



UNIVERSITAS INDONESIA

**ANALISIS PENGARUH KARAKTERISTIK PEMERINTAH
DAERAH TERHADAP TINGKAT PENGUNGKAPAN
LAPORAN KEUANGAN**

SKRIPSI

**FEBRIYANI SYAFITRI
1006812043**

**FAKULTAS EKONOMI
PROGRAM S1 EKSTENSI AKUNTANSI
DEPOK
JULI 2012**



UNIVERSITAS INDONESIA

**ANALISIS PENGARUH KARAKTERISTIK PEMERINTAH
DAERAH TERHADAP TINGKAT PENGUNGKAPAN
LAPORAN KEUANGAN**

SKRIPSI

Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana

**FEBRIYANI SYAFITRI
1006812043**

**FAKULTAS EKONOMI
PROGRAM S1 EKSTENSI AKUNTANSI
DEPOK
JULI 2012**

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

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

Nama : FEBRIYANI SYAFITRI

NPM : 1006812043

Tanda Tangan : 



Tanggal : 13 JULI 2012

HALAMAN PENGESAHAN

Skripsi ini diajukan oleh :
Nama : Febriyani Syafitri
NPM : 1006812043
Program Studi : Ekstensi Akuntansi
Judul Skripsi :
- Indonesia : Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan.
- Inggris : The Effect of Local Government Characteristic on Financial Statement Disclosure.

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

DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Dyah Setyaningrum, S.E.Ak., M.S.M (.....)

Penguji : Dr. Bambang Pamungkas (.....)

Penguji : Drs. Enan Hasan Sjadili, Ak., MBA (.....)

Ditetapkan di : Depok
Tanggal : 13 Juli 2012

KPS Ekstensi Akuntansi,

SRI NURHAYATI, MM., SAS.
NIP : 196003171986022001

KATA PENGANTAR

Puji syukur penulis panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa, karena atas berkat dan rahmat-Nya, penulis dapat menyelesaikan penelitian ini. Penyusunan penelitian ini dilakukan dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk mendapatkan gelar Sarjana Ekonomi pada Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.

Penulis menyadari bahwa tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak, baik dari masa perkuliahan sampai pada penyusunan penelitian ini sangatlah sulit bagi penulis untuk menyelesaikan penelitian ini. Untuk itu penulis mengucapkan terima kasih kepada:

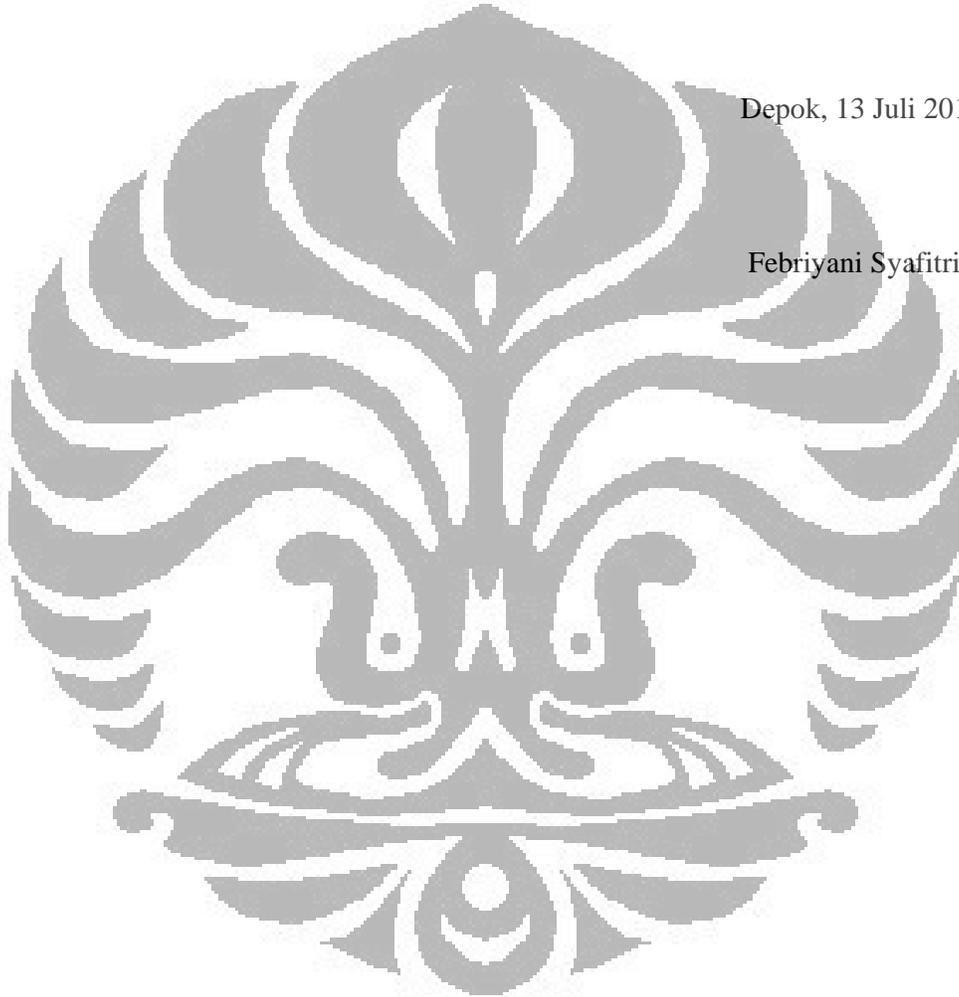
1. Papa, Mama, Ongkruy serta keluarga besar penulis yang selalu senantiasa memberikan bantuan serta dukungan material dan moril selama penulis kuliah pada umumnya dan selama penyelesaian penelitian ini pada khususnya.
2. Program S1 Ekstensi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, yang telah memberi kesempatan kepada penulis untuk menimba ilmu dan pengalaman selama masa perkuliahan.
3. Ibu Dyah Setyaningrum, S.E.Ak, M.S.M. selaku dosen pembimbing yang telah memberikan bantuan dalam penyelesaian penelitian ini berupa saran dan kritiknya sehingga penelitian ini dapat selesai tepat waktu.
4. Bapak Dr. Bambang Pamungkas dan Bapak Drs. Enan Hasan Sjadili, Ak., MBA selaku dosen penguji yang telah memberikan kritik dan saran atas penelitian ini pada saat ujian sidang skripsi.
5. Para dosen beserta staf pengajar yang telah membimbing, mengajar serta mendidik penulis selama menuntut ilmu di Program S1 Ekstensi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
6. Teman-teman seperjuangan di Program Ekstensi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, khususnya buat Geng Giro (Fitri, Sita, Anggi) yang selalu menghibur dan memberikan masukan kepada penulis selama penyelesaian penelitian ini.
7. Apit Triyansyah Tayeir, yang selalu memberikan semangat selama penyelesaian penelitian ini baik dalam kondisi suka maupun duka.

8. Semua pihak yang telah membantu selama proses penyelesaian penelitian ini yang tidak mungkin disebutkan satu per satu.

Penulis menyadari bahwa penelitian ini memiliki banyak kekurangan dan masih jauh dari kesempurnaan. Oleh karena itu, penulis mengharapkan adanya kritik serta saran agar penelitian ini dapat memberikan manfaat positif bagi para pembacanya.

Depok, 13 Juli 2012

Febriyani Syafitri



**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI
TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Febriyani Syafitri
NPM : 1006812043
Program Studi : Ekstensi Akuntansi
Departemen : Akuntansi
Fakultas : Ekonomi
Jenis karya : Skripsi

demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif (*Non-exclusive Royalty-Free Right*)** atas karya ilmiah saya yang berjudul:

**Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap
Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan**

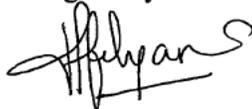
beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/format-kan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan mempublikasikan tugas akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Depok

Pada tanggal : 13 Juli 2012

Yang menyatakan



(Febriyani Syafitri)

ABSTRAK

Nama : Febriyani Syafitri
Program Studi : Ekstensi Akuntansi
Judul : Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Sampel yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 620 LKPD Kabupaten/Kota di Indonesia tahun 2008-2009 dengan rata-rata tingkat pengungkapan LKPD sebesar 52,09%. Hasil penelitian ini menemukan bahwa umur administratif pemerintah daerah, kekayaan pemerintah daerah, dan ukuran legislatif memiliki pengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD, sedangkan *intergovernmental revenue* memiliki pengaruh negatif. Ukuran pemerintah daerah, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, rasio kemandirian keuangan daerah dan pembiayaan utang terbukti tidak mempunyai pengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Kata kunci : Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, pengungkapan, karakteristik pemerintah daerah, standar akuntansi pemerintahan

ABSTRACT

Name : Febriyani Syafitri
Program Study : Extension Accounting
Title : The Effect of Local Government Characteristic on Financial Statement Disclosure.

This research aims to analyze the effect of Local Government characteristic on financial statement disclosure. A total of 620 financial statement of Local Governments District/City for 2008-2009 were selected to be sample with average of Local Government financial statement disclosure level is 52,09%. This result of this study shows that administrative age, wealth of the local government, legislature size, have positive effect on the local government financial statement disclosure, while intergovernmental revenue have negative effect. The size of the local government, functional differentiation, occupational specialization, financial self-sufficiency ratio and debt financing are proved to have no effect on the local government financial statement disclosure.

Keywords: Local Government Financial Statement, disclosure, local government characteristics, government accounting standard

DAFTAR ISI

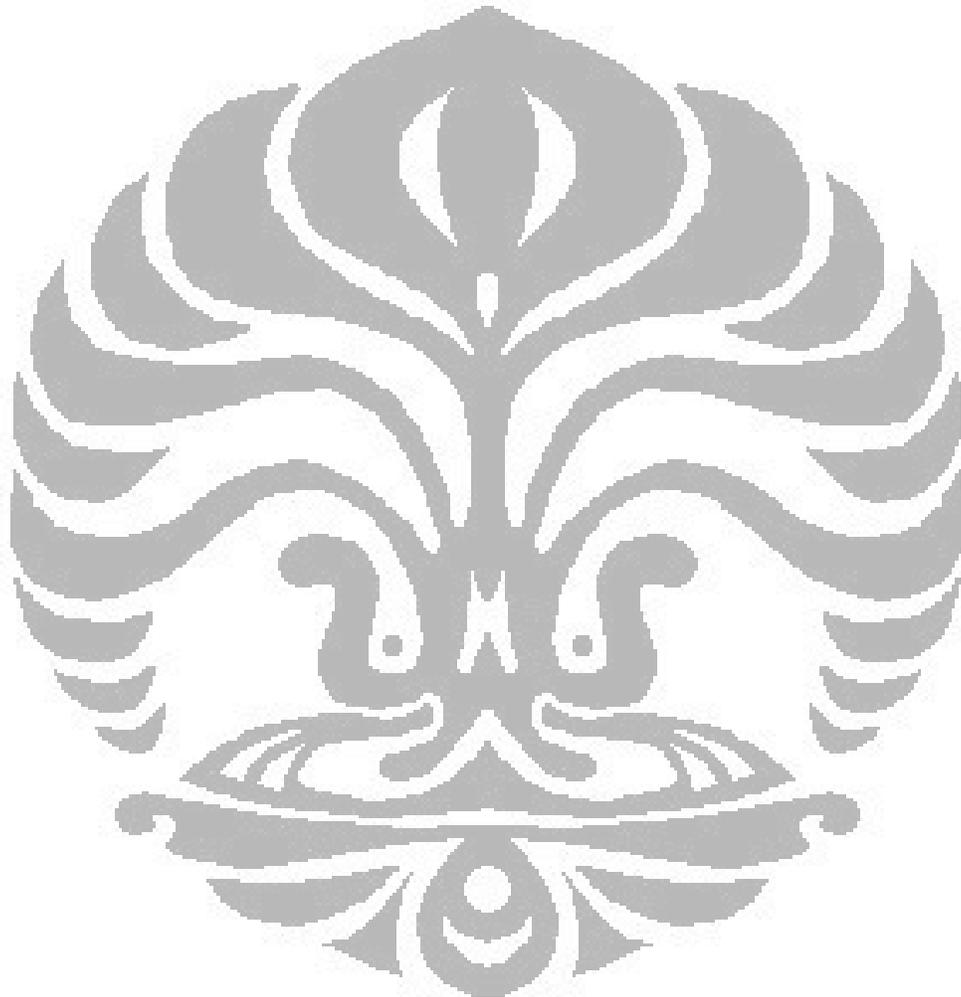
HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS.....	ii
LEMBAR PENGESAHAN.....	iii
KATA PENGANTAR.....	iv
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI.....	vi
ABSTRAK.....	vii
DAFTAR ISI.....	ix
DAFTAR LAMPIRAN.....	xiv
DAFTAR GAMBAR.....	xv
DAFTAR TABEL.....	xvi
BAB 1 PENDAHULUAN.....	1
1.1 Latar Belakang.....	1
1.2 Perumusan Masalah.....	5
1.3 Tujuan Penelitian.....	6
1.4 Manfaat Penelitian.....	7
1.5 Ruang Lingkup Penelitian.....	7
1.6 Sistematika Penulisan.....	8
BAB 2 LANDASAN TEORI DAN TINJAUAN PUSTAKA.....	9
2.1 Pengungkapan Informasi Pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).....	9
2.1.1 Pemerintah Daerah di Indonesia.....	9
2.1.2 Teori Agensi dalam Pemerintahan.....	10
2.1.3 Perkembangan Regulasi Terkait Keuangan Negara.....	11
2.1.4 Standar Akuntansi Pemerintahan.....	13
2.1.5 Pengungkapan pada Laporan Keuangan & CaLK.....	14
2.2 Karakteristik Pemerintah Daerah.....	17
2.3 Penelitian Terdahulu.....	18
2.4 Kerangka Konseptual.....	21

2.5 Pengembangan Hipotesis Penelitian...	23
2.5.1 Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.....	23
2.5.2 Pengaruh Ukuran Legislatif Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.....	24
2.5.3 Pengaruh Umur Administratif Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.....	25
2.5.4 Pengaruh Kekayaan Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.....	25
2.5.5 Pengaruh Diferensiasi Fungsional Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.....	26
2.5.6 Pengaruh Spesialisasi Pekerjaan Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.....	27
2.5.7 Pengaruh Rasio Kemandirian Keuangan Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.....	28
2.5.8 Pengaruh Pembiayaan Utang Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.....	28
2.5.9 Pengaruh <i>Intergovernmental Revenue</i> Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.....	29
BAB 3 METODOLOGI PENELITIAN.....	30
3.1 Pengumpulan Data	30
3.1.1 Populasi dan Sampel Penelitian	30
3.1.2 Metode Pengumpulan Data	31
3.2 Model Penelitian untuk Pengujian Hipotesis	31
3.3 Operasionalisasi Variabel Penelitian.....	33
3.3.1 Variabel Dependen.....	33
3.3.2 Variabel Independen	34
3.3.2.1 Ukuran Pemerintah Daerah (<i>SIZE</i>)	34
3.3.2.2 Ukuran Legislatif (<i>ULEG</i>)	35
3.3.2.3 Umur Administratif Pemerintah Daerah (<i>AGE</i>)	35
3.3.2.4 Kekayaan Pemerintah Daerah (<i>WEALTH</i>)	36

3.3.2.5 Diferensiasi Fungsional (SKPD)	36
3.3.2.6 Spesialisasi Pekerjaan (SPES)	37
3.3.2.7 Rasio Kemandirian Keuangan Daerah (MANDIRI)	37
3.3.2.8 Pembiayaan Utang (<i>DEBT</i>)	38
3.3.2.9 <i>Intergovernmental Revenue (IRGOV)</i>	38
3.4 Metode Analisis Data	39
3.4.1 Uji Outlier	39
3.4.2 Uji Asumsi Klasik	40
3.4.1.1 Uji Multikolinieritas	40
3.4.1.2 Uji Heteroskedastisitas	41
3.4.1.3 Uji Autokorelasi	41
3.4.2 Pengujian Model	42
3.4.2.1 Uji Koefisien Determinasi (Uji R^2)	42
3.4.2.2 Uji-F	42
3.4.2.3 Uji-t	43
BAB 4 ANALISIS DAN PEMBAHASAN	44
4.1 Hasil Pemilihan Sampel	44
4.2 Analisis Statistik Deskriptif	45
4.2.1 Variabel Dependen	46
4.2.2 Variabel Independen	47
4.2.2.1 Ukuran Pemerintah Daerah	47
4.2.2.2 Ukuran Legislatif	47
4.2.2.3 Umur Administratif Pemerintah Daerah	48
4.2.2.4 Kekayaan Pemerintah Daerah	48
4.2.2.5 Diferensiasi Fungsional	49
4.2.2.6 Spesialisasi Pekerjaan	49
4.2.2.7 Rasio Kemandirian Keuangan Daerah	50
4.2.2.8 Pembiayaan Utang	50
4.2.2.9 <i>Intergovernmental Revenue</i>	51
4.3 Pengujian Model	51
4.3.1 Uji <i>Outlier</i>	51

4.3.2 Uji Asumsi Klasik	52
4.3.2.1 Uji Multikolinieritas.....	52
4.3.2.2 Uji Autokorelasi	53
4.3.2.3 Uji Heteroskedastisitas.....	53
4.3.3 Pengujian Regresi.....	54
4.3.3.1 Uji-F	55
4.3.3.2 Uji Koefisien Determinasi (Uji R ²)	55
4.4 Pengujian Hipotesis Penelitian.....	55
4.4.1 Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.....	55
4.4.2 Pengaruh Ukuran Legislatif Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.....	56
4.4.3 Pengaruh Umur Administratif Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.....	57
4.4.4 Pengaruh Kekayaan Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.....	58
4.4.5 Pengaruh Diferensiasi Fungsional Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.....	59
4.4.6 Pengaruh Spesialisasi Pekerjaan Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.....	60
4.4.7 Pengaruh Rasio Kemandirian Keuangan Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.....	60
4.4.8 Pengaruh Pembiayaan Utang Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.....	61
4.4.9 Pengaruh <i>Intergovernmental Revenue</i> Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD.....	62
BAB 5 KESIMPULAN DAN SARAN.....	64
5.1 Kesimpulan.....	64
5.2 Keterbatasan Penelitian	65
5.3 Saran.....	66
5.4 Implikasi Hasil Penelitian	66

DAFTAR REFERENSI..... 67
LAMPIRAN..... 70



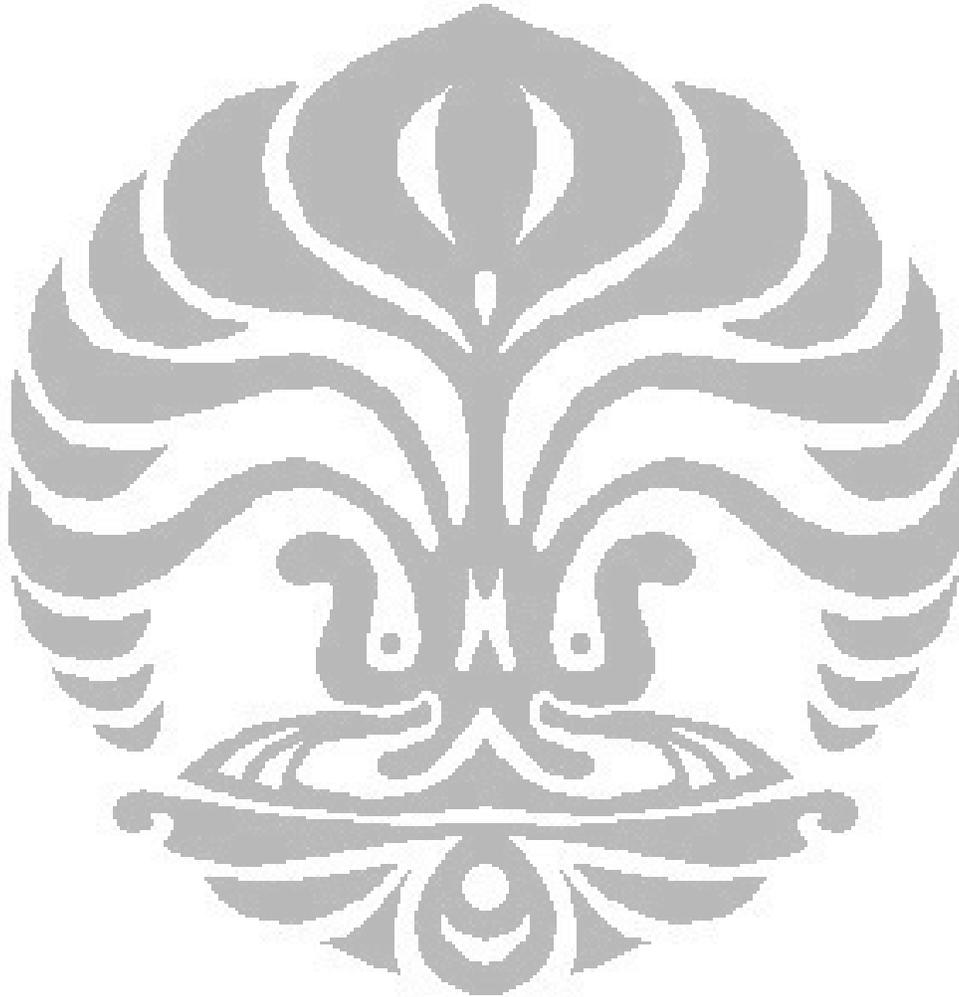
DAFTAR LAMPIRAN

- LAMPIRAN 1 : Tabel *Checklist* Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan.
- LAMPIRAN 2 : Elemen Pengungkapan Wajib Penelitian Lesmana (2010).
- LAMPIRAN 3 : Daftar Pemerintah Daerah Di Indonesia Sebagai Sampel
- LAMPIRAN 4 : Hasil Uji Regresi



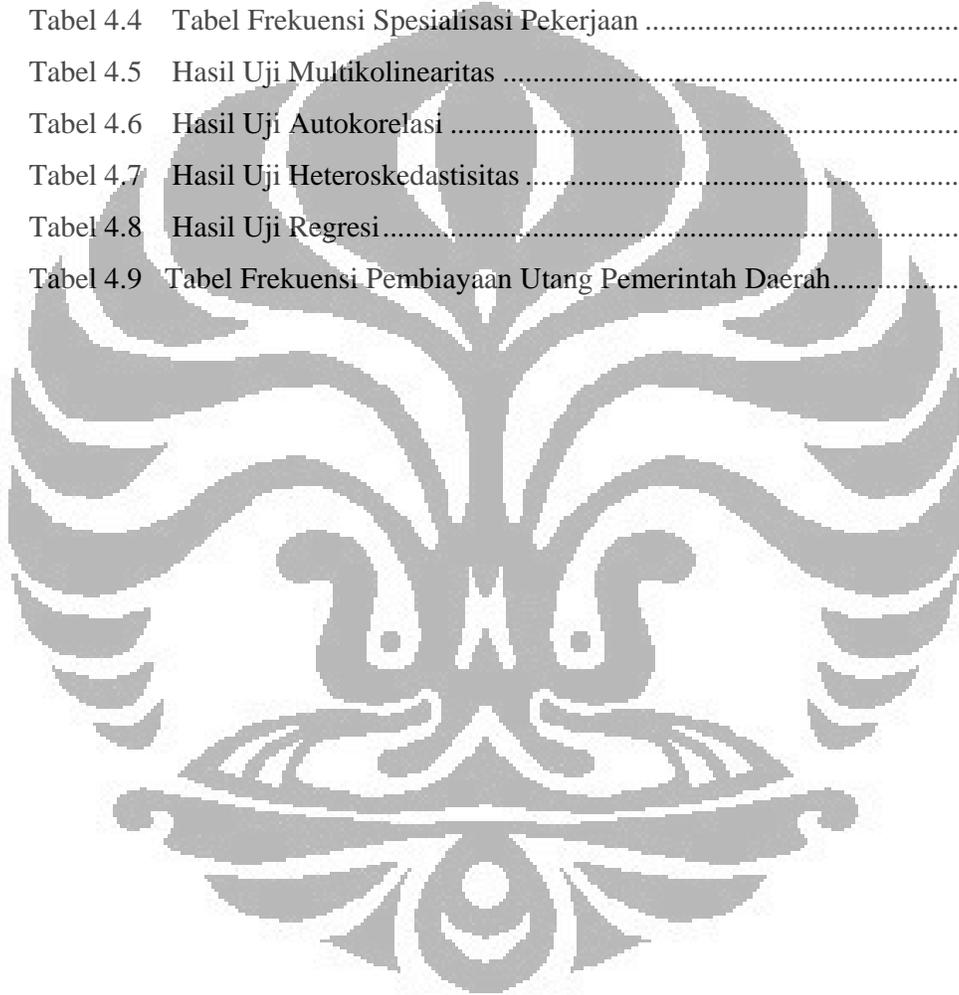
DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1	Kerangka Konseptual Patrick.....	21
Gambar 2.2	Kerangka Konseptual Penelitian	23



DAFTAR TABEL

Tabel 1.1	Perkembangan Opini LKPD Tahun 2006-2009.....	3
Tabel 3.1	Ringkasan Operasionalisasi Variabel.....	32
Tabel 4.1	Proses Seleksi Sampel.....	44
Tabel 4.2	Statistik Deskriptif Tingkat Pengungkapan LKPD.....	45
Tabel 4.3	Statistik Deskriptif Variabel Independen Setelah <i>Winsorize</i>	46
Tabel 4.4	Tabel Frekuensi Spesialisasi Pekerjaan.....	49
Tabel 4.5	Hasil Uji Multikolinearitas.....	52
Tabel 4.6	Hasil Uji Autokorelasi.....	53
Tabel 4.7	Hasil Uji Heteroskedastisitas.....	53
Tabel 4.8	Hasil Uji Regresi.....	54
Tabel 4.9	Tabel Frekuensi Pembiayaan Utang Pemerintah Daerah.....	62



BAB 1

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pemerintah Daerah sebagai pihak yang diberikan tugas menjalankan pemerintahan, pembangunan dan pelayanan masyarakat dituntut untuk melakukan transparansi dan akuntabilitas terhadap pengelolaan keuangannya agar tercipta pemerintahan yang bersih. Salah satu upaya konkrit Pemerintah Daerah untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangannya adalah melalui penyajian laporan keuangan Pemerintah Daerah yang memenuhi prinsip tepat waktu dan disusun dengan mengikuti Standar Akuntansi Pemerintahan yang telah diterima secara umum. Standar Akuntansi Pemerintahan ini diatur dalam Peraturan Pemerintah RI Nomor 24 Tahun 2005. Dalam kerangka konseptual Standar Akuntansi Pemerintahan menyebutkan salah satu prinsip akuntansi adalah pengungkapan lengkap (*full disclosure*), dimana laporan keuangan menyajikan secara lengkap informasi-informasi yang berguna bagi pengguna laporan baik pada lembar muka laporan keuangan ataupun pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Dengan adanya Standar Akuntansi Pemerintahan, Undang-Undang dan Peraturan Pemerintah yang mendukung maka Pemerintah Daerah telah menyusun laporan keuangan sesuai dengan peraturan dan undang-undang yang berlaku. Tetapi, apakah laporan keuangan tersebut telah mengungkapkan informasi yang lengkap dalam laporan keuangan Pemerintah Daerah. Beberapa penelitian yang telah dilakukan untuk mengukur tingkat kepatuhan pengungkapan wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) terhadap standar akuntansi pemerintahan masih terbilang rendah. Dengan menggunakan data tahun 2006, Liestiani (2008) mengungkapkan bahwa pengungkapan wajib LKPD sebesar 35,45% dan Mandasari (2009) dalam Lesmana (2010) mengungkapkan bahwa rata-rata pengungkapan Pemerintah Daerah sebesar 52,57%. Dengan menggunakan data LKPD tahun 2007, Lesmana (2010) mengungkapkan bahwa rata-rata pengungkapan wajib LKPD hanya sebesar 22% dengan menggunakan butir pengungkapan yang lebih banyak dibandingkan penelitian Mandasari (2009).

Suhardjanto, et.al (2010) menunjukkan tingkat rata-rata pengungkapan yang lebih tinggi yaitu sebesar 51,56%. Hilmi (2011) juga mengungkapkan bahwa rata-rata pengungkapan Catatan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah selama tahun 2006 hingga tahun 2009 sebesar 44, 56%.

Hasil pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang masih terbilang rendah membuat peneliti ingin menganalisis lebih lanjut tentang faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan wajib LKPD. Patrick (2007) menemukan bahwa ukuran (*size*) organisasi dan budaya organisasi yang diproksikan dengan kecenderungan untuk melakukan inovasi dan tanggapan terhadap konstituen, mempunyai hubungan yang paling kuat dengan inovasi administratif yang diproksikan dengan determinasi dalam mengadopsi *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) 34 pada negara bagian Pennsylvania. Selanjutnya, spesialisasi pekerjaan, diferensiasi fungsional, ketersediaan *slack resources*, dan pembiayaan utang berhubungan secara positif meskipun pada tingkat moderat dan lemah. Sedangkan pengaruh *intergovernmental revenue* dalam mengadopsi GASB 34 pada negara bagian Pennsylvania adalah negatif.

Liestiani (2008) menemukan bahwa kekayaan, kompleksitas pemerintahan dan jumlah temuan audit mempengaruhi tingkat pengungkapan LKPD sedangkan pendapatan transfer dari pemerintah pusat dan klasifikasi Pemerintah Daerah tidak mempengaruhi tingkat pengungkapan LKPD. Lesmana (2010) meneliti pengaruh enam karakteristik Pemerintah Daerah, yaitu ukuran Pemerintah Daerah, kewajiban, pendapatan transfer, umur Pemerintah Daerah, jumlah satuan kerja perangkat daerah dan rasio kemandirian keuangan daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Hasilnya menemukan bahwa umur Pemerintah Daerah dan rasio kemandirian keuangan daerah yang berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Hasil yang berbeda juga pada penelitian Suhardjanto, et.al (2010) dengan menggunakan modifikasi model Patrick (2007) menemukan bahwa hanya dana perimbangan dan latar belakang bupati yang merupakan prediktor yang signifikan terhadap kepatuhan pengungkapan SAP yang wajib.

Pengungkapan LKPD yang masih terbilang rendah ini juga berpengaruh pada opini audit yang diberikan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), yaitu masih banyaknya Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang mendapat opini Tidak Wajar dan Tidak Menyatakan Pendapat. Menurut Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II (IHPS II) tahun 2010 yang dilakukan oleh BPK, opini Wajar Tanpa Pengecualian yang diperoleh Pemerintah Daerah di Indonesia selama tahun 2008-2009 hanya sebanyak 27 LKPD dari 981 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang diperiksa selama kurun waktu tersebut. Sedangkan sisanya mendapatkan opini selain WTP, yaitu mendapat opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) sebanyak 654 entitas, opini Tidak Wajar (TW) sebanyak 79 entitas dan Tidak Menyatakan Pendapat (TMP) sebanyak 221 entitas. Itu berarti hanya sekitar 2,55% dari keseluruhan Pemerintah Daerah yang telah menyajikan laporan keuangannya secara wajar. Tabel 1.1 menunjukkan perkembangan opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) selama tahun 2006 sampai dengan 2009.

Tabel 1.1
Perkembangan Opini LKPD Tahun 2006-2009

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	12	3%	324	67%	31	6%	115	24%	482
2009	15	3%	330	65%	48	10%	106	21%	499

Sumber: Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) II Tahun 2010

Dari tabel tersebut dapat diketahui bahwa opini LKPD Tahun 2008 dan 2009 menunjukkan adanya peningkatan jumlah Pemerintah Daerah yang memperoleh opini WTP dan WDP yang diikuti dengan penurunan proporsi opini TMP. Hal ini menggambarkan bahwa adanya perbaikan yang dicapai oleh entitas Pemerintah Daerah dalam menyajikan suatu laporan keuangan yang wajar.

Mempertimbangkan hasil penelitian-penelitian sebelumnya, penelitian ini bermaksud untuk menganalisis lebih lanjut pengaruh karakteristik Pemerintah Daerah terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Masih serupa dengan penelitian yang dilakukan oleh Liestiani (2008), yaitu penelitian ini masih menggunakan pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) berdasarkan pada Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 dan fokus pada tingkat pengungkapan LKPD dengan metode *scoring* pada Catatan atas Laporan Keuangan (CALK). Terdapat beberapa perbedaan dalam penelitian ini dengan penelitian sebelumnya, yaitu:

1. Penelitian ini menggunakan butir *checklist* pengungkapan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) yang lebih lengkap sebanyak 264 butir pengungkapan dibandingkan dengan penelitian sebelumnya, seperti Lesmana (2010) yang hanya menggunakan 46 butir pengungkapan. Butir *checklist* dalam penelitian ini mencakup semua item yang harus diungkapkan dalam laporan keuangan yang dibagi dalam lima bagian (detail *checklist* dapat dilihat pada Lampiran 1), yaitu: (i) penyajian informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target peraturan daerah APBD; (ii) ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan; (iii) dasar penyajian laporan keuangan, pengungkapan kebijakan akuntansi keuangan dan penjelasan setiap pos pada laporan keuangan (Neraca, Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Arus Kas); (iv) pengungkapan informasi yang diharuskan oleh Pernyataan SAP yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan dan (v) pengungkapan-pengungkapan lainnya. Sedangkan dalam penelitian Lesmana (2010), elemen pengungkapan wajib hanya yang tertuang dalam PSAP No. 5 sampai dengan PSAP No. 9. Detail butir pengungkapan penelitian Lesmana (2010) dapat dilihat pada Lampiran 2.
2. Penelitian ini menggunakan data Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) untuk tahun anggaran 2008 - 2009.
3. Total observasi dalam penelitian ini adalah 620 laporan keuangan Pemerintah Daerah, dimana sampel ini lebih banyak dari sampel penelitian Liestiani (2008) dan Lesmana (2010) yang masing-masing berjumlah 100 LKPD dan 79 LKPD.

4. Penelitian ini menguji beberapa variabel independen pada penelitian Patrick (2007), yaitu ukuran Pemerintah Daerah, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, pembiayaan utang dan *intergovernmental revenue*. Selain itu, ditambahkan pula variabel independen lainnya yang diduga memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah, yaitu kekayaan Pemerintah Daerah, ukuran legislatif, umur administratif Pemerintah Daerah, dan rasio kemandirian keuangan Pemerintah Daerah.

Dengan demikian, penelitian ini fokus kepada karakteristik Pemerintah Daerah di Indonesia yang termasuk dalam kelompok struktur organisasi dan lingkungan eksternal dari Pemerintah Daerah untuk menganalisis apakah faktor-faktor tersebut mempengaruhi pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Struktur organisasi terdiri dari ukuran Pemerintah Daerah, ukuran legislatif, umur administratif Pemerintah Daerah, kekayaan Pemerintah Daerah, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, dan rasio kemandirian keuangan daerah. Sedangkan lingkungan eksternal terdiri dari pembiayaan utang dan *intergovernmental revenue*.

1.2 Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang permasalahan yang telah dijelaskan sebelumnya, peneliti ingin menguji pengaruh faktor-faktor yang termasuk karakteristik Pemerintah Daerah terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) di Indonesia, sehingga rumusan masalah dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah ukuran Pemerintah Daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?
2. Apakah ukuran legislatif berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?
3. Apakah umur administratif Pemerintah Daerah berpengaruh terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?
4. Apakah kekayaan Pemerintah Daerah berpengaruh terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?

5. Apakah diferensiasi fungsional berpengaruh terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?
6. Apakah spesialisasi pekerjaan berpengaruh terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?
7. Apakah rasio kemandirian keuangan Pemerintah Daerah berpengaruh terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?
8. Apakah pembiayaan utang berpengaruh terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?
9. Apakah *intergovernmental revenue* berpengaruh terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah di atas, maka tujuan penelitian ini untuk membuktikan secara empiris pertanyaan-pertanyaan yang terdapat dalam rumusan permasalahan di atas yaitu:

1. Menganalisis pengaruh ukuran Pemerintah Daerah terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia.
2. Menganalisis pengaruh ukuran legislatif terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia.
3. Menganalisis pengaruh umur administratif Pemerintah Daerah terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia.
4. Menganalisis pengaruh kekayaan Pemerintah Daerah terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia.
5. Menganalisis pengaruh diferensiasi fungsional terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia.
6. Menganalisis pengaruh spesialisasi pekerjaan kepala daerah terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia.
7. Menganalisis pengaruh rasio kemandirian keuangan Pemerintah Daerah terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia.
8. Menganalisis pengaruh pembiayaan utang terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia.

9. Menganalisis pengaruh *intergovernmental revenue* terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia.

1.4 Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat kepada:

1. Bagi Penulis

Sebagai tambahan pengetahuan mengenai karakteristik Pemerintah Daerah yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah.

2. Bagi Pemerintah Daerah

Penelitian ini diharapkan sebagai suatu dorongan untuk meningkatkan pengungkapan pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, agar kualitas pelaporan lebih baik.

3. Bagi Masyarakat

Penelitian ini dapat digunakan sebagai informasi bagi para masyarakat untuk mengetahui tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah.

4. Bagi Peneliti selanjutnya

Penelitian ini diharapkan dapat menjadi sumber referensi bagi penelitian selanjutnya.

1.5 Ruang Lingkup Penelitian

Agar pembahasan atas penelitian ini terarah sehingga tujuan penulisan ilmiah bisa dicapai, maka penulis membuat ruang lingkup penelitian. Adapun ruang lingkup penelitian ini adalah:

1. Penelitian ini menggunakan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten/Kota pada 33 provinsi di Indonesia untuk tahun anggaran 2008 dan 2009 yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).
2. Penelitian ini menggunakan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang lengkap, yang terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan.

3. Penelitian ini menggunakan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang memiliki data yang lengkap untuk semua variabel yang digunakan.

1.6 Sistematika Penulisan

Penulisan penelitian ilmiah ini terdiri dari lima bab pembahasan. Berikut ini merupakan rincian garis besar yang dijelaskan masing-masing bab pembahasan, yaitu:

BAB 1 PENDAHULUAN

Pada bagian ini menguraikan latar belakang penelitian ini, perumusan masalah, tujuan penelitian yang ingin dicapai dalam penelitian ini, manfaat penelitian, ruang lingkup penelitian dan sistematika penulisan penelitian ini.

BAB 2 LANDASAN TEORI DAN TINJAUAN PUSTAKA

Pada bagian ini membahas tentang teori-teori yang terkait dengan pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah (LKPD), serta penelitian-penelitian sebelumnya yang terkait dengan pengungkapan LKPD yang dilakukan di luar negeri maupun penelitian dalam negeri.

BAB 3 METODOLOGI PENELITIAN

Pada bagian ini membahas desain penelitian yang digunakan dalam penelitian, metode pengumpulan data, model penelitian dan operasionalisasi variabel yang digunakan dalam penelitian.

BAB 4 ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Pada bagian ini membahas dan menjelaskan data yang dihasilkan dari penelitian yang didapat perhitungan secara statistik dengan *software* statistik E-views 6.0.

BAB 5 KESIMPULAN DAN SARAN

Pada bagian ini memaparkan kesimpulan akhir dari penelitian, keterbatasan penelitian, dan saran yang membangun atas penelitian dan implikasi hasil penelitian.

BAB 2

LANDASAN TEORI DAN TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Pengungkapan Informasi Pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)

2.1.1 Pemerintahan Daerah di Indonesia

Definisi Pemerintahan Daerah dalam Undang-Undang No. 32 Tahun 2004 adalah penyelenggaraan urusan pemerintahan oleh Pemerintah Daerah dan DPRD menurut asas otonomi dan tugas pembantuan dengan prinsip otonomi seluas-luasnya dalam sistem dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia. Negara Kesatuan Republik Indonesia dibagi atas daerah-daerah Provinsi, dan daerah Provinsi itu dibagi lagi menjadi Kabupaten dan Kota yang masing-masing mempunyai pemerintahan daerah. Setiap daerah dipimpin oleh kepala Pemerintah Daerah yang disebut kepala daerah. Kepala daerah untuk Provinsi disebut Gubernur, untuk Kabupaten disebut Bupati dan untuk Kota disebut Walikota. Dalam menjalankan tugas dan kewajiban Pemerintah Daerah, Gubernur bertanggung jawab kepada DPRD Provinsi, sedangkan Bupati atau Walikota bertanggung jawab kepada DPRD Kabupaten/DPRD Kota dan berkewajiban memberikan laporan kepada Presiden melalui Menteri Dalam Negeri dalam rangka pembinaan dan pengawasan.

Sejak tahun 2001, Indonesia mulai menjalankan prinsip-prinsip desentralisasi dan otonomi daerah. Kebijakan ini mengubah penyelenggaraan pemerintahan dari yang sebelumnya bersifat terpusat menjadi terdesentralisasi yang berarti adanya penyerahan kewenangan dan tanggung jawab pemerintah pusat kepada Pemerintah Daerah. Untuk menyelenggarakan otonomi daerah yang luas, nyata dan bertanggung jawab, Pemerintah Daerah diberi kewenangan dan tanggung jawab untuk mengurus rumah tangganya sendiri, baik dari segi administratif pemerintahan maupun dari segi pengelolaan keuangannya yang dibutuhkan untuk kegiatan operasionalnya dan pelayanan kepada masyarakat.

Dengan adanya desentralisasi dan otonomi daerah, diharapkan dapat meningkatkan kinerja pemerintah dalam mengelola keuangan daerah, namun pada

kenyataannya dengan adanya otonomi daerah malah menimbulkan potensi munculnya *agency problem* karena adanya informasi yang asimetris. Pemerintah Daerah menjadi agen yang harus menjalankan amanah yang diberikan oleh masyarakat sebagai prinsipal. Dengan demikian, pihak agen cenderung memiliki informasi yang lebih banyak dibandingkan dengan prinsipal, sehingga agen dapat melakukan sesuatu berdasarkan kepentingan pribadi dan mengabaikan kepentingan prinsipal. Oleh karena itu, diperlukan transparansi dan pertanggungjawaban keuangan LKPD.

2.1.2 Teori Agensi dalam Pemerintahan

Teori keagenan adalah hubungan antara dua pihak atau lebih, dimana satu pihak (*agent*) setuju untuk bertindak dengan persetujuan pihak yang lain (*principal*). Zimmerman (1997), mengatakan bahwa *agency problem* muncul ketika prinsipal mendelegasikan kewenangan pengambilan keputusan kepada agen. Menurut Meisser (2006) dalam Endrianto (2010), hubungan keagenan ini menyebabkan dua permasalahan, yaitu adanya informasi asimetris dimana agen secara umum memiliki lebih banyak informasi dari prinsipal dan terjadinya konflik kepentingan akibat ketidaksamaan tujuan, dimana agen tidak selalu bertindak sesuai dengan tujuan kepentingan prinsipal. Dengan demikian, *agency problem* muncul karena agen yang mempunyai informasi yang lebih baik, berkesempatan untuk mengambil keputusan atau bertindak sesuai dengan kepentingannya tanpa menghiraukan kepentingan *principal*.

Zimmerman (1997) menyatakan bahwa *agency problem* terjadi pada semua organisasi. Pada perusahaan *agency problem* terjadi antara pemegang saham sebagai *principal* dan manajemen sebagai *agent*. Pada sektor pemerintahan *agency problem* terjadi antara pejabat yang terpilih rakyat sebagai *agent* dan para pemilih (masyarakat) sebagai *principal*. Pejabat pada pemerintahan sebagai pihak yang menyelenggarakan pelayanan publik, memiliki lebih banyak informasi sehingga dapat melakukan tindakan yang tidak sesuai dengan kepentingan rakyat sebagai *principal* seperti menggunakan kepentingan pribadi, termasuk korupsi (Burki dan Perry, 2001; Sudorowerti, 2006 dalam Darmastuti, 2011).

Menurut Lane (2003) dalam Halim dan Abdullah (2006) juga menyatakan bahwa teori keagenan dapat diterapkan dalam organisasi sektor publik. Masalah keagenan yang terjadi pada pemerintahan, yaitu antara eksekutif dan legislatif dan antara legislatif dengan publik. Dalam hubungan keagenan antara eksekutif dan legislatif, eksekutif sebagai agen dan legislatif sebagai prinsipal. Dalam hal ini, legislator ingin dipilih kembali, dan agar terpilih kembali, legislator mencari program dan *project* yang membuatnya populer di mata konstituen.

Dalam hubungan keagenan antara legislatif sebagai agen dan publik sebagai prinsipal. Von Hagen (2003) dalam Abdullah (2006) berpendapat bahwa hubungan prinsipal-agen yang terjadi antara pemilih (*voters*) dan legislatif pada dasarnya menunjukkan bagaimana *voters* memilih politisi untuk membuat keputusan-keputusan tentang belanja publik untuk mereka dan mereka memberikan dana dengan membayar pajak. Ketika pejabat kemudian terlibat dalam pembuatan keputusan atas pengalokasian belanja dalam anggaran, maka diharapkan dapat mewakili kepentingan atau preferensi prinsipal atau pemilihnya. Pada kenyataannya pejabat sebagai agen tidak selalu memiliki kepentingan yang sama dengan publik.

2.1.3 Perkembangan Regulasi Terkait Keuangan Negara

Pada awalnya, pelaksanaan pengelolaan keuangan negara masih menggunakan ketentuan perundang-undangan yang disusun pada masa pemerintahan kolonial Hindia Belanda. Akan tetapi, peraturan perundang-undangan tersebut tidak dapat mengakomodasi berbagai perkembangan yang terjadi dalam sistem kelembagaan negara dan pengelolaan keuangan pemerintahan negara Republik Indonesia. Kelemahan perundang-undangan dalam bidang keuangan menjadi salah satu penyebab terjadinya bentuk penyimpangan dalam pengelolaan keuangan negara. Oleh karena itu, untuk menghilangkan penyimpangan tersebut diperlukan suatu undang-undang yang mengatur pengelolaan keuangan negara. Sehingga, dikeluarkanlah Undang-Undang RI Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang memberikan perubahan pada pengelolaan keuangan daerah.

Hal-hal baru dan perubahan mendasar yang terdapat dalam peraturan ini dengan peraturan sebelumnya meliputi pengertian dan ruang lingkup keuangan negara, asas-asas umum pengelolaan keuangan negara, kedudukan Presiden sebagai pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara, pendelegasian kekuasaan Presiden kepada Menteri Keuangan dan Menteri/Pimpinan Lembaga, susunan APBN dan APBD, pengaturan hubungan keuangan antara pemerintah pusat dan bank sentral, Pemerintah Daerah dan pemerintah/lembaga asing, pengaturan hubungan keuangan antara pemerintah dengan perusahaan negara dan perusahaan swasta dan badan pengelola dana masyarakat, serta penetapan bentuk dan batas waktu penyampaian laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN dan APBD. Dengan adanya undang-undang ini diharapkan dapat meningkatkan transparansi dan akuntabilitas laporan keuangan Pemerintah Daerah.

Sejalan dengan perkembangan kebutuhan pengelolaan keuangan negara, dirasakan pula semakin pentingnya fungsi perbendaharaan negara dalam rangka pengelolaan sumber daya keuangan pemerintah yang terbatas secara efisien. Perbendaharaan Negara diatur dalam Undang-Undang RI Nomor 1 Tahun 2004. Dalam undang-undang ini diatur prinsip-prinsip yang berkaitan dengan pelaksanaan fungsi-fungsi pengelolaan kas, perencanaan penerimaan dan pengeluaran, pengelolaan utang piutang dan investasi serta barang milik negara/daerah yang selama ini belum mendapat perhatian yang memadai.

Untuk mewujudkan pengelolaan keuangan negara sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan dalam Undang-undang RI Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-undang RI Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara perlu dilakukan pemeriksaan oleh satu badan pemeriksa keuangan yang bebas dan mandiri yang diatur dalam Undang-Undang RI Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Pengelolaan Keuangan Negara. Pemeriksaan Negara meliputi pemeriksaan atas pengelolaan keuangan Negara dan pemeriksaan atas tanggung jawab negara. Pemeriksaan terdiri atas pemeriksaan keuangan, yaitu pemeriksaan atas laporan keuangan; pemeriksaan kinerja, yaitu pemeriksaan atas pengelolaan keuangan Negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas; dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu.

2.1.4 Standar Akuntansi Pemerintahan

Dalam Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menyebutkan dengan jelas bahwa laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah pusat dan Pemerintah Daerah harus disajikan sesuai standar akuntansi pemerintahan. Selanjutnya, Undang-Undang No. 1 Tahun 2004 juga menyebutkan arti penting standar akuntansi pemerintahan. Undang-Undang otonomi yang terbaru, yaitu Undang-Undang No.32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah juga menyebutkan penyajian laporan keuangan Pemerintah Daerah sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa standar akuntansi pemerintahan sangat dibutuhkan sebagai pedoman pelaporan keuangan dalam pemerintahan. Dengan demikian, pada tanggal 13 Juni 2005, Pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

SAP adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. SAP mengatur mengenai informasi yang harus disajikan dalam laporan keuangan, bagaimana menetapkan, mengukur dan melaporkannya. Untuk selanjutnya, SAP dijadikan acuan wajib dalam penyajian laporan keuangan entitas pemerintah, baik pemerintah pusat maupun Pemerintah Daerah. Pengguna laporan keuangan termasuk legislatif juga akan menggunakan SAP untuk memahami informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dan pihak auditor eksternal (BPK) akan menggunakan SAP sebagai kriteria dalam pelaksanaan audit. Dengan demikian, SAP menjadi pedoman untuk menyatukan persepsi antara penyusun, pengguna dan auditor.

Laporan keuangan pokok yang harus disajikan oleh Pemerintah Daerah berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 adalah:

- Laporan Realisasi Anggaran

Laporan Realisasi Anggaran mengungkapkan kegiatan keuangan pemerintah pusat atau daerah yang menunjukkan ketaatan terhadap APBN/APBD. Laporan Realisasi Anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi, dan pemakaian sumber daya ekonomi yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah, yang menggambarkan perbandingan antara anggaran dan realisasinya dalam satu periode pelaporan. Unsur-unsur yang harus disajikan dalam Laporan

Realisasi Anggaran sekurang-kurangnya terdiri dari pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit, pembiayaan dan sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran.

- Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas dana pada tanggal tertentu. Neraca mencantumkan sekurang-kurangnya pos-pos, yaitu kas dan setara kas, investasi jangka pendek, piutang pajak dan bukan pajak, persediaan, investasi jangka panjang, aset tetap, kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang, dan ekuitas dana.

- Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas menyajikan informasi kas sehubungan dengan aktivitas operasional, investasi aset non keuangan, pembiayaan, dan transaksi non-anggaran yang menggambarkan saldo awal, penerimaan, pengeluaran, dan saldo akhir kas pemerintah pusat/daerah selama periode tertentu. Unsur yang dicakup dalam Laporan Arus Kas terdiri dari penerimaan dan pengeluaran kas.

- Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, dan Laporan Arus Kas. Catatan atas Laporan Keuangan juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam Standar Akuntansi Pemerintahan serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar.

2.1.5 Pengungkapan pada Laporan Keuangan & Catatan atas Laporan Keuangan

Salah satu alat untuk memfasilitasi terciptanya transparansi akuntabilitas publik adalah melalui penyajian laporan keuangan Pemerintah Daerah. Pelaporan keuangan dilakukan untuk kepentingan: (1) akuntabilitas, berarti mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah

ditetapkan, (2) manajemen, dimaksudkan membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas dana pemerintah untuk kepentingan masyarakat, (3) transparansi, yaitu memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan dan (4) keseimbangan antar generasi, yaitu membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

Seberapa banyak informasi yang dapat diterima oleh para pengguna laporan keuangan tergantung dari sejauh mana tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh Pemerintah Daerah. Chariri dan Ghozali (2003) dalam Lesmana (2010), mengelompokkan pengungkapan (*disclosure*) menjadi dua macam. Pertama, pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*), merupakan pengungkapan tentang informasi yang diharuskan oleh peraturan yang telah ditetapkan oleh badan otoriter. Untuk sektor pemerintahan di Indonesia, baik pemerintah pusat maupun daerah pengungkapan informasi dalam laporan keuangan Pemerintah Daerah mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Dalam Kerangka Konseptual Standar Akuntansi Pemerintahan menyebutkan mengharuskan adanya pengungkapan lengkap (*full disclosure*), dimana laporan keuangan menyajikan secara lengkap informasi-informasi yang berguna bagi pengguna laporan baik pada lembar muka laporan keuangan ataupun pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Untuk lebih mengoperasionalkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Pemerintah Daerah juga dapat melihat Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.

Pengungkapan yang kedua yaitu, pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*), merupakan informasi yang tidak diwajibkan oleh suatu peraturan yang berlaku, tetapi diungkapkan oleh entitas karena dianggap relevan dengan kebutuhan pemakai laporan keuangan. Dalam PP No 24 Tahun 2005 mengenai struktur Catatan atas Laporan Keuangan disebutkan CaLK meliputi pengungkapan informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka Laporan Keuangan.

Salah satu komponen dalam laporan pokok adalah catatan atas laporan keuangan (CaLK). Catatan atas Laporan Keuangan dimaksudkan agar laporan keuangan dapat dipahami oleh pembaca secara luas, tidak terbatas hanya untuk pembaca tertentu ataupun manajemen entitas pelaporan. CaLK harus disajikan secara sistematis, setiap pos dalam Laporan Realisasi Anggaran, Neraca dan Laporan Arus Kas harus mempunyai referensi silang dengan informasi terkait dalam CaLK. Informasi yang harus disajikan oleh Pemerintah Daerah dalam CaLK adalah sebagai berikut:

- a. Menyajikan informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Undang-undang APBN/Perda APBD, berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target;
- b. Menyajikan ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan;
- c. Menyajikan informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya;
- d. Mengungkapkan informasi yang diharuskan oleh Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan;
- e. Mengungkapkan informasi untuk pos-pos aset dan kewajiban yang timbul sehubungan dengan penerapan basis akrual atas pendapatan dan belanja dan rekonsiliasinya dengan penerapan basis kas; dan
- f. Menyediakan informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan.

2.2 Karakteristik Pemerintah Daerah

Karakteristik berarti mempunyai sifat khas sesuai dengan perwatakan tertentu. Lesmana (2010) mengatakan bahwa karakteristik Pemerintah Daerah berarti sifat khas dari otoritas administratif Pemerintah Provinsi dan Pemerintah Kabupaten/Kota. Elemen-elemen yang terdapat dalam laporan keuangan Pemerintah Daerah dapat menggambarkan karakteristik Pemerintah Daerah. Laporan keuangan merupakan suatu alat yang memfasilitasi transparansi akuntabilitas publik, yang menyediakan informasi yang relevan mengenai kegiatan operasionalnya, posisi keuangan, arus kas, dan penjelasan atas pos-pos yang ada di dalam laporan keuangan tersebut.

Pada penelitian-penelitian di sektor pemerintahan, karakteristik Pemerintah Daerah sering digunakan sebagai proksi dalam item-item pada laporan keuangan Pemerintah Daerah yang bersangkutan. Seperti penelitian Patrick (2007), menjelaskan karakteristik Pemerintah Daerah Pennsylvania, dengan membagi karakteristik ke dalam tiga kelompok. Pertama, budaya organisasi, dengan menggunakan proksi kecenderungan Pemerintah Daerah dan tanggapan terhadap konstituen. Kedua, struktur organisasi, dengan menggunakan proksi spesialisasi pekerjaan, diferensiasi fungsional, *administrative intensity*, ketersediaan *slack resources* dan ukuran organisasi. Karakteristik yang terakhir, yaitu lingkungan eksternal, dengan menggunakan proksi pembiayaan utang dan *intergovernmental revenue*. Suhardjanto, et.al (2010) menguji tingkat kepatuhan pengungkapan LKPD terhadap SAP dengan menggunakan modifikasi model Patrick (2007), karakteristik Pemerintah Daerah yang digunakan adalah ukuran, kekayaan, perbedaan fungsional, usia, pembiayaan utang, dana perimbangan dan latar belakang pendidikan bupati.

Lesmana (2010) meneliti pengaruh enam karakteristik Pemerintah Daerah, yaitu ukuran Pemerintah Daerah, kewajiban, pendapatan transfer, umur Pemerintah Daerah, jumlah satuan kerja perangkat daerah dan rasio kemandirian keuangan Pemerintah Daerah. Sedangkan Gilligan dan Matsusaka (2001) memakai *legislature size* atau jumlah anggota legislatif sebagai karakteristik Pemerintah Daerah di Amerika Serikat. Liestiani (2008), dalam penelitiannya juga menggunakan karakteristik Pemerintah Daerah sebagai salah satu variabelnya,

dengan menggunakan tipe dari Pemerintah Daerah yang diklasifikasikan menjadi kota atau kabupaten sebagai proksinya.

2.3 Penelitian Terdahulu

Ingram (1984) melakukan penelitian untuk melihat hubungan antara faktor ekonomi dan variasinya dalam praktik akuntansi pemerintahan. Penelitian ini mengambil sampel pemerintah negara bagian di Amerika Serikat. Ingram membagi empat faktor yang mempunyai hubungan dengan tingkat pengungkapan, yaitu *coalitions*, *administrative selection process*, *alternative information source*, dan *management incentives*. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa tingkat pengungkapan berhubungan positif dan signifikan dengan *coalition of voters*, *administrative selection process* dan *management incentives*. Sedangkan faktor *alternative information source* mempunyai hubungan negatif dengan tingkat pengungkapan.

Penelitian Gilligan dan Matsusaka (2001) menggunakan *legislature size* sebagai variabel independen dalam menguji pengaruhnya terhadap kebijakan fiskal di Pemerintah Daerah di Amerika Serikat pada awal pertengahan abad ke-20. Dengan menggunakan analisis regresi pada 48 negara bagian di Amerika Serikat selama periode 1902-1942, ditemukan bahwa *legislature size* secara signifikan dan positif berpengaruh terhadap kebijakan fiskal pada Pemerintah Negara Bagian di Amerika Serikat. Anggota legislatif yang jumlahnya lebih banyak cenderung meningkatkan Belanja Pemerintah dibidang pendidikan dan infrastruktur.

Lasward, et.al (2005) melakukan penelitian untuk melihat faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan sukarela laporan keuangan di internet dengan menggunakan enam variabel, yaitu *political competition*, *size*, *leverage*, *municipal wealth*, *press visibility* dan *council type*. Hasil penelitian ini adalah terdapat empat determinan yang mempengaruhi pengungkapan sukarela laporan keuangan di internet. *Leverage*, *municipal wealth*, dan *press visibility* mempunyai pengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan sukarela laporan keuangan di internet. *Council type* mempunyai pengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan sukarela laporan keuangan di internet, sedangkan *political competition* dan *size*

tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap pengungkapan sukarela laporan keuangan di internet.

Patrick (2007) melakukan penelitian mengenai karakteristik Pemerintah Daerah Pennsylvania terhadap penerapan sebuah inovasi administrasi, yaitu *Governmental Accounting Standard Board (GASB) 34*. Penelitian ini mengambil sampel sebanyak 506 Pemerintah Daerah di negara bagian Pennsylvania. Penelitian ini mengadopsi model Everett Rogers untuk mengidentifikasi faktor-faktor dalam suatu organisasi sebagai determinan yang terkait dengan penerapan GASB 34, dengan menguji karakteristik Pemerintah Daerah Pennsylvania yang dibagi menjadi tiga kelompok, yaitu:

1. Budaya Organisasi.

Schein (1993) dalam Patrick (2007) menyebutkan bahwa budaya organisasi termasuk norma dan filosofi yang dianut, kebiasaan dan pengalaman dari anggota organisasi tersebut. Proksinya adalah kecenderungan Pemerintah Daerah untuk berinovasi dan tanggapan terhadap konstituen.

2. Struktur Organisasi

Gulick & Urwick (1937) dalam Patrick (2007) mendefinisikan struktur organisasi sebagai prinsip-prinsip formal dalam mengatur dan mengelola suatu organisasi. Proksinya adalah spesialisasi pekerjaan, *administrative intensity*, diferensiasi fungsional, ketersediaan *slack resources* dan ukuran (*size*) organisasi.

3. Lingkungan eksternal yang proksinya adalah pembiayaan utang dan *intergovernmental revenue*.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa ukuran organisasi, kecenderungan Pemerintah Daerah untuk berinovasi dan tanggapan terhadap konstituen berpengaruh positif dan sangat kuat sebagai determinan dalam mengadopsi sebuah inovasi. Sedangkan karakteristik lainnya seperti spesialisasi pekerjaan, diferensiasi fungsional, *administrative intensity*, dan pembiayaan utang mempunyai hubungan positif yang moderat hingga lemah. Variabel independen yang masuk kedalam kelompok lingkungan eksternal yaitu *intergovernmental revenue* justru mempunyai hubungan negatif dan lemah terhadap determinasi dalam mengadopsi GASB 34.

Liestiani (2008) melakukan penelitian mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten/Kota untuk tahun anggaran 2006. Penelitian ini menggunakan sampel sebanyak 100 LKPD dengan tahun anggaran 2006. Variabel independen yang digunakan oleh Liestiani (2008) dibagi menjadi tiga kelompok, yaitu insentif pemda, hasil pemeriksaan dan karakteristik daerah.

1. Intensif pemda diproksikan dengan kekayaan daerah, tingkat ketergantungan dan kompleksitas pemerintahan.
2. Hasil pemeriksaan diproksikan dengan jumlah temuan pemeriksaan dan tingkat penyimpangan.
3. Karakteristik daerah, diproksikan dengan tipe Pemerintah Daerah yaitu daerah termasuk kabupaten atau kota.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif yang signifikan antara kekayaan Pemerintah Daerah, kompleksitas yang diproksikan dengan jumlah populasi dari Pemerintah Daerah dan jumlah temuan audit terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Sedangkan tingkat ketergantungan dan tipe dari Pemerintah Daerah tidak mempunyai hubungan yang signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Nilai dari temuan audit dibuktikan memiliki hubungan negatif terhadap pengungkapan. Semakin tinggi nilai penyimpangan hasil temuan audit, maka Pemerintah Daerah dipandang cenderung menutupi informasi, jadi tingkat pengungkapannya menjadi rendah.

Suhardjanto, et.al (2010) meneliti pengaruh karakteristik Pemerintah Daerah pada kepatuhan pengungkapan laporan keuangan standar Pemerintah Daerah (Standar Akuntansi Pemerintahan). Karakteristik Pemerintah Daerah yang digunakan dalam penelitian ini adalah ukuran, kekayaan, perbedaan fungsional, usia, pembiayaan utang, dana perimbangan dan latar belakang pendidikan bupati. Hasil analisis regresi menunjukkan bahwa dana perimbangan dan latar belakang pendidikan bupati merupakan prediktor yang signifikan terhadap kepatuhan pengungkapan SAP yang wajib.

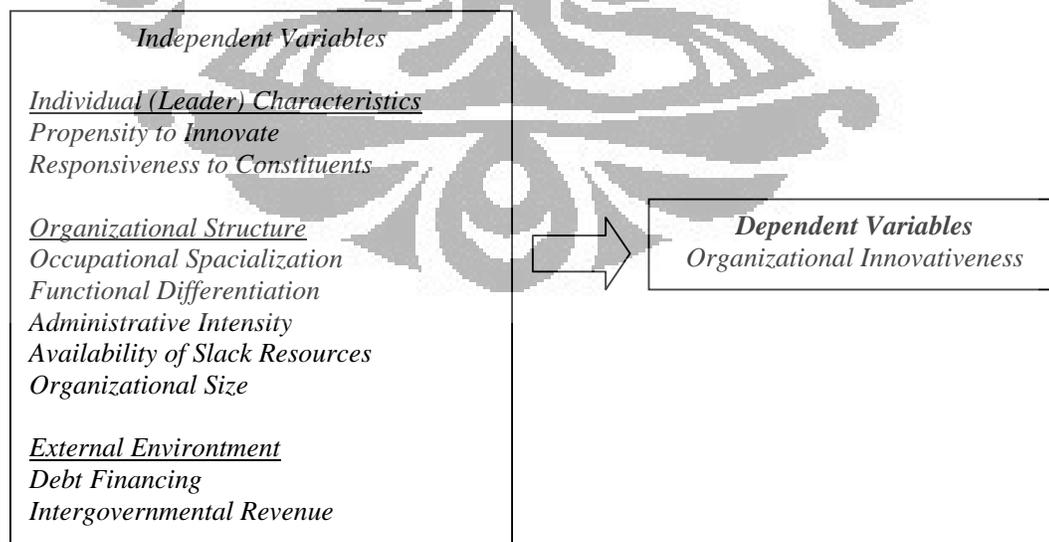
Lesmana (2010) juga meneliti pengaruh karakteristik Pemerintah Daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Karakteristik Pemerintah Daerah yang digunakan adalah ukuran Pemerintah Daerah, kewajiban, pendapatan

transfer, umur Pemerintah Daerah, jumlah satuan kerja perangkat daerah, rasio kemandirian keuangan daerah. Hasil pengujian menunjukkan bahwa dua variabel karakteristik Pemerintah Daerah secara positif dan signifikan mempengaruhi pengungkapan wajib LKPD, yaitu variabel umur Pemerintah Daerah dan rasio kemandirian keuangan daerah.

2.4 Kerangka Konseptual

Pengungkapan wajib laporan keuangan Pemerintah Daerah diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Penelitian ini akan meneliti sejauh mana Pemerintah Daerah mengungkapkan informasi keuangannya sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Penelitian ini menggunakan tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dalam komponen Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) berdasarkan standar akuntansi pemerintah sebagai variabel dependen dan mencoba mencari hubungan antara karakteristik Pemerintah Daerah dengan tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan. Kerangka konseptual pada penelitian ini mengadopsi dari kerangka konseptual Patrick (2007) berikut ini:

Gambar 2.1
Kerangka Konseptual Patrick

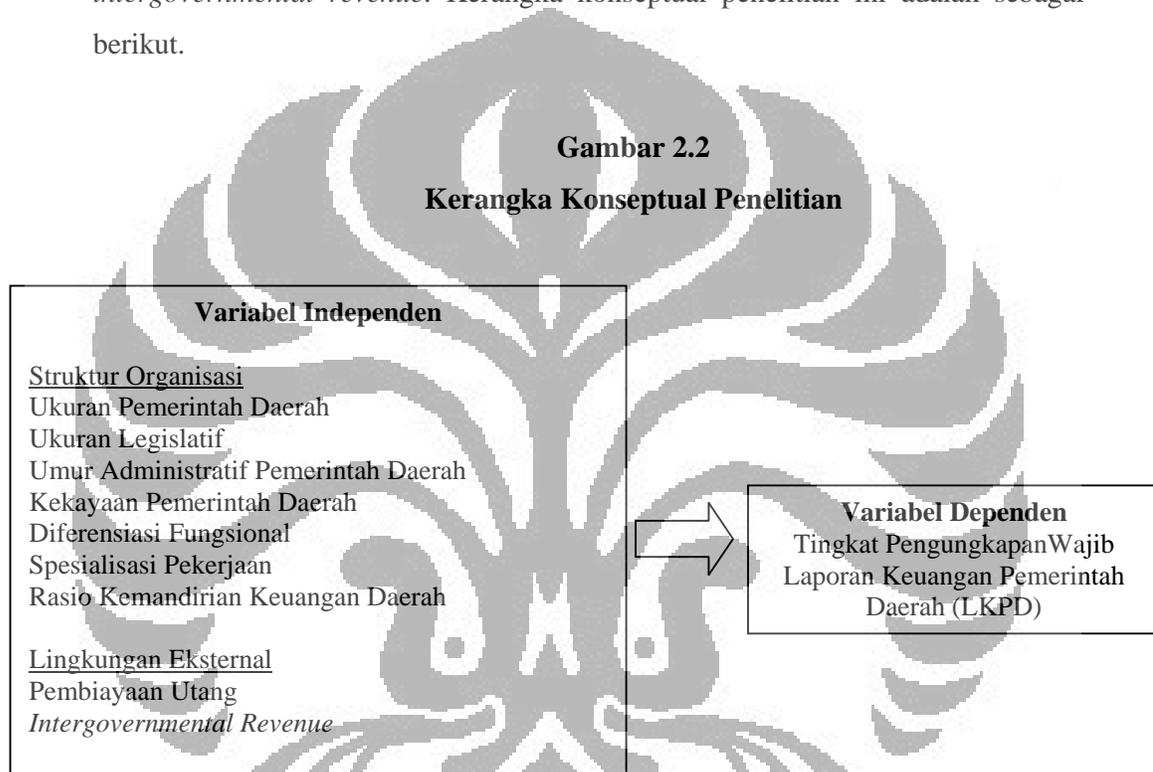


Variabel independen yang akan digunakan dalam penelitian ini mengacu pada penelitian Patrick (2007), namun tidak semua variabel independen digunakan dalam penelitian ini. *Administrative intensity dan availability slack of resources* yang termasuk dalam variabel independen struktur organisasi dan variabel independen budaya organisasi tidak dimasukkan dalam penelitian ini karena pertimbangan akan ketersediaan data. Jadi, variabel independen penelitian Patrick (2007) yang digunakan dalam penelitian ini adalah struktur organisasi yang terdiri dari ukuran Pemerintah Daerah, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan dan lingkungan eksternal yang terdiri dari pembiayaan utang dan *intergovernmental revenue*.

Selain mengacu pada penelitian Patrick (2007), dalam penelitian ini juga menambahkan beberapa variabel independen lain yang diduga memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah, yaitu ukuran legislatif, kekayaan Pemerintah Daerah, umur administratif Pemerintah Daerah dan rasio kemandirian keuangan daerah. Variabel ukuran legislatif ditambahkan dalam penelitian ini karena sebagai perwakilan rakyat DPRD memiliki fungsi pengawasan terhadap Pemerintah Daerah agar Pemerintah Daerah dapat mengalokasikan anggaran yang ada untuk dapat didayagunakan dengan baik Winanrna dan Murni (2007) dalam Sumarjo (2010) juga menyatakan bahwa lembaga legislatif atau DPRD merupakan lembaga yang memiliki potensi dan peran strategis terkait dengan pengawasan keuangan daerah. Penelitian sebelumnya, yaitu penelitian Giligan dan Matsusaka (2001) menemukan adanya hubungan yang positif dan signifikan antara ukuran legislatif terhadap kebijakan pemasukan dan pengeluaran suatu Pemerintah Daerah.

Variabel umur administratif Pemerintah Daerah dan rasio kemandirian keuangan daerah, ditambahkan dalam penelitian ini karena berdasarkan hasil penelitian Lesmana (2010), dari enam variabel yang diteliti hanya dua variabel, yaitu umur administratif Pemerintah Daerah dan rasio kemandirian keuangan daerah yang berpengaruh positif dan signifikan terhadap Pemerintah Daerah. Begitu juga dengan kekayaan Pemerintah Daerah, berdasarkan hasil penelitian Liestiani (2008) menyatakan bahwa kekayaan Pemerintah Daerah berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah.

Sehingga, peneliti ingin menguji dan menganalisis apakah dengan menggunakan LKPD untuk tahun anggaran 2008-2009 akan mendapatkan hasil yang sama. Dengan demikian, variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini, adalah ukuran Pemerintah Daerah, ukuran legislatif, umur administratif Pemerintah Daerah, kekayaan Pemerintah Daerah, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, rasio kemandirian keuangan daerah, pembiayaan utang dan *intergovernmental revenue*. Kerangka konseptual penelitian ini adalah sebagai berikut.



2.5 Pengembangan Hipotesis Penelitian

2.5.1 Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Ukuran organisasi menunjukkan seberapa besar suatu organisasi tersebut. Perusahaan yang memiliki ukuran yang lebih besar akan memiliki tekanan yang besar pula dari publik untuk menyajikan laporan keuangannya secara lengkap. Begitu pula dalam sektor pemerintahan, Pemerintah Daerah yang memiliki ukuran besar dituntut untuk melakukan transparansi atas pengelolaan keuangannya sebagai bentuk akuntabilitas publik melalui pengungkapan informasi yang lebih

banyak dalam laporan keuangan. Patrick (2007) menemukan bahwa ukuran organisasi berpengaruh positif dan sangat kuat terhadap penerapan sebuah inovasi baru. Sumarjo (2010) juga menemukan bahwa ukuran Pemerintah Daerah berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan, meski pengaruh tidak terlalu signifikan. Akan tetapi, Lesmana (2010) menemukan bahwa ukuran Pemerintah Daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Semakin besar ukuran Pemerintah Daerah maka kinerja keuangan diharapkan akan semakin bagus. Dari uraian diatas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

H₁: Ukuran Pemerintah Daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

2.5.2 Pengaruh Ukuran Legislatif Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) adalah bentuk lembaga perwakilan rakyat daerah (Provinsi/Kabupaten/Kota) di Indonesia yang berkedudukan sebagai unsur penyelenggara pemerintahan daerah. DPRD bertugas mengawasi Pemerintah Daerah agar dapat mengelola anggaran yang ada untuk dapat di dayagunakan dengan baik. Secara umum, peran DPRD diwujudkan dalam tiga fungsi, yaitu: (a) *regulator*, mengatur seluruh kepentingan daerah, baik yang termasuk urusan-urusan rumah tangga daerah atau urusan pemerintah pusat, (b) *policy making*, merumuskan kebijakan pembangunan dan perencanaan program-program di daerahnya, (c) *budgeting*, perencanaan anggaran daerah (APBD).

Winarna dan Murni (2007) dalam Sumarjo (2010) menyatakan bahwa lembaga legislatif atau DPRD merupakan lembaga yang memiliki potensi dan peran strategis terkait dengan pengawasan keuangan daerah. Gilligan dan Matsusaka (2001) menemukan bahwa ada pengaruh positif *legislature size* terhadap kebijakan pendapatan dan pengeluaran suatu Pemerintah Daerah. Oleh karena itu, semakin banyaknya jumlah anggota DPRD diharapkan semakin dapat meningkatkan pengawasan terhadap Pemerintah Daerah sehingga adanya

peningkatan pada pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah. Dari uraian di atas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

H₂ : Jumlah anggota Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib Pemerintah Daerah.

2.5.3 Pengaruh Umur Administratif Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Umur suatu organisasi dapat diartikan seberapa lama organisasi tersebut berlangsung sejak didirikannya. Umur administratif Pemerintah Daerah yaitu, tahun dibentuknya suatu pemerintahan daerah berdasarkan Undang-Undang Pembentukan daerah tersebut. Hammami (2009) menyatakan bahwa organisasi yang sudah lama berdiri dianggap memiliki kemampuan yang baik untuk mengungkapkan informasi dalam laporan keuangan sesuai dengan standar yang berlaku dibandingkan dengan organisasi yang lebih muda atau baru didirikan, karena organisasi tersebut tidak memiliki "*track record*" sehingga hanya sedikit informasi yang diungkapkan. Penelitiannya menemukan bahwa umur berpengaruh secara signifikan dalam pengungkapan sukarela laporan keuangan. Lesmana (2010) juga menyatakan bahwa umur Pemerintah Daerah merupakan salah satu variabel yang berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan wajib LKPD. Semakin lama suatu Pemerintah Daerah dibentuk, maka semakin berpengalaman dalam menjalankan sistem administrasinya termasuk proses pencatatan dan pelaporan keuangan. Dari uraian di atas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

H₃ : Umur administratif Pemerintah Daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

2.5.4 Pengaruh Kekayaan Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Kekayaan Pemerintah Daerah menggambarkan tingkat kemakmuran daerah tersebut (Sinaga, 2011). Christiaens (1999) dalam Lasward, et.al (2005) berpendapat bahwa kekayaan Pemerintah Daerah berhubungan positif dengan meningkatnya pengungkapan karena memberikan sinyal dari kualitas kepala

daerah, dimana kepala daerah dapat mengambil manfaat dengan meningkatkan kesempatan mereka dipilih kembali dan mengurangi biaya kepentingan. Penelitian yang dilakukan Ingram (1984) menemukan bahwa tingkat kekayaan daerah mempunyai hubungan yang positif dan signifikan terhadap pengungkapan negara bagian. Lasward, et.al (2005) juga menemukan bahwa kekayaan kota berhubungan positif dan signifikan dengan tingkat pengungkapan sukarela laporan keuangan di internet. Hasil penelitian yang dilakukan Liestiani (2008) juga serupa dengan Ingram (1986) dan Lasward, et.al (2005) bahwa kekayaan daerah berhubungan positif dan signifikan dengan tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah kabupaten/kota. Dengan demikian, semakin besar kekayaan Pemerintah Daerah, akan mendorong Pemerintah Daerah untuk melakukan pengungkapan secara lengkap pada laporan keuangannya. Dari uraian di atas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

H₄: Kekayaan Pemerintah Daerah berpengaruh positif terhadap pengungkapan wajib LKPD

2.5.5 Pengaruh Diferensiasi Fungsional Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Diferensiasi fungsional menunjukkan sejauh mana sebuah organisasi dibagi menjadi departemen fungsional atau subunit yang berbeda. Damanpour (1991) dalam Patrick (2007) berpendapat diferensiasi fungsional memfasilitasi pertukaran ide, informasi, dan inovasi. Patrick (2007) menemukan bahwa Pemerintah Daerah di Pennsylvania dengan tingkat diferensiasi fungsional yang lebih tinggi akan cenderung untuk lebih mengadopsi *Governmental Accounting Standards Board (GASB) 34* dibandingkan dengan yang tingkat diferensiasi fungsionalnya rendah.

Dalam struktur pemerintahan daerah, pembagian departemen fungsional atau subunit disebut dengan satuan kerja perangkat daerah (SKPD). SKPD merupakan entitas akuntansi yang wajib melakukan pencatatan atas transaksi-transaksi yang terjadi di lingkungan Pemerintah Daerah. Semakin banyak jumlah SKPD yang dimiliki berarti semakin kompleks pemerintahan tersebut. Semakin

kompleks pemerintahan maka semakin besar tingkat pengungkapan yang harus dilakukan (Hilmi, 2011). Dari uraian di atas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

H₅: Jumlah satuan kerja perangkat daerah (SKPD) berpengaruh positif terhadap pengungkapan wajib LKPD.

2.5.6 Pengaruh Spesialisasi Pekerjaan Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Spesialisasi pekerjaan biasanya diukur menurut tingkat pendidikan formal anggota, berbagai spesialisasi pekerjaan, atau klasifikasi pekerjaan (Kimberly & Evanisko, 1981; Rogers, 2003 dalam Patrick, 2007). Patrick (2007) menemukan bahwa Pemerintah Daerah yang memiliki administratur yang memiliki spesialisasi pekerjaan yang ditunjukkan dengan keterampilan dan pelatihan yang tinggi khususnya di bidang pelaporan keuangan/akuntansi akan lebih besar keinginannya untuk mengadopsi *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) 34 dibanding dengan Pemerintah Daerah yang administraturnya memiliki keterampilan dan pelatihan yang rendah.

Dengan dikeluarkannya standar akuntansi pemerintahan, diharapkan Pemerintah Daerah dapat menyusun dan menyajikan laporan keuangan sesuai dengan SAP. Sebagai pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan daerah, kepala daerah dituntut untuk menyusun dan menyajikan laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Logikanya, kepala daerah dan atau wakil kepala daerah yang memiliki latar belakang ekonomi atau akuntansi akan lebih mudah dalam memahami dan menerapkan standar akuntansi pemerintahan dalam penyajian laporannya, sehingga laporannya menyajikan informasi yang dibutuhkan para pengguna laporan keuangan. Penelitian yang dilakukan Suhardjanto, et.al (2010) menyatakan bahwa latar belakang pendidikan bupati merupakan prediktor yang signifikan terhadap kepatuhan pengungkapan SAP yang wajib. Dari uraian di atas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

H₆: Latar belakang pendidikan Kepala Daerah berpengaruh positif terhadap pengungkapan wajib LKPD.

2.5.7 Pengaruh Rasio Kemandirian Keuangan Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Pemerintah Daerah sebagai pihak yang diberikan tugas menjalankan pemerintahan, pembangunan dan pelayanan masyarakat wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban keuangan daerah sebagai dasar penilaian kinerja keuangannya. Alat untuk menganalisis kinerja keuangan Pemerintah Daerah adalah dengan melakukan analisis rasio keuangan terhadap APBD yang telah ditetapkan dan dilaksanakan. Salah satu rasio keuangan yang dapat digunakan untuk mengukur akuntabilitas Pemerintah Daerah, yaitu rasio kemandirian keuangan daerah.

Rasio kemandirian keuangan daerah menunjukkan kemampuan Pemerintah Daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah. Rasio kemandirian keuangan Pemerintah Daerah bertujuan untuk mengukur kemampuan suatu Pemerintah Daerah untuk tetap dapat menjalankan kegiatan operasionalnya tanpa adanya dana perimbangan dari pemerintah pusat. Lesmana (2010) menemukan bahwa rasio kemandirian keuangan daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Semakin tinggi rasio kemandirian keuangan daerah maka Pemerintah Daerah cenderung untuk berusaha melakukan pengungkapan secara lengkap pada laporan keuangannya. Dari uraian di atas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

H₇: Rasio kemandirian keuangan daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

2.5.8 Pengaruh Pembiayaan Utang Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Pembiayaan utang adalah sumber pendanaan yang berasal dari organisasi lain. Patrick (2007) menemukan adanya pengaruh pembiayaan utang terhadap inovasi. Hal ini disebabkan karena organisasi dengan level pembiayaan utang yang tinggi akan diminta untuk menerbitkan pengungkapan dan pelaporan keuangan yang sesuai dengan standar yang berlaku umum. Laporan keuangan

digunakan oleh kreditor sebagai alat untuk menilai kemampuan organisasi dalam membayar kewajibannya dimasa yang telah ditentukan. Oleh karena itu, kreditor seringkali menghendaki pengungkapan yang lengkap pada laporan keuangan. Akan tetapi, Lesmana (2010) tidak menemukan adanya pengaruh jumlah kewajiban dengan tingkat pengungkapan pada LKPD. Dari uraian di atas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

H₈: Pembiayaan utang berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

2.5.9 Pengaruh *Intergovernmental Revenue* Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Intergovernmental revenue adalah sejumlah transfer dana dari pusat yang sengaja dibuat untuk membiayai program-program daerah (Nam, 2001 dalam Sumarjo, 2010). Patrick (2007) mendefinisikan *intergovernmental revenue* adalah jenis pendapatan Pemerintah Daerah yang berasal dari transfer pemerintah pusat kepada Pemerintah Daerah untuk membiayai operasi Pemerintah Daerah. Sebagai timbal baliknya, Pemerintah Daerah membelanjakan pendapatan transfer antar pemerintah sesuai dengan alokasi dan petunjuk anggaran menurut Undang-Undang. Dalam penelitiannya, Patrick (2007) menemukan adanya pengaruh negatif antara *intergovernmental revenue* terhadap inovasi. Di Indonesia, *intergovernmental revenue* dikenal dengan dana perimbangan.

Suhardjanto (2010) dalam Sumarjo (2010) juga menemukan adanya pengaruh positif *intergovernmental revenue* terhadap kesesuaian pengungkapan wajib Pemerintah Daerah. Hal ini berarti semakin besar tingkat ketergantungan maka semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh Pemerintah Daerah. Dari uraian di atas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

H₉: *Intergovernmental revenue* berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

BAB 3 METODOLOGI PENELITIAN

3.1 Pengumpulan Data

3.1.1 Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi adalah keseluruhan orang, kejadian atau sesuatu yang menarik yang ingin peneliti investigasi (Sekaran, 2010). Penelitian ini menggunakan populasi seluruh laporan keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia, baik tingkat Provinsi maupun Kabupaten/Kota pada tahun anggaran 2008-2009 yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Pemilihan sampel dilakukan dengan cara *purposive sampling*, yaitu penentuan sampel yang dilakukan berdasarkan kriteria-kriteria yang dibuat oleh peneliti (Sekaran, 2010). Kriteria-kriteria atas sampel dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten/Kota pada tahun 2008-2009 yang telah diaudit oleh BPK.
2. Memiliki data yang lengkap untuk pengukuran keseluruhan variabel:
 - a. Menyediakan empat komponen laporan keuangan Pemerintah Daerah, yaitu Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.
 - b. Menyediakan data jumlah SKPD sebagai entitas akuntansi tahun 2008 dan 2009 pada LKPD/Laporan Hasil Pemeriksaan Sistem Pengendalian Internal
 - c. Menyediakan data latar belakang Kepala Daerah dan atau Wakil Kepala Daerah tahun 2008-2009.
 - d. Menyediakan data jumlah anggota DPRD tahun 2008-2009 pada Daerah Dalam Angka (DDA) masing-masing Pemerintah Daerah atau melalui situs resmi Pemerintah Daerah.
 - e. Menyediakan data umur administratif Pemerintah Daerah yang diukur dari undang-undang pembentukannya sampai dengan tahun 2008 dan 2009.

3.1.2 Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data adalah suatu cara yang digunakan untuk mendapatkan informasi yang dibutuhkan yang kemudian dikumpulkan sebagai bahan penelitian. Dalam penelitian ini menggunakan sumber data sekunder, yaitu informasi yang diperoleh dari pihak lain (Sekaran, 2010). Data sekunder yang digunakan dalam penelitian ini adalah data-data yang dibutuhkan dalam pengukuran variabel penelitian. Adapun data yang digunakan dalam penelitian ini, adalah:

- Laporan Keuangan Pemerintah Daerah tahun anggaran 2008-2009 yang diperoleh dari Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia untuk mendapatkan data mengenai ukuran Pemerintah Daerah, kekayaan Pemerintah Daerah, pembiayaan utang, *intergovernmental revenue*, dan rasio kemandirian keuangan daerah. Data diferensiasi fungsional, yaitu jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) juga diperoleh dari laporan keuangan Pemerintah Daerah pada bagian Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) dan pada Laporan Hasil Pemeriksaan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah Daerah.
- Data jumlah anggota Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) diperoleh dari buku Daerah Dalam Angka masing-masing kabupaten/kota di seluruh Indonesia yang diterbitkan oleh Biro Pusat Statistik (BPS).
- Data latar belakang kepala daerah beserta wakilnya dan data umur administratif Pemerintah Daerah diperoleh dari situs resmi masing-masing Pemerintah Daerah.
- Data lainnya yang digunakan dalam penelitian ini, yaitu Undang-Undang, Peraturan Pemerintah, jurnal dan informasi lainnya dari beberapa sumber.

3.2 Model Penelitian untuk Pengujian Hipotesis

Model penelitian yang digunakan dalam penelitian ini untuk menguji ukuran Pemerintah Daerah, ukuran legislatif, umur administratif Pemerintah Daerah, kekayaan Pemerintah Daerah, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, rasio kemandirian keuangan daerah, pembiayaan utang dan *intergovernmental revenue* terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan Pemerintah Daerah, adalah sebagai berikut:

$$\text{DISC}_i = \beta_0 + \beta_1 \text{SIZE}_i + \beta_2 \text{ULEG}_i + \beta_3 \text{AGE}_i + \beta_4 \text{WEALTH}_i + \beta_5 \text{SKPD}_i + \beta_6 \text{SPES}_i + \beta_7 \text{MANDIRI}_i + \beta_8 \text{DEBT}_i + \beta_9 \text{IRGOV}_i + e$$

Tabel 3.1
Ringkasan Operasionalisasi Variabel

Koefisien	Variabel	Ukuran Variabel	Hipotesis
DISC	Tingkat Pengungkapan LKPD	Membandingkan jumlah item yang diungkapkan LKPD dengan total item yang seharusnya diungkapkan.	
SIZE	Ukuran Pemerintah Daerah	Natural logaritma total aset	Positif
DPRD	Ukuran Legislatif	Jumlah anggota DPRD	Positif
AGE	Umur administratif Pemerintah Daerah	Umur Pemerintah Daerah berdasarkan undang-undang pembentukan masing-masing Pemerintah Daerah	Positif
SKPD	Diferensiasi fungsional	Jumlah unit Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD)	Positif
SPES	Spesialisasi Pekerjaan	Variabel <i>dummy</i> ; jika latar belakang Kepala daerah dan/atau Wakilnya adalah ekonomi, maka bernilai 1. Jika bukan berlatar belakang ekonomi maka bernilai 0.	Positif
WEALTH	Kekayaan Pemerintah Daerah	Natural logaritma pendapatan asli daerah (PAD)	Positif
MANDIRI	Rasio Kemandirian Keuangan Pemerintah Daerah	Pendapatan Asli Daerah berbanding dengan jumlah pendapatan transfer ditambah total kewajiban	Positif
DEBT	Pembiayaan Utang	Total kewajiban berbanding dengan total ekuitas	Positif
IRGOV	<i>Intergovernmental revenue</i>	Total dana perimbangan berbanding total pendapatan	Positif

3.3 Operasionalisasi Variabel Penelitian

3.3.1 Variabel Dependen

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Tingkat pengungkapan LKPD yang dimaksud adalah perbandingan antara pengungkapan yang telah disajikan dalam LKPD dengan pengungkapan yang seharusnya disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) menurut Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan Permendagri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah. Tingkat pengungkapan LKPD ini menggambarkan seberapa besar pengungkapan yang dilakukan oleh Pemerintah Daerah dibandingkan dengan pengungkapan yang seharusnya disajikan. Oleh karena itu, tingkat pengungkapan LKPD dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut.

$$\text{DISC} = \frac{\text{Jumlah item yang diungkapkan}}{\text{Total item yang harus diungkapkan}}$$

Penelitian ini serupa dengan penelitian yang dilakukan dengan Liestiani (2008), dimana tingkat pengungkapan LKPD yang dilakukan adalah dengan menggunakan sistem *scoring*. Sistem *scoring* yang dimaksud adalah dengan membuat daftar *checklist* pengungkapan yang diwajibkan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan yang dilengkapi dengan peraturan yang terdapat pada Permendagri No. 13 tahun 2006. *Checklist* pengungkapan yang diwajibkan terdapat sebanyak 264 butir item pengungkapan. Tabel *checklist* ini dapat dilihat pada Lampiran 1. Mekanisme pengukuran tingkat pengungkapan LKPD adalah:

1. Membuat daftar pengungkapan berdasarkan SAP dan Permendagri No. 13 tahun 2006.
2. Memberikan nilai untuk setiap pengungkapan dalam LKPD sesuai dengan daftar pengungkapan. Pemberian nilai dibagi menjadi tiga bagian, yaitu “ya”, “tidak” dan “*not available*”. Setiap satu item pengungkapan yang sesuai dengan daftar pengungkapan diberi nilai 1.
3. Menjumlahkan nilai-nilai yang didapat untuk setiap LKPD.

4. Menghitung tingkat pengungkapan dengan membagi jumlah nilai yang diperoleh dengan nilai maksimum yang seharusnya diperoleh jika melakukan pengungkapan penuh.

3.3.2 Variabel Independen

Variabel independen pada penelitian ini adalah karakteristik Pemerintah Daerah, yaitu ukuran Pemerintah Daerah, ukuran legislatif, umur administratif Pemerintah Daerah, kekayaan Pemerintah Daerah, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, rasio kemandirian keuangan daerah, pembiayaan utang dan *intergovernmental revenue*.

3.3.2.1 Ukuran Pemerintah Daerah (*SIZE*)

Untuk mengukur ukuran suatu organisasi dapat dilakukan dengan beberapa cara, seperti jumlah pegawai, total aset, total pendapatan dan tingkat produktivitas (Damanpour, 1991 dalam Patrick, 2007). Fitriani (2001) menjelaskan ada tiga alternatif yang dipakai untuk mengukur ukuran (*size*), yaitu total aset, penjualan bersih dan kapitalisasi pasar. Penelitian yang dilakukan Patrick (2007) menggunakan log *total revenue* sebagai proksi untuk mengukur ukuran Pemerintah Daerah. Baber (2010) dalam Sumarjo (2010) menggunakan populasi penduduk sebagai proksi dari *size*. Sumarjo (2010) dan Lesmana (2010) menggunakan total aset Pemerintah Daerah sebagai proksi untuk variabel ukuran Pemerintah Daerah karena aset menunjukkan sumber daya ekonomi yang dikuasai dan atau dimiliki pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan dapat diperoleh. Nilai aset juga dianggap lebih stabil daripada nilai total penjualan (Wuryaningsih, 2002 dalam Sumarjo, 2010).

Berdasarkan penelitian yang dilakukan Sumarjo (2010) dan Lesmana (2010), peneliti menggunakan total aset sebagai proksi untuk mengukur ukuran Pemerintah Daerah. Data seperti total aset memiliki variabilitas yang tinggi. Menurut Stevens (1992) dalam Patrick (2007), data dengan variabilitas yang tinggi harus ditransformasi atau dieliminasi. Ada beberapa metode dalam mentransformasi data, seperti akar kuadrat dan natural logaritma. Dengan

demikian, dalam penelitian ini total aset diubah ke dalam bentuk natural logaritma total aset.

$$\text{SIZE} = \text{Ln Total Aset}$$

3.3.2.2 Ukuran Legislatif (ULEG)

DPRD sebagai badan legislatif mempunyai fungsi pengawasan terhadap keuangan daerah agar Pemerintah Daerah dapat mengelola anggaran yang ada untuk dapat di dayagunakan dengan baik. Banyaknya jumlah anggota DPRD diharapkan dapat meningkatkan pengawasan terhadap Pemerintah Daerah sehingga berdampak dengan adanya peningkatan pada pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah. Gilligan dan Matsusaka (2001) memproksikan ukuran legislatif dengan jumlah anggota Badan Legislatif yang ada di Pemerintah Daerah di Amerika Serikat. Sumarjo (2010) juga menggunakan proksi jumlah anggota DPRD untuk mengukur ukuran legislatif. Berdasarkan penelitian Gilligan dan Matsusaka (2001) dan Sumarjo (2010), maka dalam penelitian ini juga menggunakan jumlah anggota DPRD sebagai proksi untuk mengukur ukuran legislatif.

$$\text{ULEG} = \text{Jumlah anggota DPRD}$$

3.3.2.3 Umur Administratif Pemerintah Daerah (AGE)

Umur suatu organisasi dapat diartikan seberapa lama organisasi tersebut berlangsung sejak didirikannya. Pembentukan Pemerintah Daerah ditetapkan dalam suatu undang-undang. Lesmana (2010), untuk mengukur variabel independen umur Pemerintah Daerah berdasarkan sejak diterbitkannya peraturan perundang-undangan pembentukan daerah yang bersangkutan dan variabel umur Pemerintah Daerah dinyatakan dalam satuan tahun. Sesuai dengan penelitian Lesmana (2010), maka variabel umur administratif Pemerintah Daerah pada penelitian ini diukur berdasarkan umur Pemerintah Daerah sejak terbitnya Undang-Undang pembentukan Pemerintah Daerah yang bersangkutan dan variabel umur Pemerintah Daerah ini dinyatakan dalam satuan tahun.

$$\text{AGE} = \text{Umur Pemerintah Daerah Berdasarkan Undang-Undang
Pembentukan Masing-masing Pemerintah Daerah}$$

3.3.2.4 Kekayaan Pemerintah Daerah (WEALTH)

Banyak pengukuran yang dapat digunakan untuk mengukur kekayaan Pemerintah Daerah. Liestiani (2008) menggunakan Pendapatan Asli Daerah (PAD) perkapita sebagai proksi untuk menjelaskan kekayaan daerah. Sumarjo (2010) menggunakan PAD sebagai proksi untuk mengukur kekayaan Pemerintah Daerah. Hilmi (2011) menggunakan proksi total pendapatan pemerintah dibagi dengan jumlah penduduk. Sesuai dengan Sumarjo (2010), dalam penelitian ini menggunakan proksi pendapatan asli daerah (PAD) dalam pengukuran kekayaan Pemerintah Daerah, karena meskipun kecilnya kontribusi PAD terhadap Pemerintah Daerah di Indonesia, PAD merupakan satu-satunya sumber keuangan yang berasal dari pemerintah itu sendiri (Suhardjanto, et.al, 2010). Sama halnya dengan total aset, pendapatan asli daerah memiliki variabilitas yang tinggi sehingga perlu dilakukan transformasi ke dalam bentuk natural logaritma. Dengan demikian, proksi untuk mengukur kekayaan Pemerintah Daerah adalah natural logaritma pendapatan asli daerah.

$$\text{WEALTH} = \text{Ln Pendapatan Asli Daerah}$$

3.3.2.5 Diferensiasi Fungsional (SKPD)

Dengan menggunakan jumlah dari departemen fungsional yang ada sebagai proksi dari diferensiasi fungsional, Patrick (2007) menemukan bahwa Pemerintah Daerah di Pennsylvania dengan tingkat diferensiasi fungsional yang lebih tinggi akan cenderung untuk lebih mengadopsi GASB 34 dibandingkan dengan yang tingkat diferensiasi fungsionalnya rendah.

Dalam struktur pemerintahan daerah, pembagian departemen fungsional atau subunit disebut dengan satuan kerja perangkat daerah (SKPD). Berdasarkan PP No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menjelaskan bahwa SKPD merupakan entitas akuntansi yang diwajibkan menyusun dan menyampaikan laporan keuangan yang terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca SKPD dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) untuk dikonsolidasikan menjadi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Hilmi (2011) menggunakan proksi jumlah SKPD untuk mengukur kompleksitas pemerintah. Jumlah SKPD dianalogikan sebagai segmen bisnis dalam perusahaan

sehingga semakin banyak segmen bisnis semakin banyak hal yang harus diungkapkan. Sejalan dengan penelitian Hilmi (2011), penelitian ini juga menggunakan jumlah SKPD sebagai proksi untuk mengukur diferensiasi fungsional.

$$\text{SKPD} = \text{Jumlah SKPD}$$

3.3.2.6 Spesialisasi Pekerjaan (SPES)

Sebagai pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan daerah, kepala daerah dituntut untuk menyusun dan menyajikan laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Kepala daerah yang memiliki latar belakang akuntansi akan lebih mudah dalam memahami dan menerapkan standar akuntansi pemerintahan dalam penyajian laporan keuangannya, sehingga laporan keuangannya menyajikan informasi yang dibutuhkan para pengguna laporan keuangan. Berdasarkan penelitian Suhardjanto, et.al (2010) latar belakang pendidikan Bupati berpengaruh signifikan dalam tingkat pengungkapan wajib LKPD, maka dalam penelitian ini juga menggunakan latar belakang pendidikan kepala daerah sebagai proksi dari spesialisasi pekerjaan. Latar belakang kepala daerah ini merupakan variabel *dummy*, apabila latar belakang kepala daerah dan atau wakil kepala daerah berasal dari bidang ekonomi akan diberi nilai 1, tetapi jika tidak berasal dari bidang ekonomi akan diberi nilai 0.

$$\text{SPES} = \text{Latar belakang Kepala Daerah}$$

3.3.2.7 Rasio Kemandirian Keuangan Daerah (MANDIRI)

Dengan adanya otonomi daerah, Pemerintah Daerah diberi kewenangan yang luas untuk mengelola keuangannya sendiri. Rasio kemandirian keuangan daerah menunjukkan kemampuan Pemerintah Daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan dan pelayanan kepada masyarakat. Rasio emandirian keuangan daerah dapat dilihat dari jumlah pendapatan asli daerah. Semakin tinggi rasio kemandirian keuangan daerah maka Pemerintah Daerah cenderung untuk berusaha memenuhi pengungkapan pada LKPD karena tuntutan terhadap transparansi atas pengungkapan pelaporan keuangan semakin tinggi. Dalam mengukur rasio kemandirian keuangan daerah Halim (2002)

memformulasikan pendapatan asli daerah dibandingkan dengan bantuan pemerintah pusat/provinsi dan pinjaman. Lesmana (2010) juga menggunakan proksi dengan membandingkan pendapatan asli daerah dengan jumlah pendapatan transfer dan kewajiban. Sejalan dengan penelitian Lesmana (2010), dalam penelitian ini juga membandingkan pendapatan asli daerah dengan total pendapatan transfer dan total kewajiban.

$$\text{MANDIRI} = \frac{\text{Pendapatan Asli Daerah}}{(\text{Total Pendapatan Transfer} + \text{Total Kewajiban})}$$

3.3.2.8 Pembiayaan Utang (*DEBT*)

Kewajiban atau utang merupakan transaksi yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah (Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan No. 09). Patrick (2007) menyebutkan pengukuran terbaik untuk pembiayaan utang adalah dengan membandingkan total utang dengan total aset karena aset adalah jaminan dari pembiayaan utang. Sedangkan Weill (2003) dalam Patrick (2007) mengungkapkan bahwa *leverage* merupakan proporsi yang menggambarkan besarnya utang dari pihak eksternal dibandingkan dengan modal sendiri. Dengan demikian, jika total utang lebih besar dari modal, mengindikasikan bahwa sumber utama pendanaan entitas adalah dari pihak eksternal. Sumarjo (2010), dalam penelitiannya untuk mengukur *leverage* menggunakan *debt to equity*, yaitu *total debt* dibagi dengan *total equity*. Pada penelitian ini menggunakan proksi pembiayaan utang yang sama dengan Weill (2003) dalam Patrick (2007) dan Sumarjo (2010), yaitu dengan membandingkan total kewajiban dengan total ekuitas.

$$\text{DEBT} = \frac{\text{Total Kewajiban}}{\text{Total Ekuitas}}$$

3.3.2.9 *Intergovernmental Revenue (IRGOV)*

Patrick (2007) mendefinisikan *intergovernmental revenue* adalah jenis pendapatan Pemerintah Daerah yang berasal dari transfer pemerintah pusat kepada Pemerintah Daerah untuk membiayai operasi Pemerintah Daerah.

Intergovernmental revenue merupakan bagian dari pendapatan yang berasal dari lingkungan eksternal dan besarnya ketergantungan Pemerintah Daerah dari transfer pemerintah pusat (Sumarjo, 2010). Penelitian Patrick (2007) menghitung *intergovernmental revenue* dengan membagi total *intergovernmental revenue* dengan total pendapatan dalam setahun. Di Indonesia, *intergovernmental revenue* biasa dikenal dengan dana perimbangan dari Pemerintah Pusat. Sumarjo (2010) menggunakan perbandingan antara total dana perimbangan dengan total pendapatan. Sedangkan Suhardjanto, et.al (2010) hanya menggunakan dana perimbangan saja sebagai proksi *intergovernmental revenue*. Konsisten dengan penelitian Patrick (2007) dan Sumarjo (2010), dalam penelitian ini membandingkan total dana perimbangan dengan total pendapatan dalam mengukur *intergovernmental revenue*.

$$\text{IRGOV} = \frac{\text{Total Dana Perimbangan}}{\text{Total Pendapatan}}$$

3.4 — Metode Analisis Data

Sesuai dengan tujuan penelitian ini, yaitu menganalisis pengaruh karakteristik Pemerintah Daerah terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah untuk tahun anggaran 2008-2009, peneliti menggunakan *multiple regression* dengan metode *Ordinary Least Square*. Data di-run dengan menggunakan *software* statistik Eviews 6.0.

3.4.1 Uji *Outlier*

Outlier merupakan data yang nilainya jauh berbeda atau menyimpang dari nilai-nilai lain yang umum. *Outlier* dapat mendistorsi model statistik dan menyebabkan nilai residual yang sangat besar. Cara mengatasi adanya *outlier* adalah sebagai berikut:

- a. Dengan melakukan cek ulang data aslinya, ada kemungkinan terjadi kesalahan pada saat *entry* data.
- b. Jika data *outlier* dianggap akan mengacaukan hasil maka sebaiknya data tersebut dihilangkan.

- c. Jika data tersebut ada kemungkinan berulang maka data tersebut sebaiknya tidak dihilangkan.

Untuk menghilangkan adanya *outlier* dapat melakukan *treatment winsorize*. Dimana untuk setiap *outlier* yang ada pada masing-masing variabel digantikan dengan nilai yang didapatkan dari perhitungan dengan rumus $\text{mean} \pm (3 \times \text{standar deviasi})$ (Hermawan, 2009 dalam Manda, 2010).

3.4.2 Uji Asumsi Klasik

Suatu model penelitian yang baik harus memenuhi asumsi BLUE (*Best Linear Unbiased Estimator*). Untuk dapat dikatakan sebagai model yang BLUE, maka asumsi klasik harus terpenuhi, yang terdiri dari multikolinearitas, heterokedastisitas dan autokorelasi.

3.4.1.1 Uji Multikolinearitas

Multikolinearitas adalah kondisi dimana hubungan antara variabel independen satu dengan variabel independen lainnya sangat tinggi sehingga tidak dapat diketahui variabel independen mana yang berpengaruh terhadap variabel dependennya. Tujuan dilakukannya uji multikolinearitas yaitu untuk mengetahui ada tidaknya kemiripan variabel independen satu dengan variabel independen lainnya dalam satu model. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel independen. Proses pengujian atau deteksi atas multikolinearitas dapat dilakukan dengan melihat *correlation matrix*. Stevens (1992) dalam Patrick (2007) merekomendasikan untuk mengeliminasi variabel independen yang mempunyai interkorelasi lebih besar dari 0,80. Sedangkan Mertler dan Vannatta (2001) dalam Patrick (2007) merekomendasikan untuk mengeliminasi variabel independen jika mempunyai interkorelasi sebesar 0,90.

Untuk mengatasi multikolinieritas, ada beberapa hal yang dapat dilakukan yaitu dengan menambah jumlah data atau mengurangi jumlah data observasi, menambah variabel bebasnya, mengganti data dan mentransformasi variabel. Cara mengatasi masalah multikolinearitas yang lebih sederhana adalah dengan mengeliminasi variabel independen yang dianggap mempunyai multikolinearitas.

Hal ini umum digunakan karena variabel independen yang dieliminasi mengukur informasi yang hampir sama.

3.4.1.2 Uji Heteroskedastisitas

Heteroskedastisitas adalah keadaan dimana residual atau error tidak memiliki varians yang konstan dari waktu ke waktu. Adanya heteroskedastisitas melanggar salah satu asumsi dalam *Ordinary Least Square* (OLS) yaitu homoskedastisitas, dimana pelanggaran ini menyebabkan hasil estimasi dengan OLS menghasilkan parameter yang bias, dan tidak efisien. Pengujian terhadap heteroskedastisitas pada metode OLS dapat menggunakan uji *White*. Jika hasil F-statistik lebih besar dari $\alpha = 5\%$, maka dapat dikatakan bahwa tidak terdapat masalah heteroskedastisitas.

3.4.1.3 Uji Autokorelasi

Autokorelasi adalah hubungan antara residual satu observasi dengan residual observasi lainnya. Autokorelasi lebih mudah timbul pada data yang bersifat *time-series*, karena berdasarkan sifatnya, data masa sekarang dipengaruhi oleh data pada masa-masa sebelumnya. Meskipun demikian, tetap dimungkinkan autokorelasi dijumpai pada data yang bersifat *cross section*. Untuk mendeteksi adanya autokorelasi dapat dilakukan dengan melakukan uji *Durbin-Watson*. Berdasarkan tabel *Durbin-Watson*, ada nilai batas atas (d_u) dan batas bawah (d_L) untuk setiap tingkat kepercayaan dan derajat kebebasan. Kriteria penilaian berdasarkan jangkauan tersebut adalah sebagai berikut :

Ada autokorelasi positif	Tidak dapat diputuskan	Menerima Hipotesis H_0 , tidak ada autokorelasi	Tidak dapat diputuskan	Ada Korelasi negatif
0	d_L	d_u	$4-d_u$	$4-d_L$
	1.10	1.54	2.46	2.9

- Jika statistik DW bernilai antara 0 hingga d_L , berarti ada korelasi positif
- Jika statistik DW bernilai antara d_L hingga d_u atau $4 - d_L$ hingga $4 - d_u$, berarti tidak dapat diketahui apakah ada autokorelasi atau tidak

- c. Jika statistik DW bernilai antara d_u hingga $4 - d_u$, berarti tidak ada korelasi
- d. Jika statistik DW bernilai antara $4 - d_l$ hingga d_l , berarti ada korelasi negatif

Apabila d berada di antara 1,54 dan 2,46 maka tidak ada autokorelasi, dan bila nilai d ada di antara 0 hingga 1,10 dapat disimpulkan bahwa data mengandung autokorelasi positif.

3.4.2 Pengujian Model

Untuk menguji hipotesis statistik akan dilakukan beberapa pengujian, yaitu:

3.4.2.1 Uji Koefisien Determinasi (Uji R^2)

Koefisien determinasi (*Goodness of Fit*) yang dinotasikan dengan R^2 merupakan suatu ukuran yang penting dalam regresi, karena dapat menginformasikan baik atau tidaknya model regresi yang terestimasi. Atau dengan kata lain, angka tersebut dapat mengukur seberapa dekatkah garis regresi yang terestimasi dengan data yang sesungguhnya.

Nilai koefisien determinasi (R^2) mencerminkan seberapa besar variasi dari variabel dependen Y dapat diterangkan oleh variabel independen X . Nilai R^2 mempunyai interval dari 0 sampai 1. Bila nilai koefisien determinasi (R^2) sama dengan 0 berarti variabel dependen Y tidak dapat diterangkan oleh variabel independen X sama sekali. Sementara bila nilai koefisien determinasi (R^2) sama dengan 1 berarti variabel dependen Y secara keseluruhan dapat diterangkan oleh variabel independen X . Dengan demikian, baik atau buruknya suatu persamaan regresi ditentukan oleh R^2 -nya yang mempunyai nilai antara 0 dan 1.

3.4.2.2 Uji-F

Uji-F dilakukan untuk melakukan uji hipotesis koefisien regresi secara bersamaan, melihat apakah seluruh variabel independen secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Uji-F dilakukan dengan membandingkan nilai F-statistik dengan F-tabel, jika F-statistik lebih besar dari nilai F-tabel maka model regresi tersebut signifikan. Cara lainnya dapat dilakukan dengan melihat nilai prob (F-statistik). Jika nilai prob (F-statistik) lebih kecil dari

$\alpha = 5\%$, maka seluruh variabel independen secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen.

3.4.2.3 Uji-t

Setelah melakukan uji koefisien secara keseluruhan maka selanjutnya adalah menghitung koefisien regresi secara individu, dengan menggunakan uji-t. Uji-t dilakukan untuk melihat apakah masing-masing variabel independen berpengaruh secara signifikan terhadap variabel dependen. Uji-t dilakukan dengan membandingkan nilai t-statistik dengan t-tabel, jika t-statistik lebih besar dari nilai t-tabel maka variabel independen berpengaruh secara signifikan terhadap variabel dependen. Uji-t juga dapat dilakukan dengan melihat nilai prob (t-statistik). Jika nilai prob (t-statistik) lebih kecil dari $\alpha = 5\%$, maka variabel independen secara berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen.



BAB 4
ANALISIS DAN PEMBAHASAN

4.1 Hasil Pemilihan Sampel

Penelitian ini akan menggunakan sampel Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia untuk tahun anggaran 2008-2009 yang telah diaudit oleh BPK RI dan memiliki data yang lengkap terkait dengan variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini, sehingga LKPD Pemerintah Provinsi dan LKPD dengan data variabel tidak lengkap juga akan dikeluarkan dari sampel. Berdasarkan kriteria pemilihan sampel pada Bab 3, maka sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebanyak 310 LKPD setiap tahunnya atau berjumlah 620 observasi untuk dua tahun pengamatan (2008 dan 2009). Daftar nama Pemerintah Daerah sebagai sampel dapat dilihat pada Lampiran 3. Proses pengambilan sampel ditunjukkan pada tabel 4.1 berikut ini.

Tabel 4.1
Proses Seleksi Sampel

	Proses Pengambilan Sampel	Total
Kriteria 1	LKPD pada tahun anggaran 2009	499
	Daerah yang baru terjadi pemekaran pada tahun 2008	(17)
	LKPD yang tersedia pada tahun anggaran 2008-2009	482
	LKPD Provinsi	(33)
	LKPD Kabupaten/Kota pada tahun 2008-2009 yang telah diaudit oleh BPK	449
Kriteria 2	Tidak memiliki data yang lengkap untuk pengukuran seluruh variabel, yaitu:	
	a. Laporan keuangan yang disajikan tidak lengkap	(7)
	b. Tidak menyajikan data jumlah SKPD pada LKPD atau pada LHP Sistem Pengendalian Internal	(67)
	c. Tidak menyajikan data jumlah anggota DPRD pada Buku Daerah Dalam Angka	(65)
	Jumlah	310
	Periode Penelitian : 2008 dan 2009	x 2
Jumlah Sampel Penelitian		620

4.2 Analisis Statistik Deskriptif

Dari 620 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota Tahun anggaran 2008-2009 yang digunakan dalam penelitian ini diperoleh statistik deskriptif yang dapat digunakan untuk mengetahui nilai rata-rata, standar deviasi, nilai minimum dan nilai maksimum atas variabel-variabel penelitian. Tabel 4.2 merupakan statistik deskriptif atas variabel dependen, yaitu tingkat pengungkapan LKPD pada tahun anggaran 2008-2009. Tabel 4.3 merupakan statistik deskriptif atas variabel independen, yaitu ukuran Pemerintah Daerah (*SIZE*), kekayaan Pemerintah Daerah (*WEALTH*), umur administratif Pemerintah Daerah (*AGE*), *intergovernmental revenue* (*IRGOV*), rasio kemandirian keuangan Pemerintah Daerah (*MANDIRI*), pembiayaan utang (*DEBT*), diferensiasi fungsional (*SKPD*), ukuran legislatif (*ULEG*) dan spesialisasi pekerjaan (*SPES*). Hasil statistik deskriptif pada tabel-tabel tersebut merupakan statistik deskriptif setelah dilakukan *winsorize*.

Tabel 4.2
Statistik Deskriptif Variabel Dependen
Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

DISC	N	Mean	Maximum	Minimum	Std. Dev.
2008	310	0.5124	0.7614	0.2403	0.0956
2009	310	0.5291	0.7992	0.3295	0.0901
2008-2009	620	0.5209	0.7992	0.2403	0.0932

Tabel 4.3
Statistik Deskriptif Variabel Independen Setelah Winsorize

VARIABEL	N	Mean	Max	Min	Std. Dev.
SIZE	620	1,612,514,917,916.46	11,274,149,041,305.40	142,557,863,305.32	1,273,341,701,596.39
ULEG	620	33.7387	55	20	9.6086
AGE	620	33.9742	59	1	23.01666
SKPD	620	50.6398	135	17	23.9895
SPES	620	0.3984	1	0	0.4899
WEALTH	620	44,045,815,346.48	524,716,517,055.53	1,330,312,650.76	59,817,643,874.37
IRGOV	620	0.8471	0.9780	0.5396	0.1012
DEBT	620	0.0107	0.2176	0	0.0244
MANDIRI	620	0.0672	0.4383	0.0022	0.0633

4.2.1 Variabel Dependen

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah tingkat pengungkapan wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Berdasarkan hasil statistik deskriptif pada tabel 4.2, menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib LKPD Kabupaten/Kota di Indonesia selama periode 2008-2009 adalah sebesar 52,09%. Sebelum dilakukan *winsorize*, tingkat pengungkapan LKPD terendah terjadi di Kabupaten Banyumas di Provinsi Jawa Tengah pada tahun 2008, yaitu sebesar 18,56% sedangkan tingkat pengungkapan tertinggi terjadi di Kabupaten Humbang Hasundutan di Provinsi Sumatera Utara pada tahun 2009 yaitu sebesar 79,92%. Namun, setelah dilakukan *winsorize*, tingkat pengungkapan yang terendah menjadi 24,03% sedangkan tingkat pengungkapan LKPD tertinggi tetap.

Nilai rata-rata tingkat pengungkapan wajib LKPD selama periode 2008-2009 sebesar 52,09% lebih besar bila dibandingkan dengan hasil penelitian Liestiani (2008) dan Lesmana (2010) yaitu masing-masing sebesar 35,45% dan 22%. Namun, nilai rata-rata pengungkapan tersebut masih lebih kecil bila dibandingkan dengan hasil penelitian Mandasari (2009) dalam Lesmana (2010) sebesar 52,57%. Hal ini mungkin disebabkan karena butir pengungkapan wajib yang digunakan dalam penelitian ini lebih banyak, yaitu 264 butir pengungkapan. Akan tetapi, pengungkapan yang dilakukan Pemerintah Daerah menunjukkan

adanya peningkatan dari tahun 2008 ke tahun 2009. Pada tahun 2008, rata-rata tingkat pengungkapan LKPD hanya sebesar 51,24% dan pada tahun 2009 menunjukkan peningkatan sehingga rata-rata pengungkapan menjadi 52,91%. Adanya peningkatan dalam pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah menunjukkan bahwa Pemerintah Daerah terus memperbaiki kualitas laporan keuangannya.

4.2.2 Variabel Independen

4.2.2.1 Ukuran Pemerintah Daerah

Variabel independen ukuran Pemerintah Daerah diukur dengan menggunakan proksi total aset yang dimiliki Pemerintah Daerah tersebut. Untuk memudahkan uji regresi, total aset diubah ke dalam bentuk natural logaritma. Berdasarkan hasil statistik deskriptif pada tabel 4.3 diatas, dapat dilihat bahwa total aset Pemerintah Daerah memiliki rata-rata sebesar Rp. 1.612.514.917.916,46 Sebelum dilakukan *winsorize*, nilai total aset tertinggi dimiliki oleh Kabupaten Kebumen di Provinsi Jawa Tengah pada tahun 2009 sebesar Rp. 13.094.843.705.556,73 dan nilai total aset terendah dimiliki oleh Pemerintah Kota Serang di Provinsi Banten pada tahun 2008 sebesar Rp 11.882.888.964. Namun, setelah dilakukan *winsorize*, nilai total aset tertinggi adalah sebesar Rp. 11.274.149.041.305,40, sedangkan nilai total aset terendah adalah Rp. 142.557.863.305,32.

4.2.2.2 Ukuran Legislatif

Variabel independen ukuran legislatif diukur dengan menggunakan proksi jumlah anggota Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD). Berdasarkan hasil statistik deskriptif pada tabel 4.3, dapat dilihat bahwa nilai rata-rata jumlah anggota DPRD yang dimiliki oleh Pemerintah Daerah adalah sebanyak 33,74. Anggota DPRD yang paling sedikit berjumlah 20 orang dimiliki oleh 36 Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia pada tahun 2008 dan 26 orang pada tahun 2009, sedangkan anggota DPRD terbanyak berjumlah 55 orang dimiliki oleh Pemerintah Kota Semarang di Provinsi Jawa Tengah pada tahun

2009. Setelah dilakukan *winsorize*, ternyata tidak terdapat data yang termasuk dalam *outlier* pada data jumlah anggota DPRD.

4.2.2.3 Umur Administratif Pemerintah Daerah

Variabel independen umur administratif Pemerintah Daerah diukur berdasarkan umur Pemerintah Daerah sejak terbitnya peraturan perundang-undangan pembentukan Pemerintah Daerah yang bersangkutan. Berdasarkan hasil statistik deskriptif pada tabel 4.3, dapat dilihat bahwa umur administratif Pemerintah Daerah kabupaten/kota di Indonesia memiliki rata-rata 33,97 tahun. Pemerintah Daerah kabupaten/kota yang memiliki umur termuda adalah 1 tahun dan umur tertua adalah 59 tahun yang merupakan umur administratif dari 62 Kabupaten/Kota yang ada di Indonesia. Pemerintah Daerah yang memiliki umur 1 tahun berarti kabupaten/kota tersebut merupakan hasil daerah pemekaran pada tahun 2007, yaitu Kota Subulussalam, Kabupaten Pidie Jaya, Kabupaten Batubara, Kabupaten Empat Lawang, Kabupaten Kudus, Kota Serang, Kabupaten Nagekeo, Kabupaten Sumba Barat daya, Kabupaten Sumba Tengah, Kabupaten Bolang Mongondow Utara, Kabupaten Buton Utara dan Kabupaten Konawe Utara. Setelah dilakukan *winsorize*, ternyata tidak terdapat data yang termasuk dalam *outlier* pada data umur administratif Pemerintah Daerah.

4.2.2.4 Kekayaan Pemerintah Daerah

Variabel independen kekayaan Pemerintah Daerah diukur dengan menggunakan proksi pendapatan asli daerah. Untuk memudahkan uji regresi, pendapatan asli daerah diubah ke dalam bentuk natural logaritma. Berdasarkan hasil statistik deskriptif pada tabel 4.3, dapat dilihat bahwa pendapatan asli daerah Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia memiliki rata-rata sebesar Rp 44.045.815.346.48. Sebelum dilakukan *winsorize*, nilai pendapatan asli daerah tertinggi adalah sebesar Rp 850.168.320.769,47 dimiliki oleh Kabupaten Badung di Provinsi Bali pada tahun 2009, sedangkan nilai pendapatan asli daerah terendah sebesar Rp 256.146.241 dimiliki oleh Kota Serang di Provinsi Banten tahun 2008. Namun, setelah dilakukan *winsorize*, pendapatan asli daerah tertinggi adalah

sebesar Rp 524.716.517.055,53 dan pendapatan asli daerah terendah sebesar Rp 1.330.312.650,76.

4.2.2.5 Diferensiasi Fungsional

Variabel independen diferensiasi fungsional diukur dengan menggunakan proksi jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Berdasarkan hasil statistik deskriptif pada tabel 4.3, Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia memiliki rata-rata jumlah SKPD sebesar 50,64. Sebelum dilakukan *winsorize*, jumlah SKPD paling sedikit adalah sebanyak 17 SKPD yang dimiliki oleh Kabupaten Kotawaringin Barat di Provinsi Kalimantan Tengah, sedangkan jumlah SKPD terbanyak adalah 203 SKPD yang dimiliki oleh Pemerintah Kota Samarinda di Provinsi Kalimantan Timur. Namun, setelah dilakukan *winsorize*, jumlah SKPD terbanyak adalah 135 SKPD dan SKPD terendah tetap sama yaitu 17 SKPD.

4.2.2.6 Spesialisasi Pekerjaan

Variabel independen spesialisasi pekerjaan diukur dengan menggunakan proksi latar belakang kepala daerah dan atau wakilnya, dimana variabel ini merupakan variabel *dummy*, yaitu kepala daerah/wakilnya yang berlatar belakang ekonomi akan diberi nilai satu (1) jika bukan diberi nilai nol (0). Berdasarkan hasil statistik deskriptif pada tabel 4.3, latar belakang kepala daerah dan atau wakil kepala daerah memiliki rata-rata sebesar 39,84%. Pada tabel 4.4 dibawah ini terlihat bahwa terdapat 247 atau hanya sebesar 40% sampel Pemerintah Daerah yang mempunyai Kepala Daerah dan atau Wakil Kepala Daerah yang berlatar belakang ekonomi dan akuntansi.

Tabel 4.4

Tabel Frekuensi Spesialisasi Pekerjaan

Spesialisasi Pekerjaan	Tahun		Total	%
	2008	2009		
Ekonomi	126	121	247	40%
Bukan Ekonomi	184	189	373	60%
			620	100%

4.2.2.7 Rasio Kemandirian Keuangan Daerah

Variabel independen rasio kemandirian keuangan daerah diukur dengan menggunakan proksi pendapatan asli daerah dibagi dengan total pendapatan transfer ditambah dengan total kewajiban. Berdasarkan hasil statistik deskriptif pada tabel 4.3, dapat dilihat bahwa rasio kemandirian keuangan daerah memiliki rata-rata sebesar 6,72%. Sebelum dilakukan *winsorize*, nilai rasio kemandirian keuangan daerah tertinggi sebesar 1,5576 dimiliki oleh Kabupaten Badung di Provinsi Bali yang berarti mempunyai kemampuan untuk membiayai kegiatan operasional daerahnya sendiri dengan pendapatan asli daerah, sisa pembiayaan dari pendapatan transfer dan hutang terhadap pihak luar. Sedangkan rasio kemandirian keuangan daerah terendah sebesar 0,0022 dimiliki oleh Kabupaten Langkat di Provinsi Sumatera Utara, yang berarti dalam menjalankan kegiatan operasionalnya, sumber pembiayaan yang berasal dari PAD hanya sebesar 0,22%, sisanya dibiayai oleh pendapatan transfer dan kewajiban. Namun, setelah dilakukan *winsorize*, nilai rasio kemandirian keuangan daerah tertinggi adalah 43,83%, sedangkan nilai rasio kemandirian keuangan daerah terendah tetap 0,2%.

4.2.2.8 Pembiayaan Utang

Variabel independen pembiayaan utang diukur dengan menggunakan proksi total kewajiban dibagi dengan total ekuitas. Berdasarkan hasil statistik deskriptif pada tabel 4.3, nilai rata-rata pembiayaan utang Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia adalah sebesar 1,07%. Sebelum dilakukan *winsorize*, nilai pembiayaan utang tertinggi adalah sebesar 1,4353 dimiliki oleh Kabupaten Maros di Provinsi Sulawesi Selatan pada tahun 2009, ini menunjukkan bahwa sebagian besar kegiatan di Kabupaten Maros dibiayai oleh hutang. Sedangkan nilai pembiayaan utang terendah sebesar 0% dimiliki oleh 63 Kabupaten/kota yang berarti seluruh asetnya dibiayai oleh ekuitas. Namun, setelah dilakukan *winsorize*, nilai pembiayaan tertinggi adalah sebesar 21,76%, sedangkan nilai pembiayaan utang terendah masih tetap 0%.

4.2.2.7 Intergovernmental Revenue

Variabel independen *intergovernmental revenue* diukur dengan menggunakan proksi total dana perimbangan dibagi dengan total pendapatan. Berdasarkan hasil statistik deskriptif pada tabel 4.3, *intergovernmental revenue* memiliki rata-rata sebesar 84,71%. Sebelum dilakukan *winsorize*, nilai *intergovernmental revenue* tertinggi adalah sebesar 97,80% dimiliki oleh Kabupaten Murung Raya di Provinsi Kalimantan Tengah pada tahun 2008, sedangkan nilai *intergovernmental revenue* terendah adalah sebesar 0%, dimiliki oleh Kota Serang di Provinsi Banten, artinya Kota Serang belum mendapat transfer dana perimbangan dari pemerintah pusat karena merupakan daerah pemekaran baru pada tahun 2007. Namun, setelah melakukan *winsorize*, *intergovernmental revenue* terendah adalah sebesar 53,96% sedangkan *intergovernmental revenue* tertinggi tetap sebesar 97,80%.

4.3 Pengujian Model

4.3.1 Uji Outlier

Sebelum melakukan uji model penelitian, yang harus dilakukan adalah pencarian *outlier*. *Outlier* merupakan data yang nilainya jauh berbeda atau menyimpang dari nilai-nilai lain secara umum. Untuk mengetahui apakah terdapat *outlier* dalam data yang digunakan maka dilakukan *treatment winsorize*, dengan membuat batasan data. Dari masing-masing variabel dihitung nilai rata-rata dan standar deviasi, kemudian nilai rata-rata dikurangi tiga kali standar deviasi disebut batas bawah (*bottom*) dan nilai rata-rata ditambah tiga kali nilai standar deviasi disebut batas atas (*top*).

Data dalam variabel dianggap sebagai *outlier* jika nilai data lebih kecil dari batas bawah yang telah ditetapkan atau lebih besar dari batas atas yang telah ditetapkan. Untuk menghilangkan *outlier* tersebut, dengan mengganti data yang melebihi batas atas dengan nilai batas atas dan mengganti data yang lebih kecil dari batas bawah dengan nilai batas bawah. Cara perhitungan *winsorize* tersebut didapatkan dari Hermawan (2009) dalam Manda (2010). Dari sembilan variabel yang diuji hanya tiga variabel yang tidak terdapat *outlier*, yaitu ukuran legislatif,

umur administratif Pemerintah Daerah dan spesialisasi pekerjaan. Statistik deskriptif setelah melakukan *winsorize* dapat dilihat pada tabel 4.2 dan tabel 4.3.

4.3.2 Uji Asumsi Klasik

Model regresi yang baik harus memenuhi asumsi klasik sehingga hasil analisis regresi dapat dikatakan BLUE (*Best Linear Unbiased Estimator*). Untuk memenuhi asumsi klasik tersebut, maka harus dilakukan uji asumsi klasik, yang terdiri dari uji multikolinearitas, uji autokorelasi, dan uji heteroskedastisitas.

4.3.2.1 Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas dilakukan untuk mengetahui ada tidaknya kemiripan antara variabel independen yang satu dengan yang lainnya dalam satu model. Multikolinearitas dapat diuji dengan menggunakan *correlation matrix*. Hasil pengujian multikolinearitas dapat dilihat pada tabel 4.5 berikut ini.

Tabel 4.5
Hasil Uji Multikolinearitas

	AGE	DEBT	IRGOV	MANDIRI	SIZE	SKPD	SPES	ULEG	WEALTH
AGE	1	-0.16	-0.22	0.27	0.49	0.20	-0.01	0.56	0.53
DEBT	-0.16	1	-0.02	-0.11	-0.24	-0.07	-0.03	-0.02	-0.17
IRGOV	-0.23	-0.02	1	-0.55	-0.33	-0.03	-0.03	-0.30	-0.53
MANDIRI	0.26	-0.11	-0.55	1	0.36	0.01	-0.01	0.28	0.75
SIZE	0.49	-0.24	-0.33	0.36	1	0.24	0.04	0.55	0.73
SKPD	0.20	-0.07	-0.03	0.01	0.24	1	0.03	0.25	0.17
SPES	0.00	-0.03	-0.03	-0.01	0.04	0.03	1	0.09	0.02
ULEG	0.56	-0.02	-0.30	0.28	0.55	0.25	0.09	1	0.59
WEALTH	0.53	-0.17	-0.53	0.75	0.73	0.17	0.02	0.59	1

Menurut Steven (1992) dalam Patrick (2007), jika antar variabel independen memiliki interkorelasi lebih besar dari 0,80 maka dapat dikatakan bahwa model penelitian terdapat multikolinearitas. Sedangkan Mertler dan Vannetta (2001) dalam Patrick (2007), mengatakan batasan multikolinearitas adalah 0,90. Dengan demikian, berdasarkan tabel *correlation matrix* diatas, dapat

dilihat bahwa nilai korelasi antar variabel independen kurang dari 0.80 maka dapat dikatakan bahwa dalam model penelitian ini terbebas dari masalah multikolinearitas.

4.3.2.2 Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi dilakukan untuk mengetahui apakah ada hubungan atau korelasi eror antar periode waktu. Untuk mendeteksi adanya masalah autokorelasi dapat melihat *Durbin-Watson Stat.*

Tabel 4.6
Hasil Uji Autokorelasi

R-Square	Adj. R-Square	F-statistic	Prob(F-Statistic)	Durbin-Watson
0.0931	0.0797	6.9563	0.0000	1.8731

Model regresi yang bebas dari autokorelasi memiliki angka Durbin-Watson dengan *range* antara 1,54-2,46. Berdasarkan tabel 4.6, dapat dilihat bahwa angka Durbin-Watson dalam penelitian ini adalah sebesar 1,8731, dengan demikian model regresi dalam penelitian ini bebas dari masalah autokorelasi.

4.3.2.3 Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas dilakukan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Untuk mendeteksi adanya heteroskedastisitas maka langkah yang harus dilakukan dengan melakukan uji *White Heteroscedasticity Test*. Tabel 4.7 berikut ini merupakan tabel tes untuk menguji ada atau tidaknya heteroskedastisitas dalam model yang digunakan.

Tabel 4.7
Hasil Uji Heteroskedastisitas

Heteroskedasticity Test: White			
F-statistic	1.169844	Probability	0.1993
Obs*R-squared	61.21172	Probability	0.2050

Dari tabel diatas dapat dilakukan pengujian seperti berikut ini:

H_0 : tidak ada heteroskedastisitas (homokedastisitas)

H_1 : ada heteroskedastisitas

Dalam pengujian ini jika nilai-p lebih kecil dari $\alpha=5\%$ maka tolak H_0 , yang berarti adanya heteroskedastisitas. Berdasarkan tabel 4.6 diatas nilai-p lebih besar dari $\alpha=5\%$ yaitu 0.1993, maka terima H_0 , yang berarti tidak ada heteroskedastisitas. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa dalam model penelitian ini terbebas dari masalah heteroskedastisitas.

4.3.3 Pengujian Regresi

Dalam penelitian ini, pengujian data dengan menggunakan metode *Ordinary Least Square (OLS)*. Tabel 4.8 berikut ini merupakan hasil pengujian metode regresi *ordinary least square* dengan menggunakan *software Eviews 6.0*.

Tabel 4.8
Hasil Uji Regresi

Variabel	Ekspektasi	Coefficient	Prob
C		0.382189	0.0354
SIZE	positif	-0.00358	0.3429
WEALTH	positif	0.012382	0.0923**
IRGOV	positif	-0.12507	0.0150*
MANDIRI	positif	-0.02685	0.3963
DEBT	positif	-0.05756	0.3556
SKPD	positif	0.000165	0.1462
ULEG	positif	0.000749	0.0770**
AGE	positif	0.000395	0.0247*
SPES	positif	0.006374	0.1947
R-Squared		0.0931	
Adjusted R-Squared		0.0797	
F-statistic		6.9563	
Prob(F-Statistic)		0.0000	
Durbin-Watson Stat		1.8731	

Keterangan:

* Signifikansi pada $\alpha = 5\%$, ** Signifikansi pada $\alpha = 10\%$,

4.3.3.1 Uji -F

Uji-F dilakukan untuk mengetahui apakah variabel independen secara bersama-sama mempengaruhi variabel dependen. Berdasarkan hasil uji regresi pada tabel 4.8, diketahui bahwa nilai Prob (*F-Statistic*) sebesar 0,00000 yang berarti lebih kecil dari $\alpha=5\%$. Hal ini menunjukkan bahwa dengan tingkat keyakinan 95% variabel independen secara bersama-sama signifikan mempengaruhi variabel dependen. Dengan kata lain, bahwa variabel ukuran Pemerintah Daerah, ukuran legislatif, umur administratif Pemerintah Daerah, kekayaan Pemerintah Daerah, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, rasio kemandirian keuangan daerah, pembiayaan utang dan *intergovernmental revenue* secara bersama-sama signifikan mempengaruhi tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia.

4.3.3.2 Uji Koefisien Determinasi (Uji R^2)

Koefisien determinasi mencerminkan seberapa besar variasi dalam variabel dependen mampu dijelaskan oleh variabel independen. Dari tabel 4.8 diperoleh nilai *R-squared* 9,31% dan *Adjusted R-Square* 7,97%. Hal ini menunjukkan bahwa 7,97% variasi tingkat pengungkapan dapat dijelaskan dengan variabel ukuran Pemerintah Daerah, kekayaan Pemerintah Daerah, *intergovernmental revenue*, rasio kemandirian keuangan daerah, pembiayaan utang, diferensiasi fungsional, ukuran legislatif, umur administratif Pemerintah Daerah dan spesialisasi pekerjaan. Sedangkan sisanya sebesar 92,03% dijelaskan oleh variabel-variabel lain di luar model penelitian. Hal ini disebabkan oleh masih banyaknya faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah yang tidak dimasukkan dalam penelitian ini.

4.4 Pengujian Hipotesis Penelitian

4.4.1 Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Berdasarkan hasil pengujian regresi pada tabel 4.8, dapat dilihat bahwa ukuran Pemerintah Daerah (*size*) memiliki nilai signifikansi (prob) sebesar 0,3429, lebih besar dari nilai $\alpha=5\%$, yang berarti hipotesis 1 ditolak. Artinya,

bahwa variabel ukuran Pemerintah Daerah memiliki hubungan yang tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia. Hasil penelitian ini sejalan dengan Lesmana (2010) yang menyatakan bahwa ukuran Pemerintah Daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Akan tetapi, hasil penelitian ini tidak sejalan dengan dengan hasil penelitian Patrick (2007) yang menyatakan bahwa ukuran organisasi berpengaruh positif dan sangat kuat terhadap penerapan sebuah inovasi baru, yaitu GASB 34. Begitu pula dengan hasil penelitian Sumarjo (2010) yang menyatakan bahwa semakin besar ukuran suatu Pemerintah Daerah maka semakin baik kinerja keuangan Pemerintah Daerah.

Hubungan yang tidak signifikan ini dikarenakan aset yang dimiliki Pemerintah Daerah biasanya berjumlah sangat besar yang tidak diiringi dengan kemampuan yang memadai atas pencatatan aset sesuai dengan standar yang berlaku sehingga sering menjadi kendala untuk melaporkannya dalam laporan keuangan karena belum semua aset yang dimiliki pemerintah dicatat dengan baik. Masalah lainnya yaitu dalam hal pengakuan aset, dalam SAP No. 01 tentang pengakuan aset mengatur bahwa aset harus dicatat berdasarkan nilai perolehan, padahal sebagian besar aset diperoleh pada tahun yang relatif lama sehingga nilai aset menjadi kurang relevan. Sehingga, Pemerintah Daerah kesulitan menentukan besarnya nilai aset yang dimiliki (Lesmana, 2010). Dengan demikian, semakin besar nilai aset yang dimiliki tidak mendorong Pemerintah Daerah untuk meningkatkan tingkat pengungkapan laporan keuangannya.

4.4.2 Pengaruh Ukuran Legislatif Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Berdasarkan hasil pengujian regresi pada tabel 4.8, dapat dilihat bahwa ukuran legislatif memiliki koefisien regresi positif sebesar 0.000749 dan nilai signifikansi (prob) sebesar 0,0770 lebih kecil dari nilai $\alpha=10\%$, yang berarti hipotesis 2 dapat diterima. Artinya, bahwa variabel ukuran legislatif memiliki hubungan positif dan signifikan yang marginal terhadap tingkat pengungkapan LKPD pada tingkat keyakinan 90%. Dengan kata lain, semakin banyak jumlah anggota DPRD memberikan dorongan kepada Pemerintah Daerah untuk

meningkatkan tingkat pengungkapan LKPD. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Darmastuti (2011) yang menemukan bahwa ukuran legislatif memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan rincian belanja bantuan sosial dan penelitian Giligan dan Matsusaka (2001) yang menunjukkan bahwa terdapat pengaruh positif antara jumlah anggota legislatif terhadap kebijakan penerimaan dan pengeluaran suatu Pemerintah Daerah. Akan tetapi, berbeda dengan hasil penelitian Sumarjo (2010) yang menyatakan bahwa tidak terdapat pengaruh antara jumlah anggota DPRD terhadap kinerja keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia.

Adanya hubungan positif yang signifikan antara ukuran legislatif dan tingkat pengungkapan LKPD, disebabkan karena DPRD sebagai wakil masyarakat memiliki fungsi pengawasan, yaitu mengontrol jalannya pemerintahan agar selalu sesuai dengan aspirasi masyarakat dan mengawasi pelaksanaan dan pelaporan informasi keuangan Pemerintah Daerah agar tercipta suasana pemerintahan daerah yang transparan dan akuntabilitas. Hal ini juga didukung dalam Undang-undang No. 32 Tahun 2004 Pasal 184 perihal pertanggungjawaban pelaksanaan APBD ayat 1 yang menyatakan bahwa Kepala Daerah menyampaikan rancangan Perda tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD kepada DPRD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksaan Keuangan paling lambat 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berlangsung. Dengan demikian, semakin banyaknya jumlah anggota DPRD akan memberikan tekanan yang lebih besar pada Pemerintah Daerah untuk melakukan pengungkapan secara lengkap.

4.4.3 Pengaruh Umur Administratif Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Berdasarkan hasil pengujian regresi pada tabel 4.8, dapat dilihat bahwa umur administratif Pemerintah Daerah memiliki koefisien regresi positif sebesar 0.000395 dan nilai signifikansi (prob) sebesar 0,0247 lebih kecil dari nilai $\alpha=5\%$, yang berarti hipotesis 3 dapat diterima. Artinya, bahwa variabel umur administratif Pemerintah Daerah memiliki hubungan positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD pada tingkat keyakinan 95%. Semakin tua umur administratif Pemerintah Daerah memberikan dorongan kepada Pemerintah

Daerah untuk melakukan pengungkapan LKPD secara lengkap. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Lesmana (2010) yang menyatakan bahwa umur Pemerintah Daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan.

Adanya hubungan positif yang signifikan antara umur administratif Pemerintah Daerah dan tingkat pengungkapan LKPD, disebabkan karena Pemerintah Daerah yang sudah lama berdiri memiliki lebih banyak informasi yang dapat diungkapkan dibandingkan dengan Pemerintah Daerah yang baru berdiri dan adanya pengalaman masa lalu yang dapat dilihat dari hasil pemeriksaan LKPD oleh BPK RI pada tahun anggaran sebelumnya, yang membuat Pemerintah Daerah akan selalu berusaha untuk memperbaikinya pada tahun anggaran berikutnya.

4.4.4 Pengaruh Kekayaan Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Berdasarkan hasil pengujian regresi pada tabel 4.8, dapat dilihat bahwa kekayaan Pemerintah Daerah memiliki koefisien regresi positif sebesar 0.012382 dan nilai signifikansi (prob) sebesar 0,0923 lebih kecil dari nilai $\alpha=10\%$, yang berarti hipotesis 4 dapat diterima. Artinya, bahwa variabel kekayaan Pemerintah Daerah memiliki hubungan positif dan signifikan yang marginal terhadap tingkat pengungkapan LKPD pada tingkat keyakinan 90%. Semakin tinggi tingkat kekayaan yang dimiliki Pemerintah Daerah maka semakin memberikan tekanan kepada Pemerintah Daerah untuk melakukan pengungkapan secara lengkap. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Liestiani (2008) yang menemukan bahwa kekayaan daerah berhubungan positif dan signifikan dengan tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemerintah Daerah. Lasward, et.al (2005) juga menemukan bahwa kekayaan kota berhubungan positif dan signifikan dengan tingkat pengungkapan sukarela laporan keuangan di internet.

Variabel kekayaan Pemerintah Daerah diproksikan dengan pendapatan asli daerah. Pendapatan asli daerah merupakan penerimaan dalam wilayahnya sendiri yang bersumber dari masyarakat yang terdiri dari pajak daerah, retribusi daerah dan penerimaan lainnya. Jika pendapatan asli daerah yang dimiliki Pemerintah

Daerah jumlahnya besar maka dapat dikatakan bahwa tingginya partisipasi masyarakat dalam membayar pajak dan retribusi daerah, sehingga pemerintah. sehingga Pemerintah Daerah akan terdorong untuk melakukan pengungkapan secara lengkap pada laporan keuangannya agar transparan dan akuntabel.

4.4.5 Pengaruh Diferensiasi Fungsional Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Berdasarkan hasil pengujian regresi pada tabel 4.8, dapat dilihat bahwa diferensiasi fungsional memiliki nilai signifikansi (*prob*) sebesar 0,1462, lebih besar dari nilai $\alpha=5\%$, yang berarti hipotesis 5 ditolak. Artinya, bahwa variabel diferensiasi fungsional tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan hasil penelitian Patrick (2007) yang menyatakan bahwa *functional differentiation* berpengaruh positif pada penerapan sebuah inovasi baru, yaitu GASB 34. Akan tetapi, hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Lesmana (2010) dan Hilmi (2011) yang menyatakan bahwa jumlah SKPD tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

Tidak terdapatnya pengaruh jumlah SKPD terhadap tingkat pengungkapan LKPD karena berdasarkan hasil pemeriksaan sistem pengendalian intern Pemerintah Daerah oleh Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) sering ditemukan bahwa pengelolaan dan penatausahaan keuangan SKPD belum menjalankan tugas dan fungsi sesuai ketentuan. Contohnya, hasil pemeriksaan sistem pengendalian intern di Kabupaten Bener Meriah menemukan bahwa pada 19 SKPD diketahui tidak membuat buku kas umum, buku rekapitulasi penerimaan harian dan buku pembantu perincian objek penerimaan. Pada Kabupaten Batubara juga pengelolaan dan penatausahaan kas pada Bendahara Pengeluaran SKPD belum tertib sehingga terdapat ketekoran kas. Dengan demikian, bahwa jumlah SKPD tidak dapat menjadi jaminan bahwa Pemerintah Daerah dapat melakukan pengungkapan secara lengkap pada laporan keuangannya.

4.4.6 Pengaruh Spesialisasi Pekerjaan Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Berdasarkan hasil pengujian regresi pada tabel 4.8, dapat dilihat bahwa spesialisasi pekerjaan memiliki nilai signifikansi (prob) sebesar 0,1947, lebih besar dari nilai $\alpha=5\%$, yang berarti hipotesis 6 ditolak. Artinya, bahwa variabel spesialisasi pekerjaan tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan Pemerintah Daerah kabupaten/kota di Indonesia. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Patrick (2007) yang menyatakan bahwa Pemerintah Daerah yang memiliki administrator yang memiliki spesialisasi pekerjaan yang ditunjukkan keterampilan dan pelatihan yang tinggi khususnya dibidang pelaporan keuangan/akuntansi dalam mengadopsi GASB 34. Akan tetapi, hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Darmastuti (2011) yang menunjukkan bahwa tidak terdapat pengaruh spesialisasi pekerjaan kepala daerah dan atau wakilnya terhadap pengungkapan belanja bantuan sosial.

Dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah menyebutkan bahwa Kepala daerah sebagai Pemegang Kekuasaan Pengelolaan Keuangan Daerah (PKPKD) yang berwenang menyelenggarakan keseluruhan pengelolaan keuangan daerah. Seharusnya Kepala daerah yang berlatar belakang ekonomi, termasuk akuntansi, lebih dapat mengelola keuangan daerah secara lebih baik, tetapi pada kenyataannya masih banyaknya kepala daerah yang bukan berlatar belakang ekonomi. Dengan demikian, latar belakang pendidikan kepala daerah dan atau wakilnya tidak memberikan dorongan untuk melakukan pengungkapan LKPD secara lengkap.

4.4.7 Pengaruh Rasio Kemandirian Keuangan Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Berdasarkan hasil pengujian regresi pada tabel 4.8, dapat dilihat bahwa rasio kemandirian keuangan daerah memiliki koefisien regresi negatif sebesar -0,02685 dan nilai signifikansi (prob) sebesar 0,3963 lebih besar dari nilai $\alpha=5\%$, yang berarti hipotesis 7 ditolak. Artinya, bahwa variabel rasio kemandirian keuangan daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan

wajib laporan keuangan Pemerintah Daerah kabupaten/kota di Indonesia. Hasil ini tidak sejalan dengan Lesmana (2010) yang menyatakan bahwa rasio kemandirian keuangan Pemerintah Daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

Adanya hubungan negatif dan tidak signifikan antara rasio kemandirian keuangan daerah dengan tingkat pengungkapan LKPD, karena semakin tinggi rasio kemandirian keuangan Pemerintah Daerah menunjukkan semakin mandiri Pemerintah Daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan dan pelayanan kepada masyarakat sehingga tingkat ketergantungan kepada pihak eksternal menjadi rendah. Hal inilah yang membuat Pemerintah Daerah tidak termotivasi untuk meningkatkan pengungkapan laporan keuangannya karena rendahnya tuntutan transparansi dan akuntabilitas LKPD dari pihak eksternal.

4.4.8 Pengaruh Pembiayaan Utang Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib LKPD

Berdasarkan hasil pengujian regresi pada tabel 4.8, dapat dilihat bahwa rasio kemandirian keuangan daerah memiliki koefisien regresi negatif sebesar $-0,05756$ dan nilai signifikansi (prob) sebesar $0,3556$ lebih besar dari nilai $\alpha=5\%$, yang berarti hipotesis 8 ditolak. Artinya, bahwa variabel pembiayaan utang tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan Pemerintah Daerah kabupaten/kota di Indonesia. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan hasil penelitian Patrick (2007) yang menemukan bahwa ada pengaruh positif dari pembiayaan utang sebagai determinasi untuk mengadopsi GASB 34. Akan tetapi, hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Lesmana (2010) yang menunjukkan bahwa tidak ada pengaruh pembiayaan utang terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

Kreditor yang memberikan pinjaman kepada debitur membutuhkan informasi yang lengkap agar dapat memprediksi bahwa debitur dapat memenuhi kewajibannya untuk membayar utang pada waktu yang telah ditentukan. Oleh karena itu, Pemerintah Daerah harus menyusun laporan keuangan yang transparan dan akuntabel. Akan tetapi, pembiayaan utang yang terjadi di Pemerintah Daerah

itu sangat kecil, dapat dilihat pada tabel 4.3 statistik deskriptif bahwa nilai rata-rata pembiayaan utang Pemerintah Daerah tahun 2008-2009 hanya sebesar 1,07%, dimana nilai pembiayaan utang terendah adalah 0%. Artinya, bahwa kegiatan Pemerintah Daerah yang dibiayai melalui hutang jumlahnya kecil dan tidak semua Pemerintah Daerah melakukan pembiayaan kegiatannya melalui utang. Dengan demikian, adanya pembiayaan utang tidak memberikan tekanan kepada Pemerintah Daerah untuk meningkatkan pengungkapan laporan keuangannya dikarenakan rata-rata pembiayaan utang yang sangat kecil. Dapat dilihat dari tabel 4.9 berikut ini bahwa dari 620 total observasi terdapat 63 Pemerintah Daerah yang tidak melakukan pembiayaan utang.

Tabel 4.9

Tabel Frekuensi Pembiayaan Utang pada Pemerintah Daerah

Pembiayaan Utang	Tahun		Total
	2008	2009	
Ada	277	280	557
Tidak ada	33	30	63
			620

4.4.9 Pengaruh *Intergovernmental Revenue* Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan

Berdasarkan hasil pengujian regresi pada tabel 4.8, dapat dilihat bahwa *intergovernmental revenue* memiliki koefisien regresi negatif sebesar -0.12507 dan nilai signifikansi (prob) sebesar 0,0150 lebih kecil dari nilai $\alpha=5\%$. Artinya, bahwa variabel *intergovernmental revenue* memiliki hubungan negatif yang signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD pada tingkat keyakinan 95%. Hasil ini tidak sesuai dengan dugaan awal yang mengatakan bahwa *intergovernmental revenue* memiliki hubungan yang positif dengan tingkat pengungkapan LKPD. Dengan kata lain, semakin tinggi *intergovernmental revenue* tidak memberikan tekanan kepada Pemerintah Daerah untuk meningkatkan tingkat pengungkapan LKPD.

Hasil penelitian ini sejalan dengan Patrick (2007) yang menyatakan bahwa *intergovernmental revenue* berpengaruh negatif terhadap penerapan inovasi GASB 34. Robbin dan Austin (1986) dan Hilmi (2011) juga menemukan bahwa

hubungan tingkat ketergantungan akan mengurangi tingkat pengungkapan yang dilakukan. Adanya hubungan yang negatif dan signifikan antara *intergovernmental revenue* dan tingkat pengungkapan LKPD, dikarenakan pemerintah pusat selama ini kurang memberikan kontrol terhadap penggunaan dana perimbangan sehingga Pemerintah Daerah tidak memiliki dorongan untuk meningkatkan pengungkapan dalam LKPD mereka.

BAB 5

KESIMPULAN DAN SARAN

5.1 Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menganalisis pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia pada tahun anggaran 2008 dan 2009. Berdasarkan hasil pengujian ditemukan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten/Kota di Indonesia selama periode 2008-2009 adalah sebesar 52,09%. Tingkat pengungkapan yang dilakukan pemerintah daerah menunjukkan adanya peningkatan dari tahun 2008 ke tahun 2009. Pada tahun 2008, rata-rata tingkat pengungkapan LKPD adalah sebesar 51,24% dan pada tahun 2009 rata-rata pengungkapan meningkat menjadi 52,91%. Adanya peningkatan dalam pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah menunjukkan bahwa pemerintah daerah berusaha untuk terus memperbaiki kualitas laporan keuangannya.

Hasil penelitian ini menemukan bahwa dari 9 (sembilan) variabel yang diuji hanya 4 (empat) variabel independen yang memberikan pengaruh yang signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia pada tahun 2008-2009, yaitu ukuran legislatif, umur administratif Pemerintah Daerah, kekayaan Pemerintah Daerah, dan *intergovernmental revenue*. Umur administratif pemerintah daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD, dimana semakin tua pemerintah daerah itu berdiri memiliki pengaruh terhadap semakin luasnya tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan karena memiliki lebih banyak informasi yang dapat diungkapkan bila dibandingkan dengan pemerintah yang baru berdiri. Kekayaan pemerintah daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Semakin tinggi kekayaan yang dimiliki pemerintah daerah mendorong pemerintah daerah untuk lebih transparan dalam membuat laporan keuangannya.

Ukuran legislatif juga memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD, hal ini mengindikasikan bahwa fungsi pengawasan DPRD terhadap pemerintah sudah berjalan dengan efektif. Sedangkan *intergovernmental revenue* memiliki pengaruh negatif yang signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD, artinya semakin tinggi *intergovernmental revenue* tidak mendorong pemerintah daerah untuk meningkatkan tingkat pengungkapan LKPD. Variabel independen lainnya, yaitu ukuran pemerintah daerah, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, pembiayaan utang dan rasio kemandirian keuangan daerah tidak terbukti mempunyai pengaruh terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia tahun anggaran 2008-2009.

5.2 Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang memerlukan perbaikan dalam penelitian-penelitian selanjutnya. Keterbatasan-keterbatasan pada penelitian ini adalah:

1. Penelitian ini menggunakan data laporan keuangan pemerintah daerah pada tahun anggaran 2008 dan 2009. Penggunaan tahun yang lebih baru dan waktu yang lebih panjang dapat memberikan gambaran yang lebih terkini dari praktek pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia.
2. Karakteristik yang digunakan dalam penelitian ini hanya menjelaskan sebagian kecil dari faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah, yang berarti masih ada faktor-faktor lain yang dapat menjelaskan tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah yang tidak dimasukkan kedalam penelitian ini karena keterbatasan waktu dan data.

5.3 Saran

Penelitian lanjutan mengenai tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah menjadi suatu hal yang penting untuk dikembangkan dan diteliti lebih jauh lagi karena masih sangat jarang dilakukan. Dengan

mempertimbangkan hasil yang diperoleh dan keterbatasan penelitian, maka peneliti menyarankan hal-hal seperti berikut ini:

1. Untuk penelitian-penelitian selanjutnya diharapkan dapat menggunakan data laporan keuangan pemerintah daerah yang paling baru, misalnya laporan keuangan pemerintah daerah pada tahun anggaran 2011 atau 2012 dan periode waktu yang lebih panjang sehingga lebih kelihatan perkembangan tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah di Indonesia.
2. Untuk penelitian-penelitian selanjutnya, sebaiknya menambahkan variabel penelitian lainnya yang diduga memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah, misalnya opini audit, jumlah temuan pemeriksaan dan tingkat penyimpangan.
3. Untuk penelitian-penelitian selanjutnya, diharapkan dapat meneliti tingkat pengungkapan wajib LKPD berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan yang diatur dalam Peraturan Pemerintahan No. 71 Tahun 2010 jika sudah diterapkan dalam Pemerintahan.

5.4 Implikasi Hasil Penelitian

Dalam penelitian ini menemukan bahwa beberapa karakteristik pemerintah daerah terbukti mempengaruhi tingkat pengungkapan LKPD, yaitu umur administratif pemerintah daerah, ukuran legislatif, kekayaan pemerintah daerah dan *intergovernmental revenue*. Dengan demikian, karakteristik pemerintah daerah tersebut diharapkan dapat menjadi pertimbangan pemerintah daerah dalam meningkatkan pengungkapan informasi pada laporan keuangannya. Dalam prakteknya juga pemerintah pusat telah memberlakukan sistem *reward* berupa pemberian insentif terhadap Pemerintah Daerah yang menyajikan laporan keuangannya secara lengkap, sehingga Pemerintah Daerah termotivasi untuk meningkatkan kualitas laporan keuangannya dalam bentuk pengungkapan yang lengkap.

DAFTAR REFERENSI

- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2010). *Ikhtisar Laporan Hasil Pemeriksaan*.
- Bastari, Iman. (2004). *Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah dan Standar Akuntansi Pemerintahan sebagai Wujud Reformasi Manajemen Keuangan Daerah*. Jakarta: Anggota Komite Kerja Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Biro Pusat Statistik Indonesia. (2008 & 2009). *Daerah Dalam Angka*.
- Darmastuti, Dewi. (2011). *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Pengungkapan Belanja Bantuan Sosial Pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Di Indonesia*. Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Depok.
- Dwirandra. (2006). *Efektivitas Dan Kemandirian Keuangan Daerah Otonom Kabupaten/Kota Di Propinsi Bali Tahun 2002-2006*.
- Giligan, Thomas W., & Matsusaka, J. G. (2001). *Fiscal Policy, Legislature Size, and Political Parties: Evidence from State and Local Governments in the First Half of the 20th Century*. National Tax Journal. Vol 54: 57-82
- Halim, A., & Abdullah, S. (2006). *Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintahan Daerah*. Jurnal Akuntansi Pemerintah.
- Haryanto, J. T. (2002). *Kemandirian Daerah Sebuah Perspektif Dengan Metode Path Analysis*.
- Hilmi, Amiruddin. Z. (2011). *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi 2006-2009*. Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Depok.
- Hossain, M., & Hammami, H. (2009). *Voluntary Disclosure in The Annual Reports of An Emerging Country: The Case of Qatar*. Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting.
- Ingram, R. W. (1984). *Economic Incentives and the Choice of State Government Accounting Practices*. Journal of Accounting Research , Vol.22.
- Kartiwa, H. (2006). *Implementasi Peran dan Fungsi DPRD dalam Rangka Mewujudkan "Good Governance"*.
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. (2006). *Buletin Teknis No.03 Penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Sesuai dengan SAP dengan Konversi*.

- Lasward, F., Fisher, R., & Oyelere, P. (2005). *Determinant of Voluntary Internet Financial Reporting by Local Government Authorities*. Journal of Accounting and Public Policy.
- Lesmana, Sigit I. (2010). *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib di Indonesia*. Thesis, Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret . Surakarta.
- Liestiani, Annisa. (2008). *Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia Untuk Tahun Anggaran 2006*. Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Depok
- Nachrowi, D. N., & Usman, H. (2006). *Pendekatan Populer dan Praktis Ekonometrika untuk Analisis Ekonomi dan Keuangan*. Jakarta: Lembaga Penerbit FEUI.
- Nordiawan, D., & Hertianti, A. (2010). *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta Selatan: Salemba Empat.
- Patrick, Patricia A. 2007. *The determinants of organizational innovativeness: The adoption of GASB 34 in Pennsylvania local government*. Ph.D. dissertation, The Pennsylvania State University, United States–Pennsylvania. Retrieved August 8, 2011, from Accounting & Tax Periodicals. (Publication No. AAT 3266180).
- Republik Indonesia. (1999). *Undang-Undang RI No. 22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah*.
- _____. (2003). *Undang-Undang RI No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*.
- _____. (2004). *Undang-Undang RI No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara*.
- _____. (2004). *Undang-Undang RI No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Keuangan Negara*.
- _____. (2004). *Undang-Undang RI No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah*.
- _____. (2004). *Undang-Undang RI No. 33 Tahun 2004 tentang Peimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah*.
- _____. (2005). *Peraturan Pemerintah RI No. 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*.
- _____. (2006). *Peraturan Menteri Dalam Negeri RI No. 13 Tahun 2006 Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah*.

- Robbin, W. A., & Austin, K. R. (1986). *Disclosure Quality in Governmental Financial Reports: An Assessment of The Appropriateness of a Compound Measure*. Journal of Accounting Research .
- Santosa, B. P., & Rahayu, R. P. (2005). *Analisis Pendapatan Asli Daerah Dan Faktor-Faktor yang Mempengaruhinya Dalam Upaya Pelaksanaan Otonomi Daerah di Kabupaten Kediri*. Dinamika Pembangunan.
- Sekaran, U., & Bougi, R. (2010). *Research Methods for Business a Skill Building Approach 5th Edition*. United Kingdom: John Willey & Sons Ltd.
- Sinaga, Jamason. (2005). *Selamat Datang Standar Akuntansi Pemerintahan*.
- Sinaga, Y. F. (2011). *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Pelaporan Keuangan Di Internet Secara Sukarela Oleh Pemerintah Daerah*. Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro. Semarang.
- Suhardjanto, Djoko., Miranti, Laras. (2009). *Indonesian Environmental Reporting Index Dan Karakteristik Perusahaan*. Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia. Vol. 13, No.1
- Sumarjo, Hendro. (2010). *Pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah*. Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret Surakarta.
- Syahrudin, H., Taifur, Werry Darta. (2002). *Peranan DPRD Untuk Mencapai Tujuan Desentralisasi Dan Perspektif Daerah Tentang Pelaksanaan Desentralisasi*. Regional University Research, Fakultas Ekonomi Pusat Studi Kependudukan, Universitas Andalas, Padang.
- Winarno, Wing. W. (2009). *Analisis Ekonometrika dan Statistika dengan Eviews*. Yogyakarta: Unit Penerbit dan Percetakan Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN.
- Zimmerman, J. L. (1977). *The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives*. Journal of Accounting Research.

**LAMPIRAN 1: Tabel *Checklist* Pengungkapan Laporan Keuangan
Pemerintah Daerah Berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintah**

NAMA KABUPATEN/KOTA :

PROVINSI :

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, mengungkapkkan:			
	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 mengungkapkkan:			
	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 mengungkapkkan 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/diaku 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			
			Tambahan 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			
			Tambahan 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	Rincinan 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 2 : Elemen Pengungkapan Wajib LKPD
Penelitian Lesmana (2010)

Elemen Pengungkapan Wajib	Ya/Tidak
<p>PSAP Nomor 05 tentang Akuntansi Persediaan</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan; 2. Penjelasan lebih lanjut persediaan seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, barang atau perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi, barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, dan barang yang masih dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat ; 3. Kondisi persediaan. 	
<p>PSAP Nomor 06 tentang Akuntansi Investasi</p> <ol style="list-style-type: none"> 4. Kebijakan akuntansi untuk penentuan nilai investasi; 5. Jenis-jenis investasi, investasi permanen dan nonpermanen; 6. Perubahan harga pasar baik investasi jangka pendek maupun investasi jangka panjang; 7. Penurunan nilai investasi yang signifikan dan penyebab penurunan tersebut; 8. Investasi yang dinilai dengan 1 ngan nilai wajar dan alasan penerapannya; 9. Perubahan pos investasi 	
<p>PSAP Nomor 07 tentang Akuntansi Aset Tetap</p> <ol style="list-style-type: none"> 10. Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat (carrying amount); Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan: 11. Penambahan; 12. Pelepasan; 13. Akumulasi penyusutan dan perubahan nilai, jika ada; 14. Mutasi aset tetap lainnya. <p>Informasi penyusutan, meliputi:</p> <ol style="list-style-type: none"> 15. Nilai penyusutan; 16. Metode penyusutan yang digunakan; 17. Masa manfaat atau tarif penyusutan yang 	

<p>digunakan;</p> <ol style="list-style-type: none"> 18. Nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode; 19. Eksistensi dan batasan hak milik atas aset tetap; 20. Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan aset tetap; 21. Jumlah pengeluaran pada pos aset tetap dalam konstruksi; 22. Jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap. <p>Jika aset tetap dicatat pada jumlah yang dinilai kembali, hal-hal berikut harus diungkapkan:</p> <ol style="list-style-type: none"> 23. Dasar peraturan untuk menilai kembali aset tetap; 24. Tanggal efektif penilaian kembali 25. Jika ada, nama penilai independen 26. Hakikat setiap petunjuk yang digunakan untuk menentukan biaya pengganti 27. Nilai tercatat setiap jenis aset tetap 	
<p>PSAP Nomor 08 tentang Akuntansi Konstruksi dalam Pengerjaan</p> <ol style="list-style-type: none"> 28. Rincian kontrak konstruksi dalam pengerjaan berikut tingkat penyelesaian dan jangka waktu penyelesaiannya; 29. Nilai kontrak konstruksi dan sumber pembiayaannya; 30. Jumlah biaya yang telah dikeluarkan; 31. Uang muka kerja yang diberikan; 32. Retensi. 	
<p>PSAP Nomor 09 tentang Akuntansi Kewajiban</p> <ol style="list-style-type: none"> 33. Jumlah saldo kewajiban jangka pendek dan jangka panjang yang diklasifikasikan berdasarkan pemberi pinjaman; 34. Jumlah saldo kewajiban berupa utang pemerintah berdasarkan jenis sekuritas utang pemerintah dan jatuh temponya; 35. Bunga pinjaman yang terutang pada periode berjalan dan tingkat bunga yang berlaku; 36. Konsekuensi dilakukannya penyelesaian kewajiban sebelum jatuh tempo; <p>Perjanjian restrukturisasi utang meliputi:</p> <ol style="list-style-type: none"> 37. Pengurangan pinjaman; 38. Modifikasi persyaratan utang; 39. Pengurangan tingkat bunga pinjaman; 40. Pengunduran jatuh tempo pinjaman; 41. Pengurangan nilai jatuh tempo pinjaman; 	

<p>42. Pengurangan jumlah bunga terutang sampai dengan periode pelaporan.</p> <p>43. Jumlah tunggakan pinjaman yang disajikan dalam bentuk daftar umur utang berdasarkan kreditur.</p> <p>Biaya pinjaman:</p> <p>44. Perlakuan biaya pinjaman;</p> <p>45. Jumlah biaya pinjaman yang dikapitalisasi pada periode yang bersangkutan;</p> <p>46. Tingkat kapitalisasi yang dipergunakan</p>	
---	--

LAMPIRAN 3 : Daftar Pemerintah Daerah Di Indonesia Sebagai Sampel

No.	Nama Provinsi	Nama Entitas Kabupaten/Kota
1	Provinsi NAD	Kabupaten Aceh Barat
2		Kabupaten Aceh Barat Daya
3		Kabupaten Aceh Besar
4		Kabupaten Aceh Jaya
5		Kabupaten Aceh Selatan
6		Kabupaten Aceh Singkil
7		Kabupaten Aceh tamiang
8		Kabupaten Aceh tengah
9		Kabupaten Aceh tenggara
10		Kabupaten Aceh timur
11		Kabupaten Bener Meriah
12		Kabupaten Bireuen
13		Kabupaten Aceh Utara
14		Kabupaten Gayo Lues
15		Kabupaten Nagan Raya
16		Kabupaten Pidie
17		Kabupaten Pidie Jaya
18		Kabupaten Simeulue
19		Kota Subulussalam
20		Kota Langsa
21		Kota Banda Aceh
22		Kota Lhokseumawe
23		Kota Sabang
24	Provinsi Sumatera Utara	Kabupaten Asahan
25		Kabupaten Batubara
26		Kabupaten Dairi
27		Kabupaten Deli Serdang
28		Kabupaten Humbang Hasundutan
29		Kabupaten Karo
30		Kabupaten Labuhanbatu
31		Kabupaten Langkat
32		Kabupaten Mandailing natal
33		Kabupaten Nias
34		Kabupaten Nias selatan
35		Kabupaten Pakpak Bharat

36		Kabupaten Samosir
37		Kabupaten Serdang Bedagai
38		Kabupaten Simalungun
39		Kabupaten Tapanuli Selatan
40		Kabupaten Tapanuli Tengah
41		Kabupaten Tapanuli Utara
42		Kota Tanjung Balai
43		Kabupaten Toba Samosir
44		Kota Binjai
45		Kota Medan
46		Kota Pematang Siantar
47		Kota Padang Sidempuan
48		Kota Sibolga
49		Kota Tebing Tinggi
50	Provinsi Sumatera Barat	Kabupaten Agam
51		Kabupaten Lima Puluh Kota
52		Kabupaten Pesisir Selatan
53		Kabupaten Sijunjung
54		Kabupaten Solok
55		Kabupaten Tanah Datar
56		Kabupaten Padang Pariaman
57		Kabupaten Pasaman
58		Kota Padang
59		Kota Bukittinggi
60		Kota Payakumbuh
61	Provinsi Riau	Kabupaten Bengkalis
62		Kabupaten Indragiri Hilir
63		Kabupaten Indragiri Hulu
64		Kabupaten Pelalawan
65		Kabupaten Rokan Hulu
66		Kabupaten Rokan Hilir
67		Kota Dumai
68	Provinsi Jambi	Kota Pekanbaru
69		Kabupaten Batang Hari
70		Kabupaten Bungo
71		Kabupaten Kerinci
72		Kabupaten Merangin
73		Kabupaten Muaro Jambi
74		Kabupaten Surolangun
75		Kabupaten Tanjung Jabung Timur
76		Kabupaten Tanjung Jabung Barat

77		Kabupaten Tebo
78		Kota Jambi
79	Provinsi Sumatera Selatan	Kabupaten Banyuasin
80		Kabupaten Lahat
81		Kabupaten Empat Lawang
82		Kabupaten Muara Enim
83		Kabupaten Musi Banyuasin
84		Kabupaten Musi Rawas
85		Kabupaten Ogan Ilir
86		Kabupaten Ogan Komering Ilir
87		Kabupaten Ogan Komering Ulu Selatan
88		Kabupaten Ogan Komering Ulu
89		Kabupaten Ogan Komering Ulu Timur
90		Kota Lubuk Linggau
91		Kota Palembang
92		Kota Pagar alam
93		Kota Prabumulih
94	Provinsi Bengkulu	Kota Bengkulu
95		Kabupaten Bengkulu selatan
96		Kabupaten Kepahiang
97		Kabupaten Lebong
98		Kabupaten Mukomuko
99		Kabupaten Bengkulu utara
100		Kabupaten Kaur
101		Kabupaten Seluma
102		Kabupaten Rejang Lebong
103	Provinsi Lampung	Kabupaten Lampung barat
104		Kabupaten Lampung selatan
105		Kabupaten Lampung tengah
106		Kabupaten Lampung timur
107		Kabupaten Lampung utara
108		Kabupaten Tanggamus
109		Kabupaten Tulang Bawang
110		Kabupaten Way Kanan
111		Kota Bandar Lampung
112	Provinsi Kep. Bangka Belitung	Kabupaten Bangka barat
113		Kabupaten Bangka selatan
114		Kabupaten Bangka tengah
115		Kabupaten Belitung
116		Kabupaten Belitung timur
117		Kabupaten Pangkalpinang

118		Kabupaten Karimun
119		Kabupaten Lingga
120		Kota Batam
121		Kota Tanjung Pinang
122		Kabupaten Natuna
123	Provinsi Jawa Barat	Kabupaten Bogor
124		Kabupaten Purwakarta
125		Kabupaten Sukabumi
126		Kota Banjar
127		Kota Sukabumi
128		Kabupaten Bandung
129		Kabupaten Ciamis
130		Kabupaten Cianjur
131		Kabupaten Garut
132		Kabupaten Indramayu
133		Kabupaten Karawang
134		Kota Tasikmalaya
135		Kota Bekasi
136		Kabupaten Tasikmalaya
137	Provinsi Jawa Tengah	Kabupaten Tegal
138		Kabupaten Banjarnegara
139		Kabupaten Banyumas
140		Kabupaten Batang
141		Kabupaten Blora
142		Kabupaten Cilacap
143		Kabupaten Demak
144		Kabupaten Jepara
145		Kabupaten Kebumen
146		Kabupaten Kendal
147		Kabupaten Klaten
148		Kabupaten Kudus
149		Kabupaten Magelang
150		Kabupaten Pati
151		Kabupaten Pekalongan
152		Kabupaten Pemasang
153		Kabupaten Purbalingga
154		Kabupaten Purworejo
155		Kabupaten Rembang
156		Kabupaten Grobogan
157		Kabupaten Semarang
158		Kabupaten Sragen

159		Kabupaten Sukoharjo
160		Kabupaten Temanggung
161		Kabupaten Wonogiri
162		Kabupaten Wonosobo
163		Kota Magelang
164		Kota Salatiga
165		Kota Semarang
166		Kota Surakarta
167	Provinsi DI. Yogyakarta	Kabupaten Bantul
168		Kabupaten Gunung Kidul
169		Kabupaten Kulon Progo
170		Kabupaten Sleman
171		Kota Yogyakarta
172	Provinsi Jawa Timur	Kabupaten Bangkalan
173		Kabupaten Banyuwangi
174		Kabupaten Blitar
175		Kabupaten Bojonegoro
176		Kabupaten Bondowoso
177		Kabupaten Malang
178		Kabupaten Nganjuk
179		Kabupaten Probolinggo
180		Kabupaten Situbondo
181		Kabupaten Tulungagung
182		Kabupaten Gresik
183		Kabupaten Jombang
184		Kabupaten Kediri
185		Kabupaten Lamongan
186		Kota Malang
187	Provinsi Banten	Kabupaten Serang
188		Kabupaten Tangerang
189		Kota Serang
190	Provinsi Bali	Kabupaten Badung
191		Kabupaten Bangli
192		Kabupaten Buleleng
193		Kabupaten Gianyar
194		Kabupaten Karangasem
195		Kabupaten Jembrana
196		Kabupaten Klungkung
197		Kota Denpasar
198	Provinsi NTB	Kabupaten Lombok Timur
199		Kabupaten Sumbawa Barat

200		Kota Bima
201	Provinsi NTT	Kabupaten Alor
202		Kabupaten Belu
203		Kabupaten Ende
204		Kabupaten Flores Timur
205		Kabupaten Lembata
206		Kabupaten Manggarai
207		Kabupaten Manggarai Barat
208		Kabupaten Nagekeo
209		Kabupaten Ngada
210		Kabupaten Rote Ndao
211		Kabupaten Sumba Barat
212		Kabupaten Sumba Barat Daya
213		Kabupaten Sumba Tengah
214		Kabupaten Sumba Timur
215		Kabupaten Timor Tengah Selatan
216		Kota Kupang
217	Provinsi Kalimantan Barat	Kabupaten Ketapang
218		Kabupaten Melawi
219		Kabupaten Pontianak
220		Kabupaten Sambas
221		Kabupaten Sanggau
222		Kota Pontianak
223		Kabupaten Bengkayang
224		Kabupaten Kapuas Hulu
225		Kabupaten Landak
226		Kabupaten Sekadau
227		Kabupaten Sintang
228		Kabupaten Singkawang
229	Provinsi Kalimantan Tengah	Kabupaten Seruyan
230		Kabupaten Barito Utara
231		Kabupaten Barito Timur
232		Kabupaten Gunung Mas
233		Kabupaten Katingan
234		Kabupaten Kotawaringin barat
235		Kabupaten Kotawaringin timur
236		Kabupaten Lamandau
237		Kabupaten Murung Raya
238		Kabupaten Pulang Pisau
239		Kabupaten Sukamara
240		Kota Palangka Raya

241	Provinsi Kalimantan Timur	Kabupaten Kutai Barat
242		Kabupaten Kutai Timur
243		Kabupaten Bontang
244		Kota Samarinda
245		Kabupaten Berau
246		Kabupaten Bulungan
247		Kabupaten Nunukan
248		Kabupaten Paser
249		Kabupaten Penajam paser utara
250		Kota Balikpapan
251		Kota Tarakan
252	Provinsi Sulawesi Utara	Kabupaten Bolaang Mongondow Utara
253		Kabupaten Minahasa Utara
254		Kabupaten Minahasa Selatan
255		Kota Tomohon
256	Provinsi Sulawesi Selatan	Kabupaten Bantaeng
257		Kabupaten Jeneponto
258		Kabupaten Luwu Utara
259		Kabupaten Luwu Timur
260		Kabupaten Maros
261		Kabupaten Sinjai
262		Kabupaten Takalar
263		Kabupaten Tana Toraja
264		Kota Palopo
265		Kabupaten Barru
266		Kabupaten Bone
267		Kabupaten Bulukumba
268		Kabupaten Enrekang
269		Kabupaten Gowa
270		Kabupaten Luwu
271		Kabupaten Pangkajene dan Kepulauan
272		Kabupaten Pinrang
273		Kabupaten Parepare
274	Provinsi Sulawesi Tengah	Kabupaten Banggai
275		Kabupaten Banggai kepulauan
276		Kabupaten Donggala
277		Kabupaten Morowali
278		Kabupaten Poso
279		Kabupaten Tojo Una-una
280		Kabupaten Toli-toli
281		Kota Palu

282	Provinsi Sulawesi Tenggara	Kabupaten Buton
283		Kabupaten Kolaka
284		Kabupaten Konawe Selatan
285		Kabupaten Muna
286		Kabupaten Wakatobi
287		Kota Bau-bau
288		Kota Kendari
289		Kabupaten Bombana
290		Kabupaten Buton Utara
291		Kabupaten Kolaka Utara
292		Kabupaten Konawe
293		Kabupaten Konawe Utara
294	Provinsi Gorontalo	Kota Gorontalo
295	Provinsi Sulawesi Barat	Kabupaten Majene
296		Kabupaten Mamasa
297		Kabupaten Mamuju
298		Kabupaten Mamuju Utara
299		Kabupaten Polewali Mandar
300	Provinsi Maluku Utara	Kota Ternate
301	Provinsi Papua	Kabupaten Jayawijaya
302		Kabupaten Nabire
303		Kabupaten Paniai
304		Kabupaten Puncak Jaya
305		Kabupaten Waropen
306		Kabupaten Asmat
307		Kabupaten Boven Digoel
308		Kabupaten Jayapura
309		Kabupaten Kepulauan Yapen
310	Provinsi Papua Barat	Kabupaten Fakfak

LAMPIRAN 4 : Hasil Uji Regresi

Dependent Variable: DISC
 Method: Least Squares
 Date: 06/27/12 Time: 16:28
 Sample: 1 620
 Included observations: 620

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.382189	0.211172	1.809842	0.0708
SIZE	-0.003577	0.008838	-0.404729	0.6858
WEALTH	0.012382	0.009319	1.328606	0.1845
IRGOV	-0.125069	0.057481	-2.175828	0.0300
MANDIRI	-0.026849	0.102012	-0.263195	0.7925
DEBT	-0.057564	0.155354	-0.370532	0.7111
SKPD	0.000165	0.000157	1.053995	0.2923
ULEG	0.000749	0.000525	1.427470	0.1540
AGE	0.000395	0.000200	1.969427	0.0494
SPES	0.006374	0.007400	0.861440	0.3893
R-squared	0.093081	Mean dependent var		0.520870
Adjusted R-squared	0.079700	S.D. dependent var		0.093215
S.E. of regression	0.089424	Akaike info criterion		-1.974867
Sum squared resid	4.877911	Schwarz criterion		-1.903420
Log likelihood	622.2088	Hannan-Quinn criter.		-1.947095
F-statistic	6.956346	Durbin-Watson stat		1.873121
Prob(F-statistic)	0.000000			