11.353.937,31
31	Provinsi Maluku Utara	s.d. semester I TA 2009	1.105	7.474.504,63	2.138	7.455.946,28	536	1.215.693,22	307	966.683,99	1.295	5.273.569,07
		Pemantauan pada semester II TA 2009	1.105	7.474.504,63	2.293	-	590	-	408	-	1.295	-
		Semester II TA 2009	213	225.885,82	408	451.771,64	-	225.885,82	-	-	408	225.885,82
		Jumlah s.d semester II TA 2009	1.318	7.700.390,45	2.701	451.771,64	590	225.885,82	408	-	1.703	225.885,82
32	Provinsi Papua	s.d. semester I TA 2009	1.127	20.884.873,24	1.737	3.516.899,54	373	110.519,10	522	1.353.230,50	842	2.053.149,94
		Pemantauan pada semester II TA 2009	1.131	20.898.320,77	1.364	3.421.313,40	386	413.988,14	659	2.385.672,78	319	621.652,47
		Semester II TA 2009	375	7.202.102,18	776	2.781.908,98	303	117.965,83	432	2.639.816,79	41	24.126,36
		Jumlah s.d semester II TA 2009	1.506	28.100.422,95	2.140	6.199.318,51	689	531.953,97	1.091	5.025.489,58	360	645.778,83
33	Provinsi Papua Barat	s.d. semester I TA 2009	810	10.001.740,01	1.691	10.001.740,00	226	1.506.584,60	97	1.669.138,79	1.368	6.826.016,61
		Pemantauan pada semester II TA 2009	953	7.937.886,28	1.624	7.858.505,27	422	1.883.468,70	117	1.317.295,18	1.085	4.657.741,39
		Semester II TA 2009	377	1.563.777,15	1.040	1.325.435,72	30	5.850,28	34	111.469,79	976	1.208.115,65
		Jumlah s.d semester II TA 2009	1.330	9.501.663,43	2.664	9.183.940,99	452	1.889.318,98	151	1.428.764,97	2.061	5.865.857,04
		Total	56.868	763.249.375,47	108.667	470.418.329,13	51.437	203.428.265,20	24.241	188.471.704,04	32.989	78.523.368,62
				USD 8.440,11		USD 8.440,11		USD 459,97		USD 2.880,14		USD 5.100,00