

DETERMINAN YANG MEMPENGARUHI PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH

Lilis Setyowati

Universitas Dian Nuswantoro Semarang
adelissetyowati@gmail.com

Abstract.

This research aims to analysis of factors affecting of financial statement disclosure. The population this study are financial statement of local government all of Indonesia. A total of 314 financial statement of Local Government financial statement 2014 mean of disclosure level is 64%. This result of this study shows that wealth of local government and human development has positive effect on the local government financial statement disclosure, while asset of local government has negative effect. The functional differentiation, debt financing, and intergovernmental revenue are proved to have no effect on the local, government financial statement disclosure.

Keywords: *Local Government Financial Statement; Disclosure; Government Accounting Standard*

Abstrak.

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Populasi dalam penelitian ini adalah laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota seluruh Indonesia. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 314 LKPD Kabupaten/Kota di Indonesia tahun 2014 dengan rata-rata tingkat pengungkapan LKPD sebesar 64%. Hasil penelitian ini menemukan bahwa kekayaan pemerintah daerah dan pembangunan manusia memiliki pengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah, sedangkan aset pemerintah daerah memiliki pengaruh negatif. Diferensiasi fungsional, debt, dan intergovernmental revenue pemerintah daerah terbukti tidak mempunyai pengaruh terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Kata Kunci: *Laporan Keuangan Pemerintah Daerah; Pengungkapan; Standar Akuntansi Pemerintahan*

Diterima: 5 Januari 2016; Direvisi: 8 Februari 2016; Disetujui: 8 Maret 2016

PENDAHULUAN

Dalam rangka mewujudkan tata kelola pemerintah yang baik serta meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah, maka pemerintah pusat maupun pemerintah daerah wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban yang berupa laporan keuangan. Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara menjelaskan bahwa presiden, gubernur, bupati, dan walikota wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD berupa laporan keuangan yang setidaknya meliputi Laporan Realisasi APBN/APBD, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 1 tahun 2010 dinyatakan bahwa tujuan umum dari pelaporan keuangan adalah menyajikan informasi keuangan yang bermanfaat bagi para pengguna untuk membantu pengambilan keputusan. Pentingnya mengungkapkan semua informasi bertujuan agar menghindari kesalahpahaman dalam membaca laporan. Dengan demikian akan memperjelas bahwa laporan keuangan yang disajikan bukan hanya untuk memenuhi tuntutan atas peraturan yang ada, tetapi harus memenuhi pengungkapan yang akan memudahkan bagi pengguna laporan keuangan untuk memahaminya.

Salah satu tujuan penyediaan informasi dalam laporan keuangan adalah untuk kepentingan transparansi, yaitu memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat. Dalam konsep pedoman kebijakan *governance* dinyatakan bahwa transparansi mengandung unsur pengungkapan dan penyediaan informasi yang memadai dan mudah diakses oleh pemangku kepentingan. Pengungkapan dan penyediaan informasi menjadi unsur yang penting dalam laporan keuangan. Oleh karena itu, pemerintah daerah harus mengungkapkan berbagai informasi dalam laporan keuangan sebagai bentuk akuntabilitas dan transparansi keuangan publik.

Hasil laporan keuangan pemerintah yang telah disusun harus mengikuti PSAP yang berlaku, kemudian disampaikan kepada DPR/DPRD dan masyarakat umum setelah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Laporan keuangan yang diaudit harus dilampiri dengan pengungkapan, karena laporan keuangan

merupakan suatu bentuk mekanisme pertanggungjawaban dan juga dasar untuk pengambilan keputusan bagi pihak eksternal.

Beberapa penelitian menunjukkan bahwa pemerintah daerah di Indonesia belum ada yang mengungkapkan secara penuh, yaitu rata-rata sebesar 30,85% (Suhardjanto dan Yulianingtyas, 2011), 35,45% (Martani dan Lestiani, 2012), dan 40% (Muqorrobin, 2013). Suhardjanto, et al (2010) menunjukkan tingkat rata-rata pengungkapan yang lebih tinggi yaitu 51,56%. Hasil pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang terbilang masih rendah, membuat peneliti ingin menganalisis lebih lanjut tentang faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan wajib pada LKPD. Pengungkapan LKPD yang terbilang rendah ini juga berpengaruh pada opini audit yang diberikan oleh BPK, sehingga dapat disimpulkan bahwa pemerintah daerah masih belum taat terhadap Standar Akuntansi Pemerintahan. Hal ini dibuktikan dari opini audit yang diberikan oleh BPK yaitu opini tidak wajar dan opini tanpa memberikan pendapat dalam persentase yang cukup besar atas LKPD yang disajikan dalam tabel berikut:

Tabel 1
Opini LKPD Tahun 2010 - 2014
(Kabupaten/Kota) di Indonesia

Pemda Tahun	Kabupaten					Kota				
	WTP	WDP	TW	TMP	Total	WTP	WDP	TW	TMP	Total
2010	16	254	23	103	396	12	67	3	11	93
	4%	64%	6%	26%	100%	13%	72%	3%	12%	100%
2011	36	268	6	89	399	21	62	2	7	92
	9%	67%	2%	22%	100%	23%	67%	2%	8%	100%
2012	72	256	6	67	401	31	52	0	7	90
	18%	64%	1%	17%	100%	34%	58%	0%	8%	100%
2013	105	241	11	41	398	35	55	0	3	93
	26%	61%	3%	10%	100%	38%	59%	0%	3%	100%
2014	169	188	4	18	379	56	35	0	0	91
	44%	50%	1%	5%	100%	62%	38%	0%	0%	100%
Rata-Rata	79	239	10	64	395	31	54	1	6	92
	20%	61%	3%	16%	100%	34%	59%	1%	6%	100%

Sumber: IHPS I tahun 2015

Berdasarkan Tabel 1, hasil pemeriksaan keuangan daerah di Indonesia masih belum baik setiap tahun, hal ini didukung oleh BPK yang menyatakan bahwa rata-rata opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dari tahun 2010 sampai 2014 yang mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian masih menunjukkan dibawah 25%. Opini yang masih buruk ini menggambarkan masih belum terpenuhinya salah satu asersi audit dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, sehingga penulis ingin meneliti kembali mengenai laporan keuangan yang masih bermasalah tersebut.

METODE

Populasi dalam penelitian ini adalah Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia tahun 2014 yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Teknik pengambilan sampel menggunakan *non probability sampling* dengan pendekatan *purposive sampling*, yaitu teknik penentuan sampel dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono, 2006). Adapun sampel yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 314 Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia.

Dalam penelitian ini variabel yang digunakan terdiri dari pengungkapan laporan keuangan sebagai variabel *dependent*, sedangkan aset, kekayaan, diferensiasi fungsional, *debt*, *intergovernmental revenue*, dan pembangunan manusia sebagai variabel *independent*.

Teknik analisis data pada pengujian hipotesis menggunakan pengujian analisis regresi linear berganda yang merupakan teknik statistik yang digunakan untuk menguji pengaruh antara dua atau lebih variabel dan untuk melihat pengaruh secara parsial dan simultan. Persamaan regresi linear berganda dapat dirumuskan:

$$Y_i = \alpha + \beta_1 X_{1i} + \beta_2 X_{2i} + \beta_3 X_{3i} + \beta_4 X_{4i} + \beta_5 X_{5i} + \beta_6 X_{6i} + \varepsilon_i$$

Dimana: Y ialah Pengungkapan Laporan Keuangan; X_1 ialah Aset; X_2 ialah Kekayaan; X_3 ialah diferensiasi fungsional; X_4 ialah *Debt*; X_5 ialah *Intergovernmental Revenue*; X_6 ialah Pembangunan Manusia

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil statistik deskriptif menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia adalah sebesar 64%. Dari 314 sampel, hanya 38 pemerintah daerah yang melakukan pengungkapan wajib dibawah nilai rata-rata (<64%). Tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah terendah terjadi di Kabupaten Aceh Tenggara Propinsi Aceh yaitu sebesar 58% atau hanya mengungkapkan 46 item pengungkapan wajib, sedangkan tingkat pengungkapan tertinggi terjadi di Kota Padangsidimpuan propinsi Sumatera Utara yaitu sebanyak 54 item pengungkapan wajib atau sebesar 70%.

Hasil tersebut menunjukkan bahwa kepatuhan pengungkapan wajib sesuai dengan SAP sudah cukup tinggi. Tingginya kepatuhan pengungkapan wajib tersebut dapat disebabkan karena masih menerapkan SAP 2005 yang merupakan standar lama bagi pemerintah Indonesia, sehingga penerapannya sudah maksimal. Dengan adanya kewajiban bagi pemerintah daerah untuk menerapkan SAP 2010 pada tahun pelaporan 2015 yang lebih rumit dibandingkan SAP sebelumnya menyebabkan pemerintah daerah terus berusaha untuk memperbaiki pengungkapan dalam laporan keuangannya.

Besarnya kepatuhan pengungkapan wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah tahun 2014 lebih besar bila dibandingkan dengan hasil penelitian sebelumnya yaitu Liestiani (2008) sebesar 35,45%; Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) 30,85%; Hilmi dan Martani (2012) 44,56%; Muqorrobin (2013) 40%. Hal ini mungkin disebabkan karena butir pengungkapan wajib yang digunakan dalam penelitian ini lebih banyak, yaitu 11 standar akuntansi dengan total 77 butir pengungkapan.

Pemerintah daerah memiliki rata-rata aset sebesar Rp 3.512.062.605.421,95 nilai total aset tertinggi dimiliki oleh Kabupaten Bintan di Propinsi Kepulauan Riau sebesar Rp 275.830.804.812.444 dan nilai total aset terendah dimiliki oleh pemerintah Kabupaten Batang di Propinsi Jawa Tengah sebesar Rp 14.685.304,476. Kekayaan daerah yang diukur dengan pendapatan asli daerah memiliki rata-rata sebesar Rp 175.122.708.626,582 nilai total

pendapatan asli daerah tertinggi dimiliki oleh Kabupaten Ogan Komering Ilir di Propinsi Sumatera Selatan sebesar Rp 6.870.082.091,040 dan nilai total pendapatan asli daerah terendah dimiliki oleh pemerintah Kota Tual di Propinsi Maluku sebesar Rp 3.612.429.637,51.

Hasil statistik deskriptif turut pula menunjukkan bawa nilai rata-rata diferensiasi fungsional yang diukur dengan jumlah SKPD yang dimiliki oleh pemerintah daerah adalah sebanyak 49,7357. Jumlah SKPD yang paling sedikit berjumlah 23 SKPD dimiliki oleh pemerintah daerah Kabupaten Asmat di Propinsi Papua, sedangkan jumlah SKPD terbanyak berjumlah 83 SKPD dimiliki oleh pemerintah Kota Palu di Propinsi Sulawesi Tengah.

Variabel *debt* memiliki rata-rata sebesar 1,0038%. Nilai *debt* tertinggi adalah sebesar 10,1765% dimiliki oleh pemerintah daerah Kabupaten Karangasem di Propinsi Bali ini menunjukkan sebagian besar kegiatan di Kabupaten Karangasem dibiayai oleh hutang, sedangkan nilai pembiayaan utang terendah sebesar 0,05% dimiliki oleh pemerintah daerah Kabupaten Lampung Timur dan Kabupaten Bone Bolango yang berarti hampir seluruh asetnya dibiayai oleh ekuitas.

Intergovernmental revenue memiliki rata-rata sebesar 75,36%. Nilai *intergovernmental revenue* tertinggi adalah sebesar 95,9% dimiliki oleh pemerintah daerah Kabupaten Pulau Morotai di Propinsi Maluku Utara sedangkan nilai *intergovernmental revenue* terendah adalah sebesar 11,29% dimiliki oleh pemerintah daerah Kabupaten Jembrana di Propinsi Bali, artinya pemerintah daerah Kabupaten Jembrana masih sedikit sekali mendapat transfer dana perimbangan dari pemerintah pusat karena merupakan daerah pemekaran baru.

Indeks Pembangunan Manusia memiliki rata-rata sebesar 73,20%. Nilai Indeks Pembangunan Manusia terendah adalah sebesar 50,32% dimiliki oleh pemerintah daerah Kabupaten Pegunungan Bintang di Propinsi Papua, sedangkan nilai Indeks Pembangunan Manusia tertinggi adalah sebesar 85,13% dimiliki oleh pemerintah daerah Kota Yogyakarta di Propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta, ini menunjukkan bahwa Kota Yogyakarta tergolong dalam kategori pemerintah daerah Indeks Pembangunan Manusia tinggi yang

mencerminkan kinerja pembangunan manusia di Kota Yogyakarta terutama upaya pemberdayaan dan kualitas sumber daya manusia dan partisipasinya dalam pembangunan yang tinggi.

Hasil pengujian ANOVA atau uji F pada Tabel 2 menunjukkan nilai F hitung sebesar 2,160 dengan tingkat signifikan 0,047 yang nilainya lebih kecil dari nilai probabilitas 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa aset, kekayaan, diferensiasi fungsional, *debt*, *intergovernmental revenue*, dan pembangunan manusia secara simultan (bersama-sama) berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

**Tabel 2. Hasil uji F
ANOVA^b**

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.003	6	.001	2.160	.047 ^a
	Residual	.083	307	.000		
	Total	.086	313			

a. Predictors: (Constant), ipm, debt, dif.fung, aset, ir, kekayaan

b. Dependent Variable: disclosure

Uji t bertujuan untuk mengetahui pengaruh masing variabel bebas yaitu aset, kekayaan, diferensiasi fungsional, *debt*, *intergovernmental revenue*, dan pembangunan manusia terhadap variabel terikat yaitu pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota Semarang. Hasil uji t ditunjukkan oleh Tabel 3, dimana merupakan hasil dari pengujian variabel aset, kekayaan, diferensiasi fungsional, *debt*, *intergovernmental revenue*, dan pembangunan manusia terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Penelitian ini menggunakan $\alpha = 5\%$. Hasil uji regresi menunjukkan bahwa secara individual variabel aset memberikan nilai koefisien sebesar -2,086 dengan probabilitas signifikan 0,038 (lebih kecil dari nilai probabilitas 0,05). Berdasarkan hasil tersebut dapat dikatakan bahwa variabel aset berpengaruh negatif terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota Semarang.

**Tabel 3. Hasil uji t
Coefficients^a**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	T	Sig.
1	(Constant)	.649	.053		12.266	.000
	Aset	-.003	.002	-.151	-2.086	.038
	Kekayaan	.003	.001	.176	1.981	.048
	Dif.fung	-1.305E-5	.000	-.010	-.175	.861
	Debt	-.043	.070	-.035	-.622	.535
	Ir	.009	.012	.062	.747	.455
	Ipm	.001	.000	.139	2.283	.023

a. Dependent Variable: disclosure

Variabel kekayaan memberikan nilai koefisien 1,981 dengan probabilitas signifikan 0,048. Nilai t hitung positif menunjukkan bahwa variabel kekayaan mempunyai hubungan yang searah dengan pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Berdasarkan hasil tersebut dapat dikatakan bahwa variabel kekayaan berpengaruh positif signifikan terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Berdasarkan hasil uji regresi di atas juga menunjukkan nilai t hitung pada variabel diferensiasi fungsional sebesar -0,175 dengan probabilitas signifikan 0,861 lebih besar dibandingkan taraf signifikansi 5% sehingga dapat dikatakan bahwa tidak ada pengaruh antara diferensiasi fungsional terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Variabel *debt* diketahui nilai t hitung sebesar -0,622 dan nilai probabilitas sebesar 0,535 lebih besar dibandingkan dengan taraf signifikansi 5% sehingga dapat dikatakan bahwa tidak ada pengaruh antara *debt* dengan pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Nilai t hitung pada variabel *intergovernmental revenue* sebesar 0,747 dan nilai probabilitas sebesar 0,455 lebih besar dibandingkan taraf signifikansi 5% sehingga dapat dikatakan bahwa tidak ada pengaruh antara *intergovernmental revenue* terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Variabel pembangunan manusia memiliki nilai t hitung sebesar 2,238 dan nilai probabilitas sebesar 0,023 lebih kecil dibandingkan taraf signifikansi 0,05

sehingga dapat dikatakan bahwa ada pengaruh antara pembangunan manusia terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Besarnya aset dalam organisasi menunjukkan seberapa besar suatu organisasi tersebut. Perusahaan yang memiliki ukuran yang lebih besar akan memiliki tekanan yang besar pula dari publik untuk menyajikan laporan keuangannya secara lengkap. Begitu pula dalam sektor pemerintahan, pemerintah daerah yang memiliki ukuran besar dituntut untuk melakukan transparansi atas pengelolaan keuangannya sebagai bentuk akuntabilitas publik melalui pengungkapan informasi yang lebih banyak dalam laporan keuangan. Kabupaten/kota dengan total aset yang lebih besar akan lebih kompleks dalam menjaga dan mengelola asetnya. Konsekuensinya, pemerintah daerah perlu mengungkapkan lebih lanjut tentang daftar aset yang dimiliki, pemeliharaan, dan pengelolaannya (Suhardjanto et al, 2010). Oleh karena itu pemerintah daerah tersebut akan menaruh perhatian yang lebih tinggi, sehingga akan memberikan motivasi bagi pemerintah daerah untuk mengungkapkan laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa besaran kepemilikan aset oleh pemerintah daerah berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Pemerintah daerah dengan total aset yang semakin besar cenderung semakin sulit dalam melakukan pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Jumlah aset yang besar akan menjadi kendala dalam melaporkan laporan keuangan bagi pemerintah daerah di Indonesia karena belum semua aset yang dimiliki pemerintah daerah dicatat dengan baik, sehingga semakin besar jumlah aset pemerintah daerah maka akan semakin sulit dalam melakukan pengungkapan laporan keuangan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Retina (2008) yang menunjukkan bahwa jumlah aktiva berkorelasi negatif tetapi dengan kualitas laporan keuangan secara keseluruhan.

Hubungan yang negatif ini dikarenakan semakin besar aset yang dimiliki untuk pembuatan laporan keuangan pemerintah daerah, maka semakin besar sumber daya yang bisa digunakan untuk melakukan pengungkapan yang besar, tetapi jumlah aset yang besar sebaliknya menjadi

kendala dalam melaporkan laporan keuangan bagi pemerintah di Indonesia karena belum semua aset yang dimiliki pemerintah dicatat dengan baik, sehingga semakin besar jumlah aset semakin sulit dalam melakukan pengungkapan laporan keuangan.

Kekayaan adalah kemampuan dalam mencukupi kebutuhan. Kekayaan suatu negara dapat diukur dengan berbagai macam ukuran yang tidak selalu sama karena setiap orang memiliki pandangan hidup yang berbeda sehingga tolak ukur dari kesejahteraan juga akan berbeda. Dalam konteks teori *signaling*, pemerintah berusaha untuk memberikan sinyal yang baik kepada rakyat, tujuannya agar rakyat dapat terus mendukung pemerintah yang saat ini berjalan sehingga pemerintah dapat berjalan dengan baik. Kinerja pemerintah yang baik perlu diinformasikan kepada rakyat baik sebagai bentuk pertanggungjawaban maupun bentuk promosi untuk tujuan politik. Christiaens (1999) dalam Lasward, et al (2005) berpendapat bahwa kekayaan pemerintah daerah berhubungan positif dengan meningkatnya pengungkapan karena memberikan sinyal dari kualitas kepala daerah, dimana kepala daerah dapat mengambil manfaat dengan meningkatkan kesempatan mereka dipilih kembali dan mengurangi biaya kepentingan.

Hasil pengujian menunjukkan bahwa kepemilikan kekayaan oleh pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Pemerintah daerah dengan total kekayaan yang semakin besar akan semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Jumlah kekayaan daerah yang semakin besar, maka semakin besar sumber daya yang dimiliki untuk melakukan pengungkapan sehingga kekayaan daerah meningkat dapat meningkatkan tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Hal tersebut didukung dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Ingram (1984), Lasward et al. (2005) serta Martani dan Lestiani (2012) serta Hilmi dan Martani (2012).

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

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

Diferensiasi fungsional menunjukkan sejauh mana sebuah organisasi dibagi menjadi departemen fungsional atau sub unit yang berbeda. Berdasar pada teori legitimasi, dalam sebuah organisasi akan memperhatikan apa yang menjadi harapan masyarakat dan mampu menyelaraskan nilai-nilai sub unit dengan norma-norma sosial yang berlaku di tempat organisasi tersebut melangsungkan kegiatannya. Dalam struktur pemerintahan daerah, pembagian departemen fungsional atau sub unit dengan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). SKPD merupakan entitas akuntansi yang wajib melakukan pencatatan atas transaksi-transaksi yang terjadi di lingkungan pemerintah daerah. Semakin banyak jumlah SKPD yang dimiliki berarti semakin kompleks pemerintahan tersebut. Semakin kompleks pemerintahan maka semakin besar tingkat pengungkapan yang harus dilakukan (Hilmi, 2011).

Hasil pengujian statistik menunjukkan bahwa diferensiasi fungsional tidak berpengaruh terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Besaran entitas akuntansi pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Walaupun entitas akuntansi atau SKPD di pemerintah daerah banyak namun kegiatan antar SKPD cenderung generik sehingga tidak membutuhkan pengungkapan yang lebih banyak. Semakin banyak jumlah SKPD proses kooperasi dan koordinasi antar SKPD akan semakin rumit. Kondisi tersebut akan membuat pemerintah daerah kesulitan dalam mengontrol kepatuhan pengungkapan laporan keuangan oleh masing-masing SKPD.

Tidak terdapatnya pengaruh jumlah SKPD terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah karena berdasarkan hasil pemeriksaan sistem pengendalian intern pemerintah daerah oleh

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sering ditemukan bahwa pengelolaan dan penatausahaan keuangan SKPD belum menjalankan tugas dan fungsi sesuai ketentuan. Contohnya, hasil pemeriksaan sistem pengendalian intern di Kabupaten Bener Meriah menemukan bahwa pada 19 SKPD diketahui tidak membuat buku kas umum, buku rekapitulasi penerimaan harian dan buku pembantu perincian objek penerimaan. Pada Kabupaten Batubara juga ditemukan pengelolaan dan penatausahaan kas pada bendahara pengeluaran SKPD belum tertib sehingga terdapat ketekoran kas. Dengan demikian, bahwa jumlah SKPD tidak dapat menjadi jaminan bahwa pemerintah daerah dapat melakukan pengungkapan secara lengkap pada laporan keuangannya.

Suatu organisasi akan lebih mudah memperoleh dana pinjaman ketika pinjaman tersebut dijamin oleh aset organisasi dan biaya pinjamanpun akan lebih kecil dikeluarkan dibandingkan dengan pinjaman tanpa jaminan. Hal ini dikarenakan pinjaman tanpa jaminan lebih berisiko bagi kreditur terutama ketika organisasi merasa sulit untuk melunasi pinjaman tersebut. Pembiayaan utang merupakan sumber pendanaan yang berasal dari organisasi lain. Laporan keuangan digunakan oleh kreditor sebagai alat untuk menilai kemampuan organisasi dalam membayar kewajibannya dimasa yang telah ditentukan. Oleh karena itu, kreditor seringkali menghendaki pengungkapan yang lengkap pada laporan keuangan.

Hasil pengujian statistik menunjukkan bahwa debt tidak berpengaruh terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Hal ini dikarenakan dengan adanya pembiayaan utang yang besar, pemerintah daerah tersebut mempunyai ketergantungan entitas pada pihak luar, karena pembiayaan utang yang besar akan diikuti dengan kinerja keuangan yang rendah dan akan menimbulkan risiko penyalahgunaan yang besar pula.

Kreditor yang memberikan pinjaman kepada debitur membutuhkan informasi yang lengkap agar dapat memprediksi bahwa debitur dapat memenuhi kewajibannya untuk membayar utang pada waktu yang telah ditentukan, oleh karena itu pemerintah daerah harus menyusun laporan keuangan yang transparan dan akuntabel, akan tetapi pembiayaan utang

yang terjadi di pemerintah daerah itu sangat kecil, dapat dilihat pada tabel 4.1 statistik deskriptif bahwa nilai rata-rata pembiayaan utang pemerintah daerah sebesar 1,0038% dimana nilai pembiayaan utang terendah adalah 0%, artinya, bahwa kegiatan pemerintah daerah yang dibiayai melalui hutang jumlahnya kecil dan tidak semua pemerintah daerah melakukan pembiayaan kegiatannya melalui hutang. Dengan demikian, adanya pembiayaan utang tidak memberikan tekanan kepada pemerintah daerah untuk meningkatkan pengungkapan laporan keuangannya diakarenakan rata-rata pembiayaan utang yang sangat kecil.

Intergovernmental revenue adalah sejumlah transfer dana dari pusat yang sengaja dibuat untuk membiayai program-program daerah. Patrick (2007) mendefinisikan *intergovernmental revenue* adalah jenis pendapatan pemerintah daerah yang berasal dari transfer pemerintah pusat kepada pemerintah daerah untuk membiayai operasi pemerintah daerah. Sebagai timbal baliknya, pemerintah daerah membelanjakan pendapatan transfer antar pemerintah sesuai dengan alokasi dan petunjuk anggaran menurut Undang-Undang. Hasil pengujian menunjukkan bahwa besarnya dana transfer dari pemerintah pusat tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah, artinya di dalam era desentralisasi hubungan pemerintah pusat dan daerah tidak terlalu erat sehingga tidak ada monitoring khusus pelaporan keuangan pemerintah daerah oleh pemerintah pusat. Jika ada monitoring tersebut tidak digunakan dalam menentukan anggaran dana perimbangan di daerah, sehingga tidak mendorong pemerintah daerah untuk meningkatkan kualitas laporan keuangannya. Insentif pelaporan keuangan diberikan mulai tahun 2010, namun lebih diarahkan pada pencapaian opini bukan kualitas pengungkapan.

Indeks Pembangunan Manusia (IPM) mengukur capaian pembangunan manusia berbasis sejumlah komponen dasar kualitas hidup. Negara-negara yang memiliki IPM yang baik cenderung memiliki tata kelola pemerintahan yang baik pula. Semakin baik pertumbuhan IPM maka semakin baik pula kualitas kehidupan masyarakat sehingga semakin baik pula pemerintahan yang dihasilkan (Ramachandran, 2002). Tingkat pembangunan masyarakat menunjukkan tingkat

kemajuan yang dicapai suatu masyarakat. Tingkat pembangunan masyarakat dapat diukur salah satunya melalui Indeks Pembangunan Manusia (IPM). Tata kelola pemerintahan yang baik mensyaratkan adanya keberadaan masyarakat yang tingkat pembangunannya baik pula. Hasil pengujian menunjukkan bahwa pembangunan manusia berpengaruh positif terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Tingginya pembangunan masyarakat pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Semakin tinggi pembangunan masyarakat, maka semakin beragam keinginan masyarakat yang ingin terpenuhi, yang akhirnya akan menimbulkan tuntutan masyarakat kepada pemerintah sehingga pemerintah harus memberikan pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah yang lebih rinci. Jumlah penduduk merupakan proksi dari kompleksitas pemerintahan. Daerah dengan penduduk besar didominasi dengan perkotaan. Kompleksitas ini tidak menghambat tingkat pengungkapan tetapi bahkan meningkatkan tingkat pengungkapan daerah.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan yang telah dipaparkan sebelumnya, penulis memperoleh kesimpulan yang dapat diambil dari penelitian Analisis Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah sebagai berikut: Variabel aset pemerintah daerah berpengaruh negatif dan signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah; Variabel kekayaan pemerintah daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah; Variabel diferensiasi fungsional pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah; Variabel *debt* pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah; Variabel *intergovernmental revenue* pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah; Variabel pembangunan manusia pemerintah daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan

pemerintah daerah.

Berdasarkan pada pembahasan, maka peneliti menyarankan bahwa: hasil penelitian menunjukkan bahwa tingkat pengungkapan wajib pemerintah daerah di Indonesia masih sangat rendah. Oleh karena itu, penerapan *reward and punishmen* secara tegas perlu dilakukan agar pemerintah daerah taat terhadap peraturan perundangan yang telah ditetapkan. Dalam penelitian selanjutnya disarankan menggunakan variabel lain yang digunakan oleh Ingram (1984) yaitu *coalition of voters*, *administrative selection process*, dan *alternative information source*, tetapi penggunaan variabel-variabel tersebut perlu disesuaikan dengan kondisi di Indonesia.

PUSTAKA ACUAN

- Bakar, A & Z. Saleh. (2011). *Disclosure of Accountability Information in Public Sector: The Case of Malaysian Federal Stutory Bodies*. Working Paper Series
- Baber, W. R. & J. Zhang. (2010). *An Empirical Investigation of Accounting Restatements and Governance in the Municipal Context*. Working Paper Series. SSRN. August
- Black, B & W. Kim. (2003). *Does Corporate Governance Affect Firm Value? Evidance From Korea*. August. Diakses melalui www.papers.ssrn.com pada 20 Desember 2015.
- Blanco, H. & J. Lennard. (2011). Annual Reporting and Accountability by Municipalities in Canada: An Empirical Investigation. Accounting Perspectives. *Canadian Academic Accounting Association*. Vol.10 (3), pp. 1-31.
- Choiriyah, U. (2010). *Information Gap Pengungkapan Lingkungan Hidup di Indonesia*. (Skripsi Tidak Dipublikasikan). Surakarta: Universitas Sebelas Maret.
- Damanpour, F. (1991). Organizational Innovation: A Meta-Analysis of Effects of Determinants and Moderators. *Academy of Management Journal*, Vol. 34, pp. 555-590.

- Fadzil, F & H. Nyoto. (2011). Fiscal Decentralization After Implementation of Local Government Autonomy in Indonesia. *Word Review of Business Research*, Vol.1 (2), pp. 56-72
- Fitriani, A.G. (2006). *Pengaruh Karakteristik Perusahaan Terhadap Tingkat Kelengkapan Pengungkapan Sukarela dalam Laporan Tahunan*. (Tesis Tidak Dipublikasikan) Semarang: Universitas Diponegoro.
- Gilligan, T. W & J. Matsuoka. (2001). Fiscal Policy, Legislative Size, and Political Parties: Evidence From State and Local Governments in the First Half of the 20th Century. *National Tax Journal*, Vol. 54, pp. 134-157.
- Halim, A & S. Abdullah. (2006). Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintah Daerah (Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi). *Jurnal Akuntansi Pemerintahan*, Vol.2 (1), hlm. 53-64.
- Hamzah, A. (2007). Analisis Kinerja Keuangan Terhadap Pertumbuhan Ekonomi, Pengangguran, dan Kemiskinan. *Simposium Nasional Akuntansi XII Palembang*, hlm. 256-287.
- Herawaty, M & Z. Hoque. (2007). Disclosure in the Annual Reports of Australian Government Departments. *Journal of Accounting & Organizational Change*. Vol. 3 (2), hlm. 147-170.
- Hilmi, A & D. Martani. (2012). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Propinsi. *Simposium Nasional Akuntansi IX Banjarmasin*, hlm. 213-137.
- Ingram, R.W. (1984). Economic Incentives and The Choice of State Government Accounting Practices. *Journal of Accounting Research*, Vol. 22 (1), pp. 45-73.
- Ismoyo, R. (2011). *Pengaruh Karakteristik Kepala Daerah dan Karakteristik Keuangan Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Kelengkapan Pengungkapan Wajib Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris Pada Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia Tahun 2008)*. (Skripsi Tidak Dipublikasikan). Surakarta: Universitas Sebelas Maret.

- Kusumawardani, M. (2012). Pengaruh Size, Kemakmuran, Ukuran Legislatif, Leverage Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia. *Accounting Analysis Journal*, Vol.1 (1), hlm. 27-35.
- Laswad, F & R. Fisher. (2005). Determinat of Voluntary Internet Financial Reporting by Local Government Authorities. *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol 24 (2), pp. 115-142.
- Liestiani, A. (2008). *Pengungkapan Laporan Keuangan Pemda Kabupaten/Kota di Indonesia Untuk Tahun Anggaran 2006*. (Skripsi Tidak Dipublikasikan). Depok: Universitas Indonesia.
- Muqorrobin, M. (2013). *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Pengungkapan Laporan Keuangan Pemda di Indonesia Berdasarkan Peraturan Pemerintah RI No. 24 Tahun 2005 Tentang SAP*. (Tesis Tidak Dipublikasikan). Surakarta: Universitas Sebelas Maret.
- Patrick, P. (2007). *The Determinant of Organization Inovativeness: The Adoption of GASB 34 in Pennsylvania Local Government*. (Unpublished Thesis). Pennsylvania: The Pennsylvania State University.
- Perwitasari, C. (2010). *The Influence of Financial Performance to the Level of Accountability Disclosure of Indonesia's Local Government*. (Unpublished Thesis). Surakarta: Universitas Sebelas Maret.
- Robbins, W.A & K. Austin. (1986). Disclosure Quality in Governmental Financial Reports: An Assessment of the Appropriateness of a Compound Measure. *Journal of Accounting Research*. Vol 24 (2), pp. 136-177
- Sekaran, Uma. (2013). *Research Method For Business 6th ed*. New Jersey: Willey.
- Suhardjanto, D. & R. Yulianingtyas. (2011). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris Pada Kabupaten/Kota di Indonesia). *Jurnal Akuntansi & Auditing*, Vol. 8 (1), hlm. 127-142.
- Suhardjanto, D. & P. Mandasari. (2010). *Influence of Parliament Characterictics Toward Mandatory Accounting Disclosure Compliance in Indonesia*.

Hibah Penelitian Publikasi Internasional LPPM Universitas Sebelas Maret
Surakarta.