

Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia  
Volume 9 Nomor 2, Desember 2012

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

**Dyah Setyaningrum**

*Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Indonesia*  
dystia\_01@yahoo.com

**Febriyani Syafitri**

*Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Indonesia*  
feby.syafitri\_89@yahoo.com

### *Abstract*

*The purpose of this research is to analyze the effect of local government characteristics on the level of disclosure of Local Government Financial Statements (LKPD) based on Government Accounting Standard. We use sample from 620 LKPD in Indonesia during 2008-2009. We found that the average rate of LKPD disclosure is 52.09%. The local government characteristics which are age, wealth and legislature size have significant positive effect on LKPD disclosure level, while intergovernmental revenues have significant negative effect. On the otherhand, government size, functional differentiation, work specialization, the ratio of financial independence and debt financing has no effect on LKPD disclosure level.*

**Keywords:** *local government financial statements, disclosure, government accounting standards*

### **Abstrak**

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan. Jumlah sampel yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 620 LKPD Kabupaten/Kota di Indonesia tahun 2008-2009. Rata-rata tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah adalah sebesar 52,09%. Karakteristik pemerintah daerah yang terdiri dari umur administratif pemerintah daerah, kekayaan pemerintah daerah, dan ukuran legislatif memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD, sedangkan *intergovernmental revenue* memiliki pengaruh negatif yang signifikan. 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, standar akuntansi pemerintahan**

### **PENDAHULUAN**

Sebagai pihak yang menjalankan roda pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan masyarakat, Pemerintah Daerah (Pemda) dituntut untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas terhadap pengelolaan keuangannya agar tercipta pemerintahan yang bersih. Salah satu upaya konkrit yang dilakukan adalah dengan menyajikan Laporan

Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang disusun berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Laporan keuangan yang dibuat Pemda setidaknya meliputi, Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Pengungkapan dalam laporan keuangan dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) dan pengungkapan sukarela (*voluntary*

*disclosure*) (Suhardjanto dan Yulianingtyas, 2011). *Mandatory disclosure* merupakan pengungkapan informasi yang wajib diumumkan sesuai dengan peraturan yang telah ditetapkan oleh badan otoriter. *Voluntary disclosure* merupakan pengungkapan yang disajikan diluar item-item yang wajib diungkapkan sebagai tambahan informasi bagi pengguna laporan keuangan. Tingkat pengungkapan wajib LKPD terhadap SAP di Indonesia masih rendah, rata-rata sebesar 35,45% (Liestiani 2008), 22% (Lesmana 2010), dan 51,56% (Suhardjanto et al 2010). Hal ini menunjukkan bahwa pemerintah daerah belum sepenuhnya mengungkapkan item pengungkapan wajib dalam laporan keuangannya. Kondisi tersebut membuat peneliti tertarik untuk menganalisis lebih lanjut mengenai faktor-faktor yang memengaruhi pengungkapan wajib LKPD terhadap SAP. Penelitian ini menggunakan *mandatory disclosure* karena membandingkan antara pengungkapan dalam LKPD dengan yang seharusnya diungkapkan berdasarkan SAP.

Patrick (2007) menemukan bahwa ukuran, kesempatan berinovasi, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, ketersediaan *slack resources*, dan pembiayaan utang merupakan karakteristik yang memiliki asosiasi positif terhadap penerapan inovasi administrasi GASB 34, sedangkan *intergovernmental revenue* memiliki asosiasi negatif.

Liestiani (2008) menemukan bahwa kekayaan, kompleksitas pemerintahan, dan jumlah temuan audit memengaruhi tingkat pengungkapan LKPD, sedangkan Lesmana (2010) menemukan bahwa umur Pemda dan rasio kemandirian keuangan daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Hasil berbeda terdapat pada penelitian Suhardjanto et al. (2010) dengan menggunakan modifikasi model Patrick (2007) yang menemukan bahwa dana perimbangan dan latar belakang bupati merupakan prediktor yang signifikan terhadap kepatuhan pengungkapan SAP yang wajib.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah dalam penelitian ini

menggunakan butir *checklist* pengungkapan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (PP No. 24/2005) sebanyak 264 butir yang dibagi dalam 5 (lima) kategori, yaitu (i) penyajian informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, dan 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; (v) pengungkapan-pengungkapan lainnya. Semakin banyak butir *checklist* yang relevan maka hasil persentase pengungkapan LKPD semakin mencerminkan kepatuhan pemerintah daerah dalam menyajikan laporan keuangannya sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah LKPD tahun anggaran 2008 dan 2009. Penelitian ini akan menguji secara komprehensif karakteristik Pemda yang diduga memengaruhi tingkat pengungkapan wajib LKPD, yang pada penelitian sebelumnya diteliti secara terpisah. Karakteristik Pemda yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari ukuran Pemda, ukuran legislatif, umur administratif Pemda, kekayaan Pemda, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, dan rasio kemandirian keuangan daerah dan lingkungan eksternal yang terdiri dari *intergovernmental revenue*.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa umur administratif, kekayaan pemerintah daerah, dan ukuran legislatif berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD, sedangkan *intergovernmental revenue* memiliki pengaruh negatif. Penelitian ini diharapkan dapat menjadi bahan masukan kepada pemerintah daerah agar memperbaiki tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah sehingga dapat meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangannya demi terwujudnya pemerintahan yang bersih.

Selanjutnya, pembahasan dalam tulisan ini adalah sebagai berikut: bagian kedua adalah telaah literatur dan pengembangan hipotesis, bagian ketiga adalah metode penelitian, bagian keempat adalah hasil dan analisis, dan bagian terakhir adalah simpulan dan keterbatasan penelitian.

## TELAAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### Teori Agensi dalam Pemerintahan

Dalam *agency theory* terdapat dua pihak yang melakukan kesepakatan atau kontrak, yakni pihak yang memberikan kewenangan yang disebut *principal* dan pihak yang menerima kewenangan yang disebut *agent* (Halim dan Abdullah 2006). *Agency problem* muncul ketika *principal* mendelegasikan kewenangan pengambilan keputusan kepada *agent* (Zimmerman 1977). Hubungan keagenan ini menimbulkan permasalahan, yaitu adanya informasi asimetris, dimana salah satu pihak mempunyai informasi yang lebih banyak daripada pihak lainnya.

Zimmerman (1977) mengatakan bahwa masalah keagenan 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 pemerintah yang terpilih dan diangkat sebagai *principal* dan para pemilih (masyarakat) sebagai *agent*. Pejabat pada pemerintahan sebagai pihak yang menyelenggarakan pelayanan publik memiliki informasi yang lebih banyak sehingga dapat membuat keputusan atau kebijakan yang hanya mementingkan pemerintah dan penguasa serta mengabaikan kepentingan dan kesejahteraan rakyat. Untuk mengurangi masalah tersebut, upaya yang harus dilakukan pemerintah daerah adalah menyajikan laporan keuangan secara transparan dan akuntabel.

### Perkembangan Regulasi Standar Akuntansi Pemerintahan

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 ada penyerahan kewenangan dan tanggung jawab pemerintah pusat kepada Pemda. Untuk menyelenggarakan otonomi daerah yang luas, nyata, dan bertanggung jawab, Pemda 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. Oleh karena itu, pemerintah daerah dituntut untuk melakukan transparansi dan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah melalui penyajian laporan keuangan pemerintah daerah.

Dalam UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan UU No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah disebutkan bahwa laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah pusat dan Pemerintah Daerah harus disajikan sesuai standar akuntansi pemerintahan. Dengan demikian, pada tanggal 13 Juni 2005, pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang berbasis kas menuju akrual. Laporan keuangan pokok yang harus disajikan oleh Pemerintah Daerah berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 adalah Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Pada bulan Oktober tahun 2010 pemerintah mengeluarkan Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dengan basis akrual sebagai pengganti PP No. 24 tahun 2005. Namun, PP No. 71 tahun 2010 baru diterapkan paling lambat untuk laporan keuangan tahun anggaran 2015. PP No. 71 Tahun 2010 tidak hanya menerapkan basis akrual saja tetapi juga masih mengkomodir penerapan berbasis kas menuju akrual sebagaimana yang diatur dalam PP No. 24 Tahun 2005. Untuk menyempurnakan SAP, pemerintah juga mengeluarkan buletin teknis SAP. Buletin teknis SAP dimaksudkan

untuk mengatasi masalah teknis akuntansi dan memberikan informasi yang berisi penjelasan teknis akuntansi sebagai pedoman bagi pengguna yang diatur dalam Buletin Teknis No. 3.

Sebagai bentuk pengawasan atas laporan keuangan yang telah dibuat oleh pemerintah daerah, laporan keuangan tersebut harus diperiksa oleh BPK. Pemeriksaan dilakukan untuk memberikan pendapat/opini atas kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan. Salah satu kriteria pemberian opini menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara Pasal 16 ayat (1) adalah pengungkapan yang cukup, dimana laporan keuangan harus mengungkapkan informasi yang wajib disajikan berdasarkan SAP. Salah satu komponen pokok dalam laporan keuangan adalah catatan atas laporan keuangan (CaLK). Informasi yang harus disajikan oleh Pemerintah Daerah dalam CaLK adalah sebagai berikut:

1. Menyajikan informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Undang-undang APBN/Perda APBD, berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target;
2. Menyajikan ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan;
3. Menyajikan informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya;
4. Mengungkapkan informasi yang diharuskan oleh Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan;
5. 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

6. Menyediakan informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar yang tidak disajikan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan.

## Pengembangan Hipotesis

### Ukuran Pemda

Ukuran organisasi menunjukkan seberapa besar suatu organisasi tersebut. Organisasi besar lebih cenderung memiliki banyak aturan dan ketentuan daripada organisasi kecil (Suhardjanto dan Yulianingtyas 2011). Pemda yang memiliki ukuran besar dituntut untuk melakukan transparansi atas pengelolaan keuangannya sebagai bentuk akuntabilitas publik melalui pengungkapan informasi yang lebih banyak dalam laporan keuangan. Beberapa penelitian sebelumnya menggunakan *size* sebagai salah satu variabel independen. Patrick (2007) menemukan bahwa ukuran organisasi berpengaruh positif dan sangat kuat terhadap penerapan sebuah inovasi administratif baru, yaitu GASB 34. Sumarjo (2010) juga menemukan bahwa ukuran Pemda berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan. Dari uraian diatas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

**H<sub>1</sub>: Ukuran Pemda berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.**

### Ukuran Legislatif (DPRD)

Gilligan dan Matsusaka (2001) menggunakan *legislature size* sebagai variabel independen dalam menguji pengaruhnya terhadap kebijakan fiskal di Pemda Amerika Serikat pada awal pertengahan abad ke-20. Hasil penelitiannya menemukan bahwa *legislature size* secara signifikan dan positif berpengaruh terhadap kebijakan fiskal. Dalam pemerintahan Indonesia, yang berperan sebagai badan legislatif adalah Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD). 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 akuntabel. Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) menemukan bahwa jumlah anggota DPRD berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib. Dengan demikian, semakin banyak jumlah anggota DPRD diharapkan semakin dapat meningkatkan pengawasan terhadap Pemda sehingga terdapat peningkatan pada pengungkapan LKPD. Dari uraian di atas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

**H<sub>2</sub>: Jumlah anggota Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.**

#### ***Umur Administratif Pemda***

Umur suatu organisasi dapat diartikan sebagai seberapa lama organisasi tersebut berlangsung sejak didirikannya. Umur administratif Pemda adalah tahun dibentuknya suatu pemerintahan daerah berdasarkan Undang-Undang pembentukan daerah tersebut. Pemerintah daerah yang memiliki umur administratif yang lebih lama akan semakin berpengalaman dan memiliki kemampuan yang lebih baik dalam menyajikan laporan keuangannya secara wajar sesuai dengan SAP. Hal ini disebabkan karena laporan keuangan tahun sebelumnya telah dilakukan pemeriksaan oleh BPK dan hasil evaluasinya akan ditindaklanjuti untuk memperbaiki penyajian laporan keuangan pemerintah daerah pada tahun anggaran berikutnya. Dalam penelitian Lesmana (2010), salah satu variabel yang digunakan adalah umur administratif Pemda yang hasilnya menemukan bahwa umur administratif Pemda berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan wajib LKPD. Dari uraian di atas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

**H<sub>3</sub>: Umur administratif Pemda berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.**

#### ***Kekayaan Pemda***

Kekayaan Pemda menggambarkan tingkat kemakmuran daerah tersebut (Sinaga 2011). Kekayaan Pemda diprosikan dengan

pendapatan asli daerah (PAD). PAD sebagai salah satu penerimaan daerah yang bersumber dari wilayahnya sendiri yang mencerminkan tingkat kemandirian daerah (Santosa dan Rahayu 2005). Sumber PAD yang utama adalah pajak dan retribusi daerah yang berasal dari masyarakat masing-masing daerah. Dengan demikian, semakin besar PAD maka semakin tinggi partisipasi masyarakat dalam membayar pajak dan retribusi daerah, sehingga Pemda akan terdorong untuk melakukan pengungkapan secara lengkap pada laporan keuangannya agar transparan dan akuntabel. 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. Dari uraian di atas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

**H<sub>4</sub>: Kekayaan Pemda berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.**

#### ***Diferensiasi Fungsional***

Diferensiasi fungsional menunjukkan sejauh mana sebuah organisasi dibagi menjadi departemen fungsional. 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 Indonesia, pembagian departemen fungsional direpresentasikan dengan satuan kerja perangkat daerah (SKPD). SKPD merupakan entitas akuntansi yang wajib melakukan pencatatan atas transaksi-transaksi yang terjadi di lingkungan Pemda. Semakin

banyak jumlah SKPD yang dimiliki berarti semakin kompleks pemerintahan tersebut, sehingga semakin besar tingkat pengungkapan yang harus dilakukan (Hilmi 2011). Dari uraian di atas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

**H<sub>5</sub>: Jumlah satuan kerja perangkat daerah (SKPD) berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.**

### ***Spesialisasi Pekerjaan***

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 Pemda dengan perangkat daerah yang memiliki spesialisasi pekerjaan di bidang pelaporan keuangan/akuntansi akan lebih besar keinginannya untuk mengadopsi *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) 34. 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 laporan keuangannya, sehingga laporan keuangannya 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:

**H<sub>6</sub>: Latar belakang pendidikan Kepala Daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.**

### ***Rasio Kemandirian Keuangan Daerah***

Rasio kemandirian keuangan daerah bertujuan untuk mengukur kemampuan suatu Pemerintah Daerah untuk tetap dapat menjalankan kegiatan operasionalnya tanpa adanya dana perimbangan dari pemerintah

pusat (Dwirandra 2008). Lesmana (2010) menemukan bahwa rasio kemandirian keuangan daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

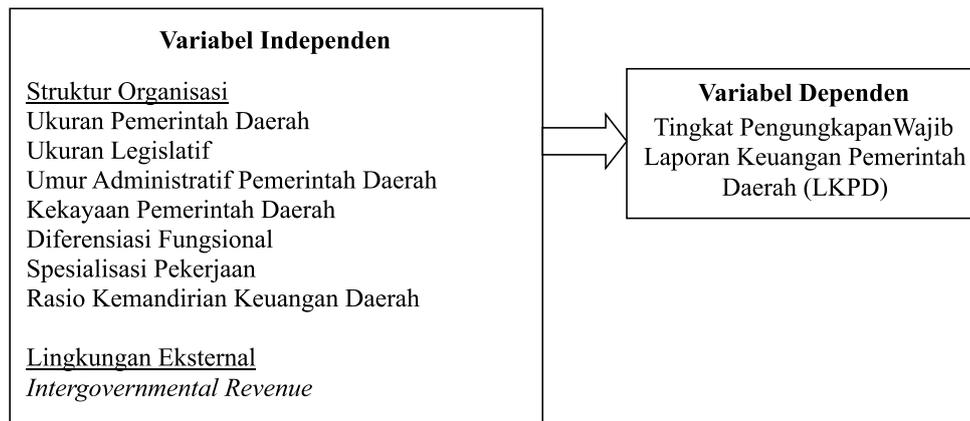
Semakin tinggi rasio ini berarti tingkat ketergantungan daerah terhadap sumber dana eksternal semakin rendah. Rasio ini juga menggambarkan tingkat partisipasi masyarakat dalam membayar pajak dan retribusi daerah. Semakin tinggi rasio ini berarti semakin tinggi partisipasi masyarakat dalam membayar pajak dan semakin tinggi pula tuntutan transparansi atas pengungkapan dan pelaporan keuangan (Dwirandra 2008). Dengan demikian, semakin tinggi rasio kemandirian keuangan daerah maka pemerintah daerah cenderung untuk berusaha melakukan pengungkapan wajib pada laporan keuangannya. Dari uraian di atas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

**H<sub>7</sub>: Rasio kemandirian keuangan daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.**

### ***Intergovernmental Revenue***

Patrick (2007) mendefinisikan *inter-governmental revenue* adalah jenis pendapatan pemerintah daerah yang berasal dari transfer pemerintah pusat kepada Pemda untuk membiayai kegiatan operasional pemerintah daerah. Sebagai timbal baliknya, Pemda membelanjakan pendapatan transfer antar pemerintah sesuai dengan alokasi dan petunjuk anggaran menurut Undang-Undang. Patrick (2007) menemukan adanya pengaruh negatif antara *intergovernmental revenue* terhadap inovasi penerapan GASB 34.

Di Indonesia, *intergovernmental revenue* dikenal dengan dana perimbangan. Dana perimbangan merupakan dana yang bersumber dari pendapatan APBN yang dialokasikan kepada daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi. Dengan adanya era desentralisasi, pengawasan keuangan terhadap pemerintah daerah harus lebih efektif dilakukan oleh pemerintah pusat agar tercipta suasana pemerintahan daerah yang transparan dan akuntabel. Pengawasan yang dilakukan Pemerintah Pusat dengan membentuk Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan



**Gambar 1. Kerangka Konseptual Penelitian**

(BPKP) yang melaksanakan fungsi pengawasan keuangan internal dan Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) yang melakukan fungsi pengawasan eksternal (Cahyat 2004). Semakin besar *intergovernmental revenue* mendorong pemerintah daerah untuk meningkatkan pengungkapan laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangannya karena sumber keuangannya berasal dari pihak eksternal. Suhardjanto et.al (2010) dalam Sumarjo (2010) juga menemukan adanya pengaruh positif *intergovernmental revenue* terhadap tingkat pengungkapan wajib Pemda. Dari uraian di atas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

**H<sub>8</sub>: *Intergovernmental revenue* berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.**

Kerangka konseptual pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan LKPD dapat dilihat pada Gambar 1.

## METODE PENELITIAN

### Pemilihan Sampel

Penelitian ini akan menggunakan sampel Pemda 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. Pemilihan

sampel dilakukan dengan cara *purposive sampling*. Kriteria-kriteria atas sampel dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Laporan Keuangan Pemda (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 LKPD, 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 Pemda atau melalui situs resmi Pemda.
  - e. Menyediakan data umur administratif Pemda yang diukur dari undang-undang pembentukannya sampai dengan tahun 2008 dan 2009.

Berdasarkan kriteria-kriteria pemilihan sampel di atas, maka sampel yang terpilih dan digunakan dalam penelitian ini adalah sebanyak 310 Laporan Keuangan Pemda

Kabupaten/Kota di Indonesia setiap tahunnya atau berjumlah 620 observasi untuk dua tahun pengamatan (2008 dan 2009).

### Model Penelitian

Model yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

$$\begin{aligned} \text{DISC}_{it} = & \beta_0 + \beta_1 \text{SIZE}_{it} + \beta_2 \text{ULEG}_{it} \\ & + \beta_3 \text{AGE}_{it} + \beta_4 \text{WEALTH}_{it} \\ & + \beta_5 \text{SKPD}_{it} + \beta_6 \text{SPES}_{it} \\ & + \beta_7 \text{MANDIRI}_{it} + \beta_8 \text{IRGOV}_{it} \\ & + e_{it} \end{aligned}$$

Keterangan:

DISC	: Tingkat Pengungkapan Wajib
SIZE	: Ukuran Pemda
ULEG	: Ukuran Legislatif
AGE	: Umur Administratif Pemda
WEALTH	: Kekayaan Pemda
SKPD	: Diferensiasi Fungsional
SPES	: Spesialisasi Pekerjaan
MANDIRI	: Rasio Kemandirian Keuangan Pemda
IRGOV	: <i>Intergovernmental revenue</i>
E	: Galat

Pengujian menggunakan *multiple regression* dengan metode *Pooled Least Square* yang diolah menggunakan *software E-views 6.0*.

### Operasionalisasi Variabel

#### *Variabel Dependen*

Penelitian ini menggunakan tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemda dalam komponen Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan sebagai variabel dependen. 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. 13/2006. Mekanisme

pengukuran tingkat pengungkapan LKPD adalah:

1. Membuat daftar pengungkapan berdasarkan SAP dan Permendagri No.13/2006.
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.

Dengan demikian, tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemda dapat dihitung dengan rumus:

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

#### *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, dan *intergovernmental revenue*.

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.

DPRD sebagai lembaga legislatif bertugas melakukan pengawasan penyelenggaraan pemerintah daerah. Terkait dengan pengelolaan keuangan daerah, dalam pasal 21 UU No. 15 tahun 2004, disebutkan bahwa lembaga legislatif dapat meminta kepada pemerintah daerah untuk melakukan tindak lanjut hasil

**Tabel 1**  
**Variabel dan Hipotesis**

Koefisien	Variabel	Ukuran Variabel	Ekspektasi
SIZE	Ukuran Pemda	Natural logaritma total aset	Positif
DPRD	Ukuran Legislatif	Jumlah anggota DPRD	Positif
AGE	Umur administratif Pemda	Umur Pemda berdasarkan undang-undang pembentukan masing-masing Pemda	Positif
WEALTH	Kekayaan Pemda	Natural logaritma pendapatan asli daerah (PAD)	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
MANDIRI	Rasio Kemandirian Keuangan Pemda	Pendapatan Asli Daerah berbanding dengan jumlah pendapatan transfer ditambah total kewajiban	Positif
IRGOV	<i>Intergovernmental revenue</i>	Total dana perimbangan berbanding total pendapatan	Positif

pemeriksaan agar kualitas laporan keuangan semakin 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.

Umur suatu organisasi dapat diartikan seberapa lama organisasi tersebut berlangsung sejak didirikannya. Pembentukan Pemerintah Daerah ditetapkan dalam suatu undang-undang. Lesmana (2010) 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.

Banyak pengukuran yang dapat digunakan untuk mengukur kekayaan Pemerintah Daerah. Liestiani (2008) dan Sumarjo (2010) menggunakan Pendapatan Asli Daerah (PAD) per kapita sebagai proksi untuk menjelaskan kekayaan daerah. PAD merupakan satu-satunya sumber keuangan yang berasal dari pemerintah itu sendiri yang mencerminkan kekayaan daerah (Suhardjanto et al. 2010).

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 Pemda, pembagian departemen fungsional atau subunit disebut dengan satuan kerja perangkat daerah (SKPD). PP No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menjelaskan bahwa SKPD merupakan entitas akuntansi yang diwajibkan menyusun dan

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

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

menyampaikan laporan keuangan. 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.

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. Untuk itu, penelitian ini juga menggunakan latar belakang pendidikan kepala daerah sebagai proksi dari spesialisasi pekerjaan.

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 (Dwirandra 2008). Dalam mengukur rasio kemandirian keuangan daerah, Lesmana (2010) juga menggunakan proksi dengan membandingkan pendapatan asli daerah dengan jumlah pendapatan transfer dan kewajiban.

Patrick (2007) mendefinisikan *inter-governmental revenue* sebagai jenis pendapatan Pemerintah Daerah yang berasal dari transfer pemerintah pusat kepada Pemerintah Daerah untuk membiayai operasi Pemerintah Daerah. *Intergovernmental revenue* merupakan bagian dari pendapatan yang berasal dari lingkungan eksternal dan besarnya ketergantungan Pemerintah Daerah dari transfer pemerintah pusat (Sumarjo 2010). Penelitian Patrick (2007) menghitung *intergovernmental revenue* dengan membagi total *intergovernmental revenue* dengan total pendapatan. Di Indonesia, *intergovernmental revenue* biasa dikenal dengan dana perimbangan dari Pemerintah Pusat. Sumarjo (2010) menggunakan perbandingan antara total dana perimbangan dengan total pendapatan. Konsisten dengan penelitian Patrick (2007) dan Sumarjo (2010), penelitian ini membandingkan total dana perimbangan dengan total pendapatan dalam mengukur *intergovernmental revenue*.

Variabel independen pada penelitian ini adalah karakteristik Pemda dengan pengukuran dan ekspektasi arah yang dapat dilihat pada Tabel 1.

## HASIL DAN ANALISIS

### Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif untuk variabel dependen dan independen dalam penelitian ini dapat dilihat pada Tabel 2 dan Tabel 3.

Berdasarkan hasil statistik deskriptif pada Tabel 2, dapat dilihat bahwa tingkat pengungkapan wajib LKPD Kabupaten/Kota di Indonesia selama periode 2008-2009 mengalami peningkatan, dari 51.24% pada tahun 2008 menjadi 52.91% pada tahun 2009 dengan nilai rata-rata sebesar 52.09%. Nilai

rata-rata tingkat pengungkapan LKPD tersebut sudah menunjukkan adanya peningkatan bila dibandingkan dengan beberapa penelitian sebelumnya, seperti Liestiani (2008) dan Lesmana (2010) yaitu masing-masing sebesar 35,45% dan 22%. Adanya peningkatan dalam pengungkapan LKPD menunjukkan bahwa Pemda terus memperbaiki kualitas laporan keuangannya.

Penjelasan isi item pengungkapan dalam LKPD tahun 2008-2009 dapat dijelaskan sebagai berikut:

***Item yang sesuai dengan aturan dan konsisiten diterapkan (Ya)***

Di tahun 2008-2009, tiga bagian pertama dalam poin *checklist* sudah diungkapkan secara cukup lengkap dan rinci, yaitu (1) penyajian informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Peraturan Daerah APBD; (2) Ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan; dan (3) Dasar penyajian laporan keuangan dan pengungkapan kebijakan akuntansi keuangan.

***Item yang tidak sesuai dengan aturan (Tidak)***

Sampai dengan tahun 2009, Pemda masih menggunakan Permendagri No 13 tahun 2006 dalam pengklasifikasian belanja. Oleh karena itu, dalam *checklist* ini seluruh belanja yang berbeda dengan SAP 24 tahun 2005 tetap dikategorikan sebagai “tidak” karena

*checklist* dibuat berdasarkan aturan SAP PP 24 tahun 2005.

***Item yang tidak diungkapkan (N/A)***

Sama seperti tahun 2007, diterbitkannya PP No 3 tahun 2007 tentang kewajiban penyampaian laporan penyelenggaraan Pemda kepada Pemerintah Pusat membawa dampak pada semakin banyaknya informasi yang diungkapkan dalam LKPD. Hal ini terlihat dengan tingkat N/A yang menurun dibandingkan tahun sebelumnya. N/A yang masih muncul adalah akun yang memang tidak ada dalam transaksi entitas sehingga pengungkapan atas akun tersebut tidak disajikan dalam CaLK. Jenis transaksi yang tidak dimiliki Pemda sangat beragam, misalnya Pemda tidak memiliki piutang lancar pinjaman, utang luar negeri, atau berbagai akun lainnya. Namun, poin informasi tambahan yang belum disajikan di lembar CaLK atas dan pengungkapan lain belum tentu dimiliki oleh semua Pemda sehingga tidak bisa diperoleh datanya.

Total aset rata-rata pemda adalah sebesar Rp. 1,6 triliun, dengan pendapatan asli daerah rata-rata sebesar Rp 44 milyar. Rata-rata jumlah anggota DPRD adalah 33,74 orang, dengan rata-rata umur pemda adalah sebesar 33 tahun. Kepala Daerah dan atau Wakil Kepala Daerah yang memiliki latar belakang ekonomi dan akuntansi hanya sebesar 39,84%. Rata-rata rasio kemandirian keuangan daerah

**Tabel 3**  
**Statistik Deskriptif Variabel Independen**

VARIABEL	N	Mean	Max	Min	Std. Dev.
DISC	620	0,5209	0,7992	0,2403	0,0935
SIZE (Rp juta)	620	1.612.515	11.274.149	142.557	1.273.342
ULEG	620	33,7387	55	20	9,6086
AGE	620	33,9742	59	1	23,01666
WEALTH (Rp juta)	620	44.046	524.717	1.330	59.818
SKPD	620	50,64	135	17	23.9895
SPES	620	0,3984	1	0	0,4899
IRGOV	620	0,8471	0,9780	0,5396	0,1012
MANDIRI	620	0,0672	0,4383	0,0022	0,0633

**Tabel 4**  
**Hasil Uji Korelasi**

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

sebesar 6,72%. Hal ini menunjukkan bahwa belum semua Pemda mampu membiayai kegiatannya secara mandiri yang berasal dari pendapatan asli daerah. *Intergovernmental revenue* memiliki rata-rata sebesar 84,71% yang menunjukkan bahwa masih tingginya ketergantungan Pemda terhadap dana perimbangan yang berasal dari Pemerintah Pusat.

### Uji Korelasi

Hasil uji korelasi dapat dilihat di Tabel 4. Tabel 4 menunjukkan bahwa tidak terdapat masalah multikolinearitas antar variabel bebas.

### Hasil Pengujian Regresi

Hasil pengujian regresi pada dapat dilihat pada Tabel 5.

Dari Tabel 5, dapat dilihat nilai prob F-stat yang signifikan yang artinya variabel independen secara bersama-sama memengaruhi variabel dependen. Dengan kata lain, variabel ukuran Pemda, ukuran legislatif, umur administratif Pemda, kekayaan Pemda, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, rasio kemandirian keuangan daerah, pembiayaan utang, dan *intergovernmental revenue* secara bersama-sama mempengaruhi tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemda Kabupaten/Kota di Indonesia. Pada Tabel 4 diatas juga dapat dilihat bahwa *adjusted R-Square* sebesar 7,96%. Hal ini menunjukkan bahwa hanya 7,96% variasi tingkat pengungkapan yang dapat dijelaskan dengan variabel yang ada dalam model, sedangkan sisanya sebesar

92,04% dijelaskan oleh variabel-variabel lain di luar model penelitian. Hasil pengujian secara parsial menunjukkan terdapat pengaruh positif antara ukuran legislatif, umur administratif, dan kekayaan Pemda terhadap tingkat pengungkapan LKPD ( $H_2$ ,  $H_3$ ,  $H_4$  diterima). *Intergovernmental revenue* menunjukkan pengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan, tidak sesuai dengan ekspektasi penelitian. Variabel karakteristik Pemda yang lain yaitu ukuran Pemda, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, rasio kemandirian keuangan daerah, dan pembiayaan utang dalam penelitian ini tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

Variabel ukuran legislatif memiliki hubungan positif dan signifikan yang marginal, artinya semakin banyak jumlah anggota DPRD mendorong Pemda untuk meningkatkan tingkat pengungkapan LKPD. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Darmastuti (2011) dan Giligan dan Matsusaka (2001). Adanya pengaruh 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 akuntabel. Dengan demikian, semakin banyak jumlah anggota DPRD akan memberikan

**Tabel 5**  
**Hasil Uji Regresi**

Variabel	Ekspektasi	Coefficient	Prob
C		0,366796	0,0373
SIZE	positif	-0,00291	0,3693
ULEG	positif	0,000714	0,0849**
AGE	positif	0,000411	0,0205*
WEALTH	positif	0,012165	0,0969**
SKPD	positif	0,000158	0,1581
SPES	positif	0,006154	0,1992
MANDIRI	positif	-0,026401	0,4069
IRGOV	positif	-0,125134	0,0163*
<i>R-Squared</i>		0.0915	
<i>Adjusted R-Squared</i>		0.0796	
<i>F-statistic</i>		7.6911	
<i>Prob(F-Statistic)</i>		0.0000	
<i>Durbin-Watson Stat</i>		1.8007	

tekanan yang lebih besar pada Pemerintah Daerah untuk melakukan pengungkapan secara lengkap.

Variabel umur administratif Pemda memiliki pengaruh positif dan signifikan, artinya semakin tua umur administratif Pemda memberikan dorongan kepada Pemda untuk melakukan pengungkapan LKPD secara lengkap. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Lesmana (2010). Adanya pengaruh positif yang signifikan antara umur administratif Pemerintah Daerah dan tingkat pengungkapan LKPD disebabkan karena Pemda yang sudah lama berdiri memiliki lebih banyak informasi yang dapat diungkapkan dibandingkan dengan Pemerintah Daerah yang baru berdiri. Selain itu, Pemda yang sudah lama berdiri juga dapat belajar dari pengalaman masa lalu yang dapat dilihat dari hasil pemeriksaan LKPD oleh BPK RI pada tahun anggaran sebelumnya, sehingga dilakukan perbaikan pada tahun anggaran berikutnya.

Kekayaan Pemda juga memiliki pengaruh positif dan signifikan marginal terhadap tingkat pengungkapan LKPD dimana semakin tinggi tingkat kekayaan yang dimiliki Pemda

maka semakin memberikan tekanan kepada Pemda untuk melakukan pengungkapan secara lengkap. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Liestiani (2008) dan Lasward et al. (2008). Pengaruh positif antara kekayaan Pemda dan tingkat pengungkapan LKPD juga dapat disebabkan oleh tingginya partisipasi masyarakat dalam membayar pajak dan retribusi daerah, sehingga Pemda akan terdorong untuk melakukan pengungkapan secara lengkap pada laporan keuangannya agar transparan dan akuntabel.

Variabel *intergovernmental revenue* memiliki pengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan, tidak sesuai ekspektasi penelitian. Semakin tinggi *intergovernmental revenue* justru tidak memberikan tekanan kepada Pemda untuk meningkatkan tingkat pengungkapan LKPD. Pengaruh negatif antara *intergovernmental revenue* dan tingkat pengungkapan LKPD diduga karena pemerintah pusat selama ini kurang memberikan kontrol terhadap penggunaan dana perimbangan sehingga Pemda tidak memiliki dorongan untuk meningkatkan pengungkapan dalam LKPD mereka.

**Tabel 6**  
**Tingkat Pengungkapan LKPD Berdasarkan Spesialisasi Pekerjaan**

Latar Belakang Pendidikan	Tahun			
	2008		2009	
	Kepala Daerah	Tingkat Pengungkapan	Kepala Daerah	Tingkat Pengungkapan
Ekonomi	126	51,31%	121	54,00%
Bukan Ekonomi	184	51,20%	189	52,24%

Ukuran pemda yang semakin besar tidak mendorong Pemda untuk semakin meningkatkan tingkat pengungkapan laporan keuangannya. Hasil penelitian ini sejalan dengan Lesmana (2010). Pemerintah daerah dengan *size* yang besar memiliki birokrasi yang lebih kompleks, sehingga pengawasan terhadap pengelolaan aset pemerintah daerah lebih sulit jika dibandingkan dengan pemerintah daerah yang kecil. Hal ini mengakibatkan besarnya potensi pencatatan aset yang tidak akurat. Dengan demikian, hasil penelitian ini tidak mendukung hipotesis bahwa semakin besar ukuran pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Diferensiasi fungsional tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Lesmana (2010), Hilmi (2011), dan Darmastuti (2011). Pemerintah daerah dengan jumlah SKPD yang besar memiliki birokrasi yang lebih kompleks, sehingga tingkat pengawasan terhadap transaksi-transaksi yang terjadi di pemerintah daerah dapat dikatakan rendah. Hal ini mengakibatkan besarnya potensi pencatatan yang tidak akurat. Dengan demikian, jumlah SKPD tidak dapat menjadi jaminan bahwa Pemerintah Daerah dapat melakukan pengungkapan secara lengkap pada laporan keuangannya.

Variabel spesialisasi pekerjaan tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Darmastuti (2011), namun tidak sesuai dengan Patrick (2007). 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 banyak kepala daerah yang bukan berlatar belakang ekonomi. Jika dilihat di Tabel 6, rasio pengungkapan LKPD dengan kepala daerah yang berlatar belakang ekonomi dibandingkan dengan kepala daerah yang berlatar belakang ekonomitidak berbeda jauh, sehingga dalam penelitian ini latar belakang pendidikan kepala daerah dan atau wakilnya tidak terbukti dapat memberikan dorongan untuk melakukan pengungkapan LKPD secara lengkap.

Variabel rasio kemandirian keuangan daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan Pemda kabupaten/kota di Indonesia. Hasil ini tidak sejalan dengan Lesmana (2010) yang menyatakan bahwa rasio kemandirian keuangan Pemda berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Semakin tinggi rasio kemandirian keuangan Pemda menunjukkan semakin mandiri Pemda dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan kepada masyarakat sehingga tingkat ketergantungan kepada pihak eksternal menjadi rendah. Hal inilah yang membuat Pemda tidak termotivasi untuk meningkatkan pengungkapan laporan keuangannya karena rendahnya tuntutan transparansi dan akuntabilitas LKPD dari pihak eksternal.

## SIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menganalisis pengaruh karakteristik Pemda terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemda Kabupaten/Kota di Indonesia pada tahun anggaran 2008 dan 2009. Rata-rata tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemda (LKPD) Kabupaten/Kota di Indonesia selama periode 2008-2009 adalah sebesar 52,09%. Tingkat pengungkapan LKPD berdasarkan SAP di Indonesia sudah mulai ada peningkatan dari tahun-tahun sebelumnya meskipun belum signifikan. Adanya peningkatan dalam pengungkapan laporan keuangan Pemda menunjukkan bahwa Pemda berusaha untuk terus memperbaiki kualitas laporannya. 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 LKPD pada tahun 2008-2009, yaitu ukuran legislatif, umur administratif Pemda, kekayaan Pemda, dan *intergovernmental revenue*. Variabel independen lainnya, yaitu ukuran Pemda, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, pembiayaan utang, dan rasio kemandirian keuangan daerah tidak terbukti mempunyai pengaruh terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemda Kabupaten/Kota di Indonesia tahun anggaran 2008-2009.

Penelitian ini juga memiliki keterbatasan yang memerlukan perbaikan dalam penelitian-penelitian selanjutnya. Pertama, menggunakan periode penelitian yang pendek, hanya tahun 2008 dan 2009. Penelitian-penelitian selanjutnya diharapkan menggunakan data LKPD dalam pengamatan yang lebih panjang sehingga dapat memberikan gambaran yang lebih terkini dari praktik pengungkapan laporan keuangan Pemda di Indonesia. Kedua, karakteristik Pemda yang digunakan dalam penelitian ini hanya menjelaskan sebagian kecil dari faktor-faktor yang memengaruhi pengungkapan laporan keuangan Pemda, yang berarti masih ada faktor-faktor lain yang dapat menjelaskan tingkat pengungkapan laporan

keuangan Pemda yang tidak dimasukkan kedalam penelitian ini. Penelitian-penelitian selanjutnya diharapkan menambah variabel karakteristik Pemda yang diduga memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan Pemda, misalnya opini audit, jumlah temuan pemeriksaan, dan tingkat penyimpangan. Ketiga, 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.

## DAFTAR REFERENSI

- Bastari, I. 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. *Daerah Dalam Angka*. Jakarta: BPS
- Biro Pusat Statistik Indonesia. 2009. *Daerah Dalam Angka*. Jakarta: BPS
- Cahyat, Ade. 2004. *Sistem Pengawasan Terhadap Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah Kabupaten*. Center for International Forestry Research. Number 3.
- Darmastuti, Dewi. 2011. *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Pengungkapan Belanja Bantuan Sosial Pada Laporan Keuangan Pemda (LKPD) Di Indonesia*. Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Depok.
- Dwirandra. 2008. *Efektivitas Dan Kemandirian Keuangan Daerah Otonom Kabupaten/Kota Di Propinsi Bali Tahun 2002-2006*.
- Giligan, T. W. dan 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*, 54: 57-82.

- Halim, A. dan Abdullah, S. 2006. Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintahan Daerah. *Jurnal Akuntansi Pemerintahan* Vol. 2 No. 1.
- Haryanto, J. T. 2002. *Kemandirian Daerah Sebuah Perspektif Dengan Metode Path Analysis*.
- Hilmi, A.Z. 2011. *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi 2006-2009*. Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Depok.
- Hossain, M., dan 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*.
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2009*. 2009. Jakarta: Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2009*. 2009. Jakarta: Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2010*. 2010. Jakarta: Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2010*. 2010. Jakarta: Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).
- 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 Pemda Sesuai dengan SAP dengan Konversi*.
- Lasward, F., Fisher, R., dan Oyelere, P. 2005. Determinant of Voluntary Internet Financial Reporting by Local Government Authorities. *Journal of Accounting and Public Policy*.
- Lesmana, S. I. 2010. *Pengaruh Karakteristik Pemda Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib di Indonesia*. Thesis, Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret. Surakarta.
- Liestiani, A. 2008. *Pengungkapan Laporan Keuangan Pemda Kabupaten/Kota di Indonesia Untuk Tahun Anggaran 2006*. Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Depok.
- Nachrowi, D. N. dan Usman, H. 2006. *Pendekatan Populer dan Praktis Ekonometrika untuk Analisis Ekonomi dan Keuangan*. Jakarta: Lembaga Penerbit FEUI.
- Nordiawan, D. dan 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).
- Peraturan Pemerintah RI No. 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*.
- 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, P. B., dan Rahayu, R. P. 2005. Analisis Pendapatan Asli Daerah Dan Faktor-Faktor yang Mempengaruhinya Dalam Upaya Pelaksanaan Otonomi Daerah di Kabupaten Kediri. *Dinamika Pembangunan*. Vol. 2 No. 1.

- Sekaran, U., dan 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 Pemda*. Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro, Semarang.
- Suhardjanto, D., Rusmin, Mandasari, P., Brown, A. 2010. *Mandatory Disclosure Compliance and Local Government Characteristics: Evidence from Indonesian Municipalities*. Penelitian Hibah Publikasi Internasional, LP2M UNS.
- Suhardjanto, D., Yulianingtyas, R. 2011. *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Universitas Sebelas Maret.
- Sumarjo, H. 2010. *Pengaruh karakteristik Pemda terhadap kinerja keuangan Pemda*. 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.
- Undang-Undang RI No. 22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah*.
- Undang-Undang RI No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*.
- Undang-Undang RI No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara*.
- Undang-Undang RI No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Keuangan Negara*.
- Undang-Undang RI No. 32 Tahun 2004 tentang Pemda*.
- Undang-Undang RI No. 33 Tahun 2004 tentang Peimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemda*.
- Winarno, W.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*.