

## PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH KABUPATEN/KOTA DI INDONESIA TAHUN 2006

Sri Handayani

STIA LAN Jakarta, Jl. Pejompongan Jakarta

E-mail: sr1handayani1@yahoo.com

### *Disclosure of Local Government Financial Statement in Indonesia 2006*

#### **Abstract**

*This research examines the disclosure level of local government's financial report based on Government Accounting Standard (SAP), as dependent variable, and its relation to management incentives and audit finding and classification of local government, as independent variable. Total samples for this research are 100 financial reports of municipality/regency (LKPD) for budgeting year of 2006. The criteria of samples are: (1) audited LKPDs for fiscal year 2006, (2) four components of financial report such as Budget Realization Report, Ballance Sheet, Cash Flow Reports and Budget Realization Notes. The checklist of notes to the financial statement based on SAP is used for scoring the level of disclosure. Multiple regression is used for testing the model. Statistically, the result shows that the intergovernmental revenue and classification of local government does not significantly influence the disclosure level based on SAP. However, wealth, government complexity, number of audit finding and level of departure does significantly influence the disclosure level based on SAP.*

*Keywords:* Disclosure level, local governmental accounting, Standar Akuntansi Pemerintahan.

#### **A. LATAR BELAKANG**

Otonomi daerah menjadi salah satu solusi percepatan pembangunan daerah, dengan otonomi daerah diharapkan alokasi keuangan antara pusat dan daerah menjadi seimbang tidak sebagaimana praktek pada masa orde baru. Menurut pendapat Erawan (1999), alokasi keuangan yang tidak seimbang dapat dilihat dari: (1) Proporsi terbesar pendapatan daerah merupakan alokasi pemerintah pusat, sehingga daerah menjadi sangat tergantung pada subsidi pusat, (2) Besarnya jumlah alokasi subsidi dihitung secara proporsional berdasarkan besarnya kontribusi daerah terhadap *Gross Domestic Product* (GDP) bukan pada kebutuhan masing-masing daerah. Daerah yang tumbuh paling cepat adalah daerah yang telah berkembang, sementara itu daerah yang kurang berkembang namun memiliki kekayaan sumber daya alam yang kondisinya kurang berkembang, tingkat pertumbuhannya akan lebih lambat.

Ketidakseimbangan tersebut memicu Indonesia menerapkan otonomi daerah dan desentralisasi fiskal sejak tahun 2001 (Keputusan Presiden No. 102 Tahun 2001). Dampak otonomi daerah yang menonjol adalah perkembangan daerah yang kaya sumber daya alam berkembang lebih pesat dibandingkan tahun-tahun sebelumnya. Pemerintah daerah mempunyai hak/kewenangan untuk mengelola keuangannya sendiri. Disamping itu pemerintah daerah dituntut/berkewajiban untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan keuangannya melalui pengungkapan pada laporan keuangan (Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

(LAKIP)) dan berdasarkan Kepmendagri No. 29/2002 menyatakan bahwa pemerintah daerah wajib menyajikan laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD), yang mulai berlaku pada tahun anggaran 2003. Pada tahun anggaran 2005 diberlakukan PP RI No.24 Th. 2005 mengenai Standar Akuntansi Pemerintah (untuk seterusnya disebut SAP)<sup>1</sup>.

Dengan otonomi daerah pemerintah daerah akhirnya menjadi agen dan harus menjalankan roda pemerintahan secara amanah kepada masyarakat yang bertindak sebagai prinsipal. Dengan adanya hubungan agen dan principal inilah tidak tertutup kemungkinan menjadi penyebab munculnya munculnya *agency problem*, potensi muncul disebabkan adanya informasi yang asimetris. Dalam pengelolaan keuangan, pihak agen (pemerintah daerah/penyelenggara pemerintahan) cenderung memiliki informasi lebih banyak dibandingkan dengan prinsipal (meskipun masyarakat di daerah tersebut terwakili kepentingannya oleh anggota DPRD). Asimetri informasi tersebut berimplikasi negatif yaitu agen bertindak tidak didasarkan pada kepentingan masyarakat yang lebih luas (*principal*), justru lebih mementingkan kepentingan pribadi. Untuk mengurangi dampak tersebut, maka diperlukan transparansi pada pertanggungjawaban keuangan LKPD.

Transparansi dan akuntabilitas merupakan salah satu elemen penting dalam penerapan *good corporate government* (GCG). Menurut Syakhroza (2003), secara umum *Good Governance* adalah tata kelola organisasi secara baik dengan prinsip-prinsip, *accountability, efficiency and effectiveness, integrity and fairness,*

1 Pengelolaan keuangan daerah dan akuntansi pemerintah daerah masih berkembang. Perkembangan terakhir pemerintah mengeluarkan PP no.3 tahun 2007.

*responsibility*, dan *transparency*. Dr. Anwar Nasution selaku ketua BPK RI menyatakan bahwa transparansi dan akuntabilitas fiskal merupakan kunci bagi pemulihan kegiatan ekonomi nasional maupun bagi pengikisan korupsi, kolusi dan nepotisme.<sup>2</sup>

Berdasarkan hasil audit BPK atas LKPD untuk tahun anggaran 2006, dari 362 LKPD yang diperiksa hanya tiga LKPD (0,83%) yang mendapatkan Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Sedangkan mayoritas LKPD, 282 LKPD mendapatkan Opini Wajar Dengan Pengecualian (77,9%). Dengan hasil ini memperlihatkan bahwa transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan dalam lingkup daerah masih sangat rendah.<sup>3</sup>

Zelda (2007) dalam penelitian membuktikan bahwa tingkat kepatuhan pemerintah kabupaten/kota berdasarkan SAP untuk LKPD tahun anggaran 2006 belum baik, dengan metode *purposive sampling*, sampel diambil dari setiap provinsi satu yaitu sebanyak 40 LKPD kabupaten/kota dari 333 LKPD kabupaten/kota yang diaudit BPK yang memenuhi syarat penyusunan standar akuntansi pemerintah adalah sebanyak 58,67%, Neraca 65,14%, Laporan Arus Kas 88,33% dan Catatan atas Laporan Keuangan hanya memenuhi syarat penyusunan 52,92%. Lebih lanjut Zelda (2007) menyatakan bahwa terdapat variasi yang besar pada neraca dan catatan atas laporan keuangan, dan Catatan atas Laporan Keuangan dan lembar muka laporan keuangan (*on the face*) menurut SAP merupakan penempatan pengungkapan lengkap (*full disclosure*).

Penelitian dengan fokus pengungkapan (*Disclosure*) di dalam lingkup korporasi Botosan (1997), melalui *disclosure index* bahwa terdapat hubungan negatif antara tingkat biaya modal dengan tingkat pengungkapan yang bersifat sukarela. Lang dan Lundholm (1993) dalam Botosan (1997) menyatakan bahwa tingkat pengungkapan dalam laporan tahunan berhubungan positif dengan jumlah pengungkapan melalui media lain.

Bertolak masih rendahnya kepatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan pemerintah yang berkaitan dengan pengungkapan laporan keuangan yang menjadi ujung tombaknya peningkatan akuntabilitas dan transparansi. Ditengah-tengah upaya pemerintah Indonesia untuk meningkatkan kredibilitas dimata dunia sebagai negara yang menduduki rangking ketiga dari bawah dalam korupsi, maka dilakukan penelitian yang akan berfokus pada tingkat pengungkapan LKPD dengan metode *scoring* pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) sebagai salah satu komponen LKPD berdasarkan SAP.

Untuk meningkatkan kualitas hasil penelitian, maka penelitian ini menggunakan jumlah sampel

yang meliputi 30% dari populasi, yakni 100 sampel dari total LKPD kabupaten/kota yang disampaikan kepada BPK untuk tahun anggaran 2006. Pengungkapan tersebut kemudian dianalisis untuk mencari faktor-faktor yang berpotensi mempengaruhinya, diantaranya tingkat kekayaan daerah, tingkat ketergantungan pada pemerintah pusat, dan kompleksitas pemerintahan (Ingram, 1984), serta jumlah temuan penyimpangan, tingkat pemeriksaan, jenis daerah (kabupaten atau kota).

## B. LANDASAN TEORITIS

### 1. Peranan Laporan Keuangan

Banyaknya kasus korupsi di dalam lingkup pemerintahan mengindikasikan bahwa tata kelola pemerintahan (*good government governance* (GGG)) masih buruk. Syakhroza (2003) mengatakan bahwa salah satu pilar utama suatu sistem GGG adalah tersedianya badan yang efektif yang bertanggungjawab kepada pemisahaan pengelolaan organisasi (antara Pemilik dan Manajemen; antara Kepala Daerah dan DPRD) dan kebebasan manajemen untuk meningkatkan kepemimpinan yang terbuka dengan pengungkapan informasi organisasi yang berhubungan dengan semua kegiatan ekonomi dan yang lainnya. Lebih lanjut Alijoyo (2004) mengemukakan bahwa terdapat tiga pilar dalam rangka membentuk *Good Corporate Governance* (GCG) yakni *economic governance*, *political governance* dan *administrative governance*.

Laporan keuangan memiliki peran yang besar dalam mengungkapkan informasi secara transparan dan akuntabel, tujuannya adalah untuk mengurangi *gap* dan mengurangi peluang terjadinya *assymetri* informasi antara agen dan prinsipal guna meminimalisasi *agency problem*.

#### a. Pengelolaan keuangan daerah dan akuntansi pemerintah daerah

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang berlaku umum menjadi pedoman untuk menyusun LKPD. Berdasarkan paket perundang-undangan yakni, UU 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan UU 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara KSAP menghasilkan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). SAP ditetapkan dengan PP 24 Tahun 2005. Standar ini berlaku untuk tahun anggaran 2005 dan digunakan untuk pemerintah pusat dan daerah.

Pemendagri No. 13 Tahun 2006 menjadi pedoman dalam pelaksanaan SAP dan untuk melaksanakan pasal 155 PP No. 58 Tahun 2005 tentang pedoman pengelolaan keuangan daerah. Dengan PP No. 56 Tahun 2006 Pemerintah Pusat dan Pemerintah

<sup>2</sup> "Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Daerah Belum Transparan", *Pemeriksa*, No.104, April-Mei 2006, hal. 9.

<sup>3</sup> "BPK RI Serahkan HAPSEM I TA 2007", *Pemeriksa*, No.109, November 2007, hal. 28.

Daerah berkewajiban mengembangkan dan memanfaatkan teknologi informasi untuk meningkatkan kemampuan mengelola keuangan daerah dan menyalurkan informasi keuangan daerah kepada pelayanan publik.

PP No. 3 Tahun 2007 adalah peraturan yang terbaru tentang laporan keterangan pertanggungjawaban kepala daerah kepada DPRD. Informasi laporan penyelenggaraan Pemda (LPPD) kepada masyarakat sampai saat ini belum ada contoh daerah yang melaksanakannya.

### b. Pengungkapan yang Layak

Pengungkapan informasi yang akuntabel, dan transparan merupakan salah satu tujuan pelaporan keuangan. Tingkat transparansi, dan akuntabilitas atas pengungkapan laporan keuangan ditentukan oleh suatu ukuran yang berlaku secara umum, dan reliabel. Menurut Hendriksen (1992), untuk mencapai pengungkapan yang layak, terdapat tiga pertanyaan yang perlu dijawab, yaitu: (1) Untuk siapa informasi tersebut diungkapkan? (2) Apa tujuan dari informasi tersebut? (3) Sejauh mana informasi tersebut harus diungkapkan?

Pengguna laporan keuangan pemerintah meliputi beberapa kelompok utama yaitu (1) Masyarakat, (2) Para wakil rakyat, lembaga pengawas, dan lembaga Pemeriksa, (3) Pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi dan pinjaman, dan (4) Pemerintah.

Dalam kerangka konseptual SAP, tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik dengan menyajikan informasi mengenai pendapatan, belanja, transfer, dana cadangan, pembiayaan, aset, kewajiban, ekuitas dana, dan arus kas suatu entitas pelaporan sebenar-benarnya.

Cakupan informasi dipengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan. Terdapat tiga konsep dalam tingkat pengungkapan, antara lain (Hendriksen, 1992): (1) pengungkapan cukup (*adequate disclosure*), (2) Pengungkapan wajar (*fair disclosure*), (3) Pengungkapan lengkap (*full disclosure*).

Pengungkapan wajar dan pengungkapan penuh merupakan konsep yang lebih positif, yaitu menyediakan kepada pengguna laporan keuangan informasi penting dan relevan untuk membantu/mendukung pengguna informasi dalam membuat keputusan. Adapun batasannya adalah bahwa benefit seharusnya melebihi biaya.

SAP menganut dua prinsip pengungkapan, yaitu pengungkapan lengkap (*Full Disclosure*) dan pengungkapan wajar (*Fair Disclosure*). Pengungkapan lengkap mengartikan bahwa LKPD harus menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna. Informasi tersebut dapat ditempatkan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan atau

pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Pengungkapan wajar berisikan laporan keuangan pokok yakni Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas dan CaLK. Selain itu, ketidakpastian yang terjadi harus diungkapkan berdasarkan pertimbangan yang sehat.

## 2. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) LKPD sebagai Alat Ukur Tingkat Pengungkapan Pemerintah Daerah

Menurut Kieso (2007) CaLK umumnya mengungkapkan informasi yang disajikan pada bagian utama laporan keuangan (Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, dan Laporan Arus Kas). CaLK juga memberikan informasi tambahan untuk melengkapi informasi yang tidak diberikan pada bagian utama laporan keuangan dari bagian utama laporan keuangan.

Botosan (1997) dalam penelitiannya yang berjudul "*disclosure level and the cost of equity capital*" mendasari indeks pengungkapannya dengan informasi yang disediakan perusahaan dalam laporan tahunan untuk pemegang saham. Menurutnya, walaupun laporan tahunan hanya salah satu dari laporan perusahaan, laporan tahunan dapat menjadi *proxy* yang baik. Berdasarkan metode Botosan, penelitian ini menggunakan *checklist* CaLK berdasarkan SAP.

## 3. Faktor-Faktor yang Mempunyai Hubungan dengan Tingkat Pengungkapan berdasarkan Penelitian Sebelumnya

Penelitian mengenai pengungkapan korporasi telah banyak dilakukan, baik penelitian di luar negeri maupun di dalam negeri. Kebanyakan penelitian korporasi berhasil menemukan faktor-faktor yang dapat menjelaskan perbedaan tingkat pengungkapan. Faktor-faktor tersebut antara lain ukuran perusahaan, tingkat *leverage* perusahaan, profitabilitas, jenis industri, skala kantor akuntan publik, dsb.

Faktor-faktor tersebut tentu saja tidak sesuai untuk menjelaskan tingkat pengungkapan di level pemerintah. Zimmerman (1977), Ingram (1984) dan Robert Austin (1986) telah melakukan penelitian mengenai pengungkapan di level pemerintah Amerika Serikat dan dari penelitian mereka dapat ditelaah faktor-faktor apa saja yang mempunyai hubungan dengan tingkat pengungkapan LKPD.

### a. Penelitian Zimmerman (1977)

Penelitian ini memiliki asumsi bahwa umumnya semua pelaku ekonomi adalah rasional, suka mengevaluasi, dan memaksimalkan kesejahteraan individual (*maximizing individuals*) atau yang disebut REMMs (*Resourceful, Evaluative, Maximizing Model*). Dari analisisnya bahwa pentingnya dalam memahami penawaran (*supply*) dan permintaan (*demand*) informasi daerah.

Menurut Zimmerman *agency problem* muncul di dalam konteks seluruh organisasi, di dalam perusahaan antara pemegang saham dan manajemen, di klub antara manajemen dan anggota, dan di dalam pemerintahan antara pejabat-pejabat terpilih dan pemilih. Saat kita membandingkan antara *agency problem* di pemerintah daerah dan *agency problem* di perusahaan maka implikasi besar yang muncul, informasi pemerintah memiliki *demand* yang lebih sedikit dibandingkan *demand* informasi komersial. Bahwa karakteristik praktik akuntansi pemerintah sangat dipengaruhi oleh ada tidaknya insentif dari pemilih untuk memonitor politisi secara langsung.

Ingram (1984) membagi empat faktor yang berhubungan dengan tingkat pengungkapan negara bagian di Amerika Serikat (a-c berdasarkan pemikiran Zimmerman (1977)), yakni :

**i. Coalitions of Voters**

*Coalition of Voters* menurut Ingram (1984) terdiri dari: (1) *Interparty Competition*, dengan alat ukur *Political Competition Index* yang merupakan satu persentase hak pilih untuk partai yang menang pada pemilihan gubernur terakhir; (2) *Industrial/ Geographic coalition*; yaitu persentase populasi dalam *Standard Metropolitan Statistical Areas*, (3) *Economic Coalition*, dengan alat ukur yang digunakan adalah pendapatan perkapita; (4) *Level of Education*, dengan alat ukur yang digunakan adalah *Median School Years*.

**ii. Administrative Selection Process**

Tenaga Adiministrator, dan auditor memiliki posisi untuk mempengaruhi praktik sistem akuntansi yang diterapkan. Mereka dapat mengawasi perilaku dari pegawai dan mengubah sistem pengungkapannya itu sendiri. Posisi ini dapat dipilih, ditentukan oleh legislatif, ditentukan oleh gubernur, atau *jointly appointed* melalui:

- (1) *Appointive Powers of Governor.*
- (2) *Selection of Accounting System Administrator.*

**iii. Management incentives**, terdiri dari:

- (1) *Reliance on Debt*;  
Zimmerman (1977), kreditor mempunyai insentif untuk memonitor aktivitas pemerintah. Ingram (1984), sangat besar kemungkinan kreditor memberikan restriksi pada operasi pemerintah dan mewajibkan hal-hal yang harus diungkapkan untuk memonitor kesesuaian dengan restriksi. Pada kondisi ini ketergantungan pada dana pihak ketiga dapat meningkatkan pengungkapan.
- (2) *Reliance on Federal Funds*;  
*Intergovernmental Revenue* dibagi *Total Revenue* merepresentasikan *external constraint* atas peraturan-peraturan pemerintah federal. Adanya peraturan tersebut menjadikan pengungkapan sebagai *mandatory disclosure*, demikian juga ketergantungan pada dana

pemerintah federal juga akan meningkatkan kualitas dari pengungkapan.

(3) *State Wealth*;

Sumber daya pajak yang tersedia untuk menutupi biaya/belanja pemerintah, akibatnya perubahan akuntansi sering dilakukan pemerintah untuk meningkatkan kemakmuran yang diwakili oleh ukuran *Own Revenue Per Capita*. Alat ukur kekayaan ini juga merepresentasikan kebutuhan akan informasi tambahan karena dasar sumber daya yang lebih besar.

(4) *Professionalism*;

Tambahan benefit personal direpresentasikan dengan profesionalisme manajerial yang diukur dengan gaji gubernur, legislator, dan *accounting administrator*, juga persyaratan bahwa auditor haruslah seseorang yang telah memiliki *Certified Public Accounting* (CPA).

(5) *Complexity of Government*

Kompleksitas pemerintahan diukur dengan populasi di suatu wilayah.

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa *coalition of voters, administrative powers, and management incentive* secara signifikan dapat menjelaskan variasi pada kualitas pengungkapan di level negara bagian.

Robin dan Austin (1986), menilai tes sensitivitas sebagai faktor yang mempengaruhi kualitas pengungkapan pada laporan keuangan tahunan pemerintah daerah melalui *compound measure* dan *unidimensional (simple) measures*.

Variabel independen yang digunakan sama seperti pada penelitian Ingram (1984), dengan hasil penelitian bahwa dalam pengungkapan kota, *administrative power and management incentive* berhubungan dengan kualitas pengungkapan baik dengan *simple index* atau *compound index*. Pada model regresi, *City Government Form, Reliance on Debt* dan *Reliance on Federal Funds* merupakan variabel yang paling signifikan menjelaskan kualitas pengungkapan baik menggunakan *simple index* maupun *compound index*.

#### 4. Faktor-Faktor Potensial yang Diteliti

Faktor-faktor potensial yang dijadikan variabel independen dalam penelitian ini hanya *management incentive*, yakni: ketergantungan pada pemerintah pusat, kekayaan daerah juga kompleksitas pemerintahan, mengingat keterbatasan data yang tersedia di Indonesia.

Untuk meningkatkan reliabilitas dari hasil penelitian maka dikembangkan variabel yang berpotensi besar untuk menjelaskan variansi tingkat pengungkapan LKPD yang antara lain meliputi:

- a. Banyaknya temuan penyimpangan di suatu entitas LKPD.

- b. Tingkat penyimpangan LKPD juga.
- c. Jenis daerah (kabupaten atau kota).

**a. Klasifikasi Temuan Pemeriksaan pada LKPD yang Diaudit**

Hasil pemeriksaan keuangan BPK RI tahun 2006 terdiri dari 362 LKPD provinsi/kabupaten/kota, dengan pendapat/opini sebagai berikut: “Wajar Tanpa Pengecualian” atas 3 (0,82%) LKPD, “Wajar Dengan Pengecualian” atas 282 (77,90%) LKPD, “Disclaimer” atas 58 (16,02%) LKPD, dan “Tidak Wajar” atas 19 (5,24%) LKPD.

Menurut Arens (2008), opini Wajar Tanpa Pengecualian diberikan oleh auditor jika memenuhi lima kondisi yakni: (1) Seluruh komponen laporan keuangan telah lengkap; (2) Semua aspek dari standar umum audit telah dipenuhi dalam penugasan audit; (3) Bukti audit yang memadai telah terkumpul; (4) Laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum; (5) Tidak terdapat situasi yang membuat auditor merasa perlu untuk menambahkan sebuah paragraf penjelasan atau memodifikasi kalimat dalam laporan audit.

Hasil pemeriksaan LKPD menyatakan bahwa terdapat 4.912 temuan pemeriksaan yang terdiri dari: (1) Temuan-temuan yang berindikasi kerugian negara sebanyak 831 temuan senilai Rp 5,65 triliun; (2) Adanya kekurangan penerimaan sebanyak 523 temuan senilai Rp 2,39 triliun; (3) Temuan-temuan administrasi sebanyak 660 temuan senilai Rp 17,91 triliun; (4) Temuan-temuan tentang ketaatan dan ketertiban sebanyak 2.014 temuan senilai Rp 25,95 triliun; dan (5) Temuan-temuan dalam kelompok kehematan dan efisiensi sebanyak 884 temuan senilai Rp 16,16 triliun. Berdasarkan hasil inilah maka sebagian besar LKPD diberi opini wajar dengan pengecualian oleh auditor BPK.

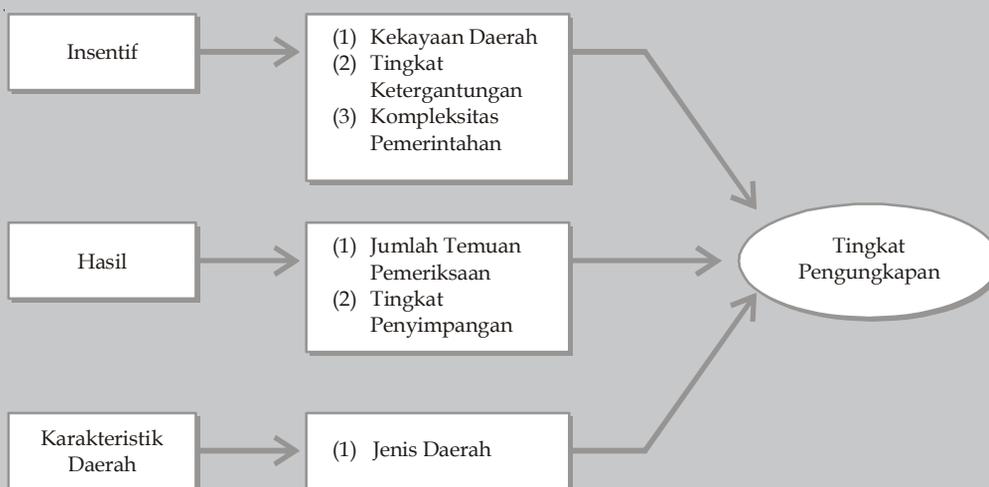
**b. Pembagian Wilayah (Kabupaten/Kota)**

Secara umum baik kabupaten dan kota memiliki wewenang yang sama. Walaupun secara tingkatan wilayah dan wewenang sama, keduanya memiliki karakteristik yang berbeda. Komite Pengawasan Pelaksanaan Otonomi Daerah (KPPOD) dalam pemeriksaan tahun 2005 mengenai Peringkat Daya Saing Investasi Daerah dari perspektif investor menyatakan bahwa rata-rata indeks daya saing investasi, dengan skala 1-9, daerah kota sebesar 6,39 lebih tinggi dibandingkan dengan daya saing investasi daerah kabupaten (5,92). Hal ini menunjukkan bahwa persaingan di antara kelompok daerah kota lebih ketat dibandingkan dengan kelompok daerah kabupaten.

**C. METODE**

Penelitian ini menggunakan tingkat pengungkapan LKPD dalam komponen Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) berdasarkan SAP sebagai variabel dependen. Selanjutnya akan diteliti mengenai kemungkinan faktor-faktor apa saja yang mempengaruhi tingkat pengungkapan tersebut. Peneliti membagi faktor-faktor tersebut menjadi tiga bagian: (1) Insentif pemda (*management incentives*) yang terdiri dari kekayaan daerah, tingkat ketergantungan, dan kompleksitas pemerintahan; (2) Hasil pemeriksaan yang terdiri dari jumlah temuan pemeriksaan dan tingkat penyimpangan; (3) Karakteristik daerah meliputi pembagian wilayah secara administratif yang terbagi ke dalam dua kelompok yakni kabupaten atau kota.

**Gambar 1. Kerangka Konseptual**



Insentif Pemda merupakan variabel yang diambil dari penelitian sebelumnya (Ingram, 1984). Hasil pemeriksaan dan karakteristik daerah merupakan variabel baru yang diteliti.

### Model yang akan diuji dalam penelitian

$$DISC = + \beta_1 WEALTH + \beta_2 DEPEND + \beta_3 POP + \beta_4 FIND - \beta_5 NOM + \beta_6 MORE +$$

Seluruh variabel independen akan diregresikan dengan variabel dependen tingkat pengungkapan LKPD menurut SAP. Model tersebut akan diuji dengan metode *multiple regression* menggunakan OLS pada software E-views.

Simbol	Koefisien	Variabel	Ukuran Variabel	Hipotesis
$\beta_1$	WEALTH	Tingkat Kekayaan Daerah	Total Pendapatan Asli Daerah dibagi dengan total populasi	Positif
$\beta_2$	DEPEND	Tingkat Ketergantungan pada Pemerintah Pusat	Dana Alokasi Umum dibagi dengan Total Realisasi Anggaran Pendapatan	Positif
$\beta_3$	POP	Kompleksitas Pemerintahan	Jumlah populasi	Positif
$\beta_4$	FIND	Temuan pemeriksaan	Jumlah temuan pemeriksaan	Positif
$\beta_5$	NOM	Tingkat Penyimpangan	Temuan pemeriksaan (dalam rupiah) dibagi dengan Total APBD yang diperiksa	Negatif
$\beta_6$	MORE	Jenis Daerah (Kabupaten/ Kota)	Angka 1 untuk setiap entitas pelaporan Kota, dan Angka 0 untuk setiap entitas pelaporan Kabupaten	Positif

#### 1. Tingkat pengungkapan LKPD menurut SAP

Yang dimaksud pengungkapan LKPD adalah perbandingan antara pengungkapan yang telah disajikan dalam LKPD dan pengungkapan yang seharusnya (wajib) disajikan dalam catatan atas laporan keuangan LKPD berdasarkan *checklist* SAP. Dengan begitu, tingkat pengungkapan dapat menggambarkan diungkapkan atau tidak diungkapkannya item-item yang seharusnya disajikan dalam LKPD berdasarkan SAP. Metode pengukuran tingkat pengungkapan yang digunakan peneliti serupa dengan yang digunakan Botosan (1997), Fitriany (2000) juga Kemala (2007).

##### a. Tingkat kekayaan daerah

Ingram (1984), Robbins dan Austin (1986) menyatakan bahwa terdapat hubungan positif signifikan antara tingkat kekayaan daerah dan tingkat pengungkapan negara bagian. Ingram (1984), menggunakan populasi sebagai denominator untuk merefleksikan pendapatan yang tersedia bagi kebutuhan layanan publik (*service demand*) di setiap daerah, sedangkan Robbins dan Austin (1986) memisahkan *Revenue* (PAD) dan *population* pada *city* dalam konteks pendapatan perkapita. Ukuran kekayaan daerah dapat merepresentasikan kebutuhan tambahan informasi karena sumber daya yang tersedia lebih besar.

**H1: Tingkat kekayaan daerah memiliki hubungan positif signifikan terhadap tingkat LKPD**

##### b. Tingkat ketergantungan pada pemerintah pusat

Ingram (1984) *Intergovernmental Revenue/Total Revenue* merupakan proksi dari tingkat ketergantungan pada pemerintah federal. Tingkat ketergantungan yang tinggi cenderung dapat meningkatkan pengungkapan. Karena terdapat *external constraint* yang diatur dalam peraturan pemerintah federal. Untuk melihat apakah peraturan tersebut dipatuhi, pemerintah federal akan memonitor pemerintah negara bagian dengan melihat pengungkapan dalam laporan keuangannya.

Di Indonesia, proksi yang layak digunakan adalah Dana Alokasi Umum/Total Realisasi Anggaran. Digunakannya Dana Alokasi Umum dirasa lebih tepat dibandingkan dengan Dana Perimbangan (Dana Bagi Hasil + Dana Alokasi Umum + Dana Alokasi Khusus) karena Dana Alokasi Umum bertujuan pemerataan kemampuan keuangan antar daerah yang dimaksudkan untuk mengurangi ketimpangan kemampuan keuangan kebutuhan dan potensi daerah.

Robbins dan Austin (1986) membuktikan bahwa terdapat hubungan yang signifikan antara rasio ini dengan kualitas pengungkapan pada dua metode

pengukuran (*simple* dan *compound measures*) dengan menggunakan *univariate correlation*.

**H2: Tingkat ketergantungan daerah pada pemerintah pusat memiliki hubungan positif signifikan dengan tingkat pengungkapan LKPD**

**c. Kompleksitas pemerintahan**

Menurut Ingram (1984) kompleksitas pemerintahan yang diukur dengan jumlah penduduk memberikan dorongan kepada pemerintah negara bagian untuk meningkatkan pengungkapan pada laporan keuangannya. Arti jumlah penduduk sendiri menurut UU 33 2004 Pasal 28 ayat 2 merupakan variabel yang mencerminkan kebutuhan akan penyediaan layanan publik di setiap daerah. Sehingga semakin besar penduduk di suatu daerah semakin kompleks pemerintah dalam menjalankan fungsinya sebagai pelayan masyarakat.

**H3: Kompleksitas pemerintahan mempunyai hubungan positif dengan tingkat pengungkapan LKPD**

**d. Temuan pemeriksaan**

Temuan merupakan salah satu hasil dari suatu audit. Adanya temuan dalam laporan keuangan dapat menginformasikan hal-hal penting yang berkaitan dengan suatu masalah dalam entitas yang diaudit. Pemeriksa perlu melakukan pembahasan dengan manajemen entitas yang diperiksa dalam mengembangkan temuan pemeriksaan. Temuan-temuan yang dapat dikembangkan secara memadai selanjutnya dikomunikasikan kembali kepada pihak manajemen melalui rekomendasi agar dapat selanjutnya diadakan tindakan perbaikannya.

Proksi yang digunakan yakni temuan yang berindikasikan kerugian negara, kekurangan penerimaan, administrasi, inefisiensi dan inefektivitas. Jumlah temuan yang pastinya telah dikomunikasikan kepada pihak manajemen dan ditindaklanjuti seharusnya dapat meningkatkan pengungkapan LKPD.

**H4: Total temuan pemeriksaan mempunyai hubungan positif signifikan dengan tingkat pengungkapan LKPD**

**e. Tingkat penyimpangan**

Proksi yang digunakan pada variabel ini adalah total temuan pemeriksaan (dalam rupiah) /total rupiah yang diperiksa (biasanya APBD)<sup>5</sup>. Semakin tinggi tingkat penyimpangan di suatu daerah seharusnya membuat semakin rendahnya tingkat

pengungkapan dalam LKPD, Zimmerman (1977) bahwa pemerintah daerah memaksimalkan kesejahteraan individu (*maximizing individual*).

**H5: Tingkat penyimpangan mempunyai hubungan negatif signifikan dengan tingkat pengungkapan LKPD.**

**f. Jenis daerah (kabupaten atau kota)**

Karakteristik kota pada faktor ekonomi yang kuat dan didukung oleh infrastruktur yang baik juga banyaknya pusat kegiatan pendidikan membuat pemerintah kota lebih sering berinteraksi dengan masyarakat. Sehubungan dengan hal tersebut pemerintah kota seharusnya termotivasi untuk lebih transparan dalam mengungkapkan laporan keuangannya.

**H6: Jenis daerah mempunyai hubungan positif signifikan dengan pengungkapan LKPD pada entitas pelaporan Kota.**

Seluruh Hipotesis penelitian akan diuji dalam model persamaan regresi berganda dengan asumsi bahwa pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen sifatnya *multivariate*, artinya pengaruh sebuah variabel independen terhadap variabel dependen dianalisis dengan memperhatikan variabel independen lainnya.

**2. Sampel, Ukuran Sampel dan Pengumpulan Data**

Penelitian ini menggunakan desain *purposive sampling*, jenis *quota sampling*. Adapun kriteria pengambilan sampel dapat dijelaskan sebagai berikut:

- LKPD kabupaten/kota yang dipilih mewakili setiap provinsi di Indonesia yang ditetapkan kuotanya berdasarkan jumlah LKPD yang diaudit BPK, yaitu 30%.
- LKPD yang diaudit BPK harus menyajikan empat komponen yakni, Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Objek dalam penelitian ini adalah Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang telah diaudit oleh BPK untuk tahun anggaran tahun 2006 dimana SAP telah diterapkan. Total LKPD yang diaudit oleh BPK untuk tahun anggaran tersebut yakni 362 LKPD yang diantaranya 333 LKPD kabupaten/kota setiap provinsi di Indonesia. Seluruh data yang digunakan dalam penelitian ini diperoleh dari situs [www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id) bagian hasil pemeriksaan semesteran. Untuk variabel temuan pemeriksaan nominal temuannya didapatkan dari divisi Evaluasi dan Pelaporan Pemeriksaan (EPP) BPK-RI.

5 Total rupiah yang diperiksa tergantung dari pengambilan sampel audit BPK RI di suatu entitas. Biasanya meliputi 100% belanja dan 100% pendapatan. Dan kemungkinan juga terdapat sejumlah aset.

### 3. Metode Analisis Data dan Pengujian Hipotesis

Sesuai dengan tujuan penelitian ini yakni menganalisis tingkat pengungkapan LKPD untuk tahun anggaran tahun 2006 dan hubungannya dengan aspek finansial serta non-finansial, peneliti menggunakan *multiple regression* dengan metode *Ordinary Least Square* dengan data *cross section* dengan menggunakan software statistik, Eviews 4 untuk uji *multiple regression* dan SPSS

## D. HASIL PENELITIAN DAN ANALISIS

### 1. Hasil Pemilihan Sampel

Sampel yang dipilih terdiri dari 100 LKPD dengan penjelasan sebagai berikut:

- Untuk setiap provinsi diambil proporsi sampel sebanyak 30% dari jumlah populasi yang ada. DKI Jakarta tidak masuk ke dalam sampel karena kabupaten/kota di ibukota memang tidak memiliki keharusan membuat laporan keuangan (Zelda, 2007).
- Masih banyak kabupaten/kota yang tidak menyajikan keempat komponen LKPD yakni laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas dan catatan atas laporan keuangan. Peneliti tidak mengikutsertakan LKPD kabupaten/kota dari provinsi Sulawesi Tenggara karena dari sepuluh LKPD yang ada tidak memenuhi kriteria ini.
- Terdapat delapan LKPD dalam variabel temuan pemeriksaan yang belum lengkap dikumpulkan oleh BPK. Oleh karena itu LKPD tersebut secara otomatis dikeluarkan dari sampel saat pengujian model *multivariate* dengan menggunakan E-views. Sampel yang dikeluarkan meliputi enam kabupaten yakni, Kutai Timur, Hulu Sungai Tengah, Jeneponto, Tana Toraja, Buol, Maluku Tenggara Barat dan dua kota yakni, Bontang dan Banjar Baru.

Berdasarkan data, maka dekriptif statistik dapat diuraikan sebagai berikut: bahwa LKPD yang menjadi sampel mempunyai rata-rata tingkat pengungkapan sebesar 35,45%. Hal ini berarti tingkat pengungkapan LKPD masih relatif kecil (dibandingkan dengan nilai maksimal yang dapat diperoleh 100%). Nilai minimum 10,39% didapat dari LKPD Kabupaten

Balangan, di Provinsi Kalimantan Selatan. Sedangkan nilai maksimum 64,49% didapat dari LKPD Kota Tangerang, di Provinsi Banten.

Untuk variabel independen tingkat kekayaan daerah (PAD/Populasi) memiliki rata-rata Rp 89.230,87/jiwa. Nilai minimum Rp14.300,85/jiwa untuk Kabupaten Kepulauan Sula di Provinsi Maluku Utara dan Rp382.940,5/jiwa untuk Kabupaten Berau di Provinsi Kalimantan Timur.

Rata-rata tingkat ketergantungan daerah pada pemerintah pusat (DAU/Total Realisasi Anggaran) adalah 66,21%. Dengan nilai minimum 14,36% untuk Kabupaten Dumai di Provinsi Riau. Nilai maksimum 83,38% untuk Kabupaten Karo di Provinsi Sumatera Utara.

Rata-rata kompleksitas pemerintahan yang diukur dengan populasi adalah 622.740 jiwa dengan standar deviasi 715.153 jiwa. Dengan begitu dapat dikatakan pola penyebarannya tidak merata. Kompleksitas pemerintahan yang paling besar ada di Kabupaten Bogor di Provinsi Jawa Barat yakni sebanyak 3.835.563 jiwa. Sedangkan kompleksitas pemerintahan yang paling sedikit ada di 37.132 jiwa di Kabupaten Kaimana di Provinsi Papua Barat.

Rata-rata variabel jenis daerah menunjukkan angka sebesar 0,337, hal tersebut berarti bahwa proporsi Kota (*Regency*) di dalam sampel kurang dari 50%. Sedangkan rata-rata untuk jumlah temuan pemeriksaan sebesar 13 temuan pemeriksaan. Jumlah temuan terbesar adalah 32 temuan pemeriksaan yang terdapat di Kabupaten Jember di Provinsi Jawa Timur dan jumlah temuan terkecil adalah 1 adalah Kabupaten Balangan di Provinsi Kalimantan Selatan.

Variabel tingkat penyimpangan memiliki rata-rata 7,29%. Dengan proporsi nilai 81,37% terdapat di Kabupaten Kepulauan Sula di Provinsi Maluku Utara dan 0,017% terdapat di Kota Pangkal Pinang di Provinsi Bangka Belitung.

Tingkat pengungkapan LKPD pada umumnya masih rendah, kebanyakan LKPD, 22%, masih berada dalam kisaran 30-34,99%. Kisaran tertinggi tingkat pengungkapan pada sampel, 60-64,99%, hanya terdapat pada dua LKPD yakni Kota Tangerang dan Kabupaten Purbalingga.

### 2. Pengujian Beda Rata-Rata

Pembagian pengungkapan rendah dan pengungkapan tinggi dibagi berdasarkan titik

Tabel 1. Hasil Uji Beda Rata-Rata dengan *Independent Sample t-test*

Variabel Independen	Rata-Rata Pengungkapan				Sig. t-test
	Rendah	N	Tinggi	N	
Tingkat Kekayaan Daerah	87729,85	52	89171,885	48	0,918
Tingkat Ketergantungan pada pemerintah pusat	67,188	52	64,116	48	0,374
Kompleksitas Pemerintahan	457927,231	52	733226,208	48	0,053*
Jenis Daerah	0,288	52	0,375	48	0,363
Temuan Pemeriksaan	12,553	47	12,511	45	0,976
Tingkat Penyimpangan	10,058	47	4,602	45	0,063*

\*signifikan pada  $\alpha = 0,1$

Tabel 2. Hasil Korelasi Pearson

Variabel Independen	Tingkat Pengungkapan	
	Pearson Cor. Coef.	P-Value
Tingkat Kekayaan Daerah	0,119	0,238
Tingkat Ketergantungan pada pemerintah pusat	-0,068	0,503
Kompleksitas Pemerintahan	0,121	0,231
Jenis Daerah	0,111	0,272
Temuan Pemeriksaan	0,002	0,982
Tingkat Penyimpangan	-0,256	0,014**

signifikan pada  $\alpha = 0.05$  dengan 92 observasi (8 sampel not available.)

mediannya. Pengungkapan rendah jika dibawah median dan pengungkapan tinggi jika tingkat pengungkapan di atas median.

Dari Tabel 1 bahwa terdapat perbedaan rata-rata pada tingkat signifikansi 10% antara pengungkapan yang rendah dan pengungkapan yang tinggi untuk variabel kompleksitas pemerintahan dan tingkat penyimpangan.

### 3. Korelasi Pearson

Berikut tabel korelasi pearson yang digunakan untuk melihat hubungan antara variabel dependen dengan variabel independennya.

Dari tabel 2 bahwa terdapat hubungan positif yang tidak signifikan untuk semua variabel bebas kecuali tingkat ketergantungan serta tingkat materialitas temuan pemeriksaan. Hanya tingkat penyimpangan yang memperlihatkan signifikansi hubungannya dengan tingkat pengungkapan.

### 4. Pengujian Asumsi

#### a. White heteroskedasticity test

Hasil pengujian *white heteroskedasticity test* menyatakan bahwa nilai-p (F-statistik) pada tes adalah 0,0096, nilai-p < 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa model penelitian ini memiliki heteroskedastisitas. Artinya asumsi dalam OLS yakni homoskedastisitas belum terpenuhi dan

terdapat perbedaan distribusi *error* untuk seluruh pengamatan. Namun, heteroskedastisitas dapat diantisipasi dengan menggunakan pilihan *white-heterokedasticity* untuk hasil uji OLS sehingga dampak heterokedastisitas dapat dihindari.

#### b. Pengujian asumsi multikolinearitas

Hasil pengujian asumsi dengan *correlation matrix* yang digunakan untuk melihat apakah terdapat multikolinearitas dalam model menunjukkan bahwa semua nilai hubungan antar variabel bebas < 80%. Oleh karena itu dapat dikatakan bahwa tidak ada korelasi antar variabel bebas, sehingga variabel pengujian hipotesis dapat dilanjutkan.

#### c. Hasil pengujian hipotesis

Hasil pengujian model dengan menggunakan *ordinary least square* untuk regresi berganda.

### 5. Pengujian Model

#### a. Pengujian koefisien determinasi

Dari Tabel 3, bahwa *adjusted R-squared* dari model adalah 9,01%. Hasil ini menunjukkan bahwa 9,01% variasi tingkat pengungkapan dapat dijelaskan dengan variabel insentif manajemen, hasil pemeriksaan BPK, dan karakteristik daerah. Sedangkan selebihnya yakni 90,99% dijelaskan oleh variabel lainnya. Hal ini dapat dimaklumi karena terdapat banyak faktor lainnya yang belum diperhitungkan ke dalam model seperti *coalition*

Tabel 3. Hasil Uji OLS  
Dependent Variable: LOG(DISC)

Variabel	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-0,519	1,667	-0,312	0,756
LOG(WEALTH)	0,184	0,083	2,216	0,029**
LOG(DEPEND)	0,083	0,132	0,625	0,534
LOG(POP)	0,103	0,044	2,316	0,023**
LOG(FIND)	0,146	0,086	1,699	0,093*
LOG(NOM)	-0,040	0,024	-1,696	0,094*
MOR	-0,028	0,109	-0,261	0,795
R-squared	0,150	Mean dependent var		3,504
Adjusted R2	0,090	S.D. dependent var		0,374
S.E. of regression	0,357	Akaike info criterion		0,851
Sum squared resid	10,840	Schwarz criterion		1,043
Log likelihood	-32,171	F-statistic		2,502
Durbin-Watson stat	1,620	Prob(F-statistic)		0,028

\*signifikan pada  $\alpha = 0,1$  ; \*\*signifikan pada  $\alpha = 0,05$

of voters dan *administratives selection*, seperti yang dilakukan oleh Ingram (1984).

b. **Pengujian hubungan variabel bebas secara bersama-sama**

Dari Tabel 3, bahwa  $F_{-stat} = 0,028$ , maka hipotesa nol ( $H_0$ ) **ditolak**. Dapat disimpulkan bahwa model dapat menjelaskan variabel dependen, dan setidaknya terdapat satu variabel bebas yang memiliki hubungan terhadap variabel tingkat pengungkapan LKPD, atau dengan kata lain, bahwa secara bersama-sama variabel tingkat kekayaan, tingkat ketergantungan, populasi, jumlah temuan pemeriksaan dan tingkat penyimpangan, serta jenis daerah berhubungan secara signifikan pada tingkat signifikansi  $\alpha = 0,05$ .

c. **Pengujian hubungan variabel bebas secara individu**

i. **Pengujian hubungan tingkat kekayaan daerah terhadap tingkat pengungkapan LKPD**

Hasil dari Tabel 3 menunjukkan bahwa nilai- $p = 0,0294$ , berarti  $H_2$  **terbukti**. Bahwa kekayaan daerah (*wealth*) memiliki hubungan positif signifikan dengan tingkat pengungkapan LKPD. Semakin tinggi tingkat kekayaan suatu daerah, maka semakin besar dorongan pemda untuk meningkatkan tingkat pengungkapan LKPD-nya. Hasil ini mendukung penelitian Ingram (1984), dengan *univariate correlation* tingkat kekayaan berhubungan positif signifikan dengan tingkat pengungkapan.

ii. **Pengujian hubungan tingkat ketergantungan kepada pemerintah pusat terhadap tingkat pengungkapan LKPD**

Dari Tabel 3 diketahui bahwa nilai- $p = 0,5337$ , berarti  $H_3$  **tidak terbukti**. Tingkat ketergantungan pemerintah daerah kepada pemerintah pusat memiliki hubungan positif dan tidak signifikan dengan tingkat pengungkapan LKPD. Tidak terbuktinya hipotesa ini mungkin disebabkan karena pemerintah pusat selama ini kurang memberikan kontrol terhadap penggunaan dana perimbangan khususnya Dana Alokasi Umum, sehingga pemerintah daerah kurang termotivasi untuk meningkatkan pengungkapan dalam LKPD mereka. Hasil ini serupa dengan Ingram (1984) dengan *univariate correlation*, tingkat ketergantungan mempunyai hubungan positif namun tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan. Hasil ini berbeda dengan penelitian Austin (1986) melalui *univariate correlation* terbukti bahwa tingkat ketergantungan berhubungan negatif pada tingkat signifikansi 0,05 dan dengan

*multiple regression* berhubungan pada tingkat signifikansi 0,1.

iii. **Pengujian hubungan kompleksitas pemerintahan terhadap tingkat pengungkapan LKPD**

Tabel 3 menunjukkan bahwa nilai- $p = 0,0230$ , berarti  $H_4$  **terbukti**. Bahwa variabel populasi mempunyai hubungan positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Apabila semakin tinggi tingkat kompleksitas pemerintah daerah maka semakin besar pula dorongan pemerintah daerah untuk meningkatkan pengungkapan LKPD mereka. Hasil pengujian ini membuktikan bahwa semakin banyak kebutuhan akan penyediaan layanan publik di setiap daerah yang dilihat dari banyaknya penduduk mengakibatkan semakin besar tingkat pengungkapan LKPD. Hasil penelitian ini konsisten dengan uji *univariate* perbedaan rata-rata, dimana kompleksitas pemerintah mempunyai perbedaan rata-rata yang signifikan antara pengungkapan yang rendah dan pengungkapan yang tinggi. Hasil ini berbeda dengan penelitian Ingram (1984) dan Robbins dan Austin (1986).

iv. **Pengujian hubungan jumlah temuan pemeriksaan terhadap tingkat pengungkapan LKPD**

Hasil dari Tabel 3 menunjukkan bahwa nilai- $p = 0,$ , maka  $H_5$  **terbukti**. Bahwa jumlah temuan pemeriksaan mempunyai hubungan positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Hasil ini membuktikan bahwa pemerintah daerah memenuhi rekomendasi BPK RI dalam melakukan koreksi dan meningkatkan pengungkapannya.

v. **Pengujian hubungan tingkat penyimpangan terhadap tingkat pengungkapan LKPD**

Pengujian hipotesis ini, menunjukkan bahwa nilai- $p = 0,0936$ , dengan demikian  $H_6$  **terbukti**. Bahwa tingkat penyimpangan mempunyai hubungan negatif signifikan terhadap tingkat pengungkapan. Hasil ini membuktikan bahwa semakin tinggi tingkat penyimpangan, pemerintah daerah cenderung menutupi informasi tersebut, sehingga tingkat pengungkapan menjadi rendah.

vi. **Pengujian hubungan jenis daerah terhadap tingkat pengungkapan LKPD**

Hasil dari Tabel 3 menunjukkan bahwa nilai- $p = 0,7949$ , dengan demikian  $H_7$  **tidak terbukti**. Dari hasil ini dapat disimpulkan bahwa jenis daerah, baik kabupaten maupun kota

mempunyai hubungan yang **tidak signifikan** terhadap tingkat pengungkapan LKPD, atau dengan kata lain bahwa tidak ada perbedaan antara tingkat pengungkapan kabupaten dan tingkat pengungkapan kota. Meskipun menurut KKPOD (2005), dari sisi perspektif investor, menyatakan bahwa tingkat perekonomiannya kota lebih baik dibandingkan dengan kabupaten dan kota namun tidak berarti bahwa tingkat pengungkapan kota lebih baik dibandingkan dengan kabupaten.

## E. KESIMPULAN DAN REKOMENDASI

### 1. Kesimpulan

Berdasarkan pengujian yang didasarkan pada hasil pemeriksaan BPK maka jumlah temuan audit dan tingkat penyimpangannya, serta kategorisasi jenis daerah yang meliputi kabupaten atau kota, ditemukan bukti empiris bahwa ketiganya secara bersama-sama mampu menjelaskan tingkat pengungkapan LKPD secara statistik pada tingkat kepercayaan 95%. Secara lengkap hasil pengujian untuk masing-masing variabel adalah sebagai berikut:

- a. Insentif pemda, penelitian ini membuktikan bahwa terdapat hubungan positif dan signifikan variabel kekayaan daerah dan kompleksitas pemerintahan terhadap tingkat pengungkapan pada tingkat kepercayaan 95%. Sedangkan variabel tingkat ketergantungan mempunyai hubungan yang tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD.
- b. Berdasarkan kategorisasi hasil pemeriksaan BPK RI, ditemukan bukti bahwa variabel jumlah temuan pemeriksaan mempunyai hubungan positif sedangkan tingkat penyimpangan mempunyai hubungan negatif yang signifikan pada tingkat kepercayaan 90%.
- c. Jenis daerah baik kabupaten maupun kota mempunyai hubungan yang tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

### 2. Rekomendasi

- a. Untuk penelitian selanjutnya disarankan menggunakan data *time series*, untuk melihat variasi tingkat pengungkapan dari tahun ke tahun.
- b. Disarankan pula jika memungkinkan sampel yang digunakan lebih banyak, untuk meningkatkan kualitas hasil penelitian. Dengan desain pengambilan sampel non-probabilitas *purposive sampling* atau *quota sampling*, penelitian ini tidak dapat digeneralisasi untuk menggambarkan kondisi tingkat pengungkapan seluruh LKPD se-Indonesia.

- c. Penggunaan *proxy* lain dapat ditambahkan, misalnya *proxy* tingkat pengungkapan dari sudut pandang politik atau Good Corporate Government atau pelayanan publiknya, seperti yang digunakan oleh Ingram (1984).

## REFERENSI

- Alijoyo. 2004. *Trilogy of Governance* (1). *Republika Online*, 10 Maret 2004.
- Arens, Alvin A. 2008. *Auditing and assurance services: an intergated approach*. Ed.12<sup>th</sup>. USA: Pearson Education.
- Bastari, Iman. 2004. *Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah dan Standar Akuntansi Pemerintahan sebagai Wujud Reformasi Manajemen Keuangan Daerah*. [www.mep.ugm.ac.id/kuliah/file.php/1/Artikel/Akuntansi\\_Pemerintah/Art5.pdf](http://www.mep.ugm.ac.id/kuliah/file.php/1/Artikel/Akuntansi_Pemerintah/Art5.pdf)
- Botosan, Christine A. 1997. *Disclosure Level and the Cost of Equity Capital*. *The Accounting Review*. Vol.72. No.3. pp. 323-349.
- Buletin Teknis No. 2. 2005. *Penyusunan Neraca Awal Pemerintah Daerah*. KSAP. Jakarta.
- Buletin Teknis No. 3. 2006. *Penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Sesuai dengan SAP dengan Konversi*. Jakarta: KSAP.
- Buletin Teknis No.4. 2006. *Buletin Teknis Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintahan*. Jakarta: KSAP.
- KKPOD. *Daya Saing Investasi 228 Kabupaten/Kota di Indonesia Tahun 2005*.
- Erawan, I Ketut P. 1999. *Political Reform and Regional Politics in Indonesia*. *Asian Survey*.Vo.39. No.4. pp. 588-612.
- Fitriany. 2001. *Signifikansi Perbedaan Tingkat Kelengkapan Pengungkapan Wajib dan Sukarela pada Laporan Keuangan Perusahaan Publik yang Terdaftar di Bursa Efek Jakarta*. Project Grant Tahun ke-3. FEUI. Depok.
- Gujarati, Damodar N. 2003. *Basic Econometrics*. Ed.4<sup>th</sup>. Mc Graw Hill. New York.
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun Anggaran 2007*. 2007. Jakarta: BPK RI.
- Iman, Chairul. 2008. *Evaluasi Strategi Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual pada Laporan Keuangan Pemerintah Menggunakan Model Kebutuhan Dasar*. Skripsi Sarjana. FEUI. Depok.
- Ingram, Robert W. 1984. *Economic Incentives and the Choice of State Government Accounting Practices*. *Journal of Accounting Research*. Vol. 22. No. 1. pp.126-144.
- Kieso, Donald et.al. 2007. *Intermediate Accounting*. Ed.12<sup>th</sup>. John Wiley & Son Inc. USA.
- Kemala, Diyah. 2007. *Analisis Kualitas Pengungkapan Informasi Imbalan Paska Kerja Menurut SAK dan Peraturan Bapepam Pada Laporan Keuangan Perusahaan Publik Sektor Manufaktur Tahun 2004 dan 2005*. Skripsi Sarjana. FEUI. Depok.
- Nachrowi, D.N. Hardius Usman. 2002. *Penggunaan Teknik Ekonometri. Pendekatan Populer & Praktis Dilengkapi Teknik Analisis & Pengolahan Data Dengan Menggunakan Paket Program SPSS*. PT Raja Grafindo Persada.
- Newbold, et.al. 2003. *Statistics for Business and Economics*. Prentice Hall. New Jersey.
- Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Daerah Belum Transparan*. *Majalah Pemeriksa*. No.104. April-Mei 2006. hal. 9.

- Robbins, Walter A., Austin, Kenneth R. *Disclosure Quality in Governmental Financial Reports: An Assessment of the Appropriateness of a Compound Measure*. *Journal of Accounting Research*. Vol. 24. No. 2. pp. 412-421.
- Sekaran, Uma. 2003. *Research Method For Business: A Skill-Building Approach*. Ed.4<sup>th</sup>. John Wiley & Sons Inc. USA.
- Standar Akuntansi Pemerintah. 2005. Sinar Grafika. Jakarta.
- Syakhroza, Akhmad. 2003. *Reformasi Profesi Akuntansi Sektor Publik dan Good Government Governance*. *Usahawan* No. 02 Th XXXII
- Peraturan Pemerintah No. 58 tahun 2005.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri No.13 Tahun 2006.
- Undang-undang Nomor 33 Tahun 2004.
- Zelda, Retina. 2007. *Tingkat Kepatuhan Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia terhadap PP No.24 Tahun 2005 dan Hubungannya dengan Pendapatan Asli Daerah dan Total Aktiva*. Skripsi Sarjana. FEUI. Depok.
- Zimmerman, Jerold L. 1977. *The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives*. *Journal of Accounting Research*. Vol. 15, Studies on Measurement and Evaluation of the Economic Efficiency of Public and Private Nonprofit Institutions. pp. 107-144.