

**ANALISIS DETERMINASI TINGKAT PENGUNGKAPAN  
LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH (LKPD)**

**(Studi Empiris pada LKPD Kota dan Kabupaten di Provinsi Jawa  
Tengah Periode 2013-2017)**

**SKRIPSI**

**Untuk Memenuhi Sebagai Persyaratan  
Mencapai Derajat Sarjana S-1**



Disusun oleh:

**Rizky Fudya Hartini**

NIM. 14.0102.0093

**PROGRAM STUDI AKUNTANSI FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS  
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH MAGELANG  
TAHUN 2018**



**ANALISIS DETERMINASI TINGKAT PENGUNGKAPAN  
LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH (LKPD)**

**(Studi Empiris pada LKPD Kota dan Kabupaten di Provinsi  
Jawa Tengah Periode 2013-2017)**

**SKRIPSI**



**Diajukan Guna Memenuhi Salah Satu Syarat Memperoleh  
Gelar Sarjana Ekonomi Pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis  
Universitas Muhammadiyah Magelang**

Disusun Oleh:

**Rizky Fudya Hartini**

NIM 14.0102.0093

**PROGRAM STUDI AKUNTANSI FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS  
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH MAGELANG  
TAHUN 2018**

# SKRIPSI

## ANALISIS DETERMINASI TINGKAT PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH (LKPD) (Studi Empiris pada LKPD Kota dan Kabupaten di Provinsi Jawa Tengah Periode 2013-2017)

Dipersiapkan dan disusun oleh:

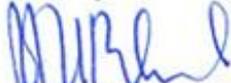
Rizky Fudya Hartini

NPM 14.0102.0093

Telah dipertahankan di depan Tim Penguji  
Pada tanggal 16 Agustus 2018

Susunan Tim Penguji

Pembimbing



Nur Laila Yuliani, S.E., M.Sc.

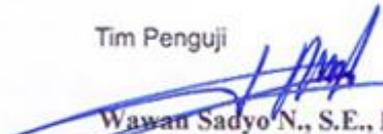
Pembimbing I



Yulinda Devi Pramita, S.E., M.Sc.

Pembimbing II

Tim Penguji



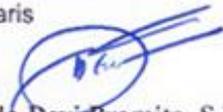
Wawan Sadyo N., S.E., M.Si., Ak., CA.

Ketua



Barkah Susanto, S.E., M.Sc.

Sekretaris



Yulinda Devi Pramita, S.E., M.Sc.

Anggota

Skripsi ini telah diterima sebagai salah satu persyaratan  
Untuk memperoleh gelar Sarjana S1

Tanggal, 14 SEP 2018



Dra Marlina Kurnia, M.M.

Dekan Fakultas Ekonomi Dan Bisnis

## SURAT PERNYATAAN

Yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Rizky Fudya Hartini

NIM : 14.0102.0093

Fakultas : Ekonomi dan Bisnis

Program Studi : Akuntansi

Dengan ini menyatakan bahwa skripsi yang saya susun dengan judul:

### **ANALISIS DETERMINASI TINGKAT PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH (LKPD)**

**(Studi Empiris Pada LKPD Kota dan Kabupaten di Provinsi Jawa Tengah  
Periode 2013-2017)**

adalah benar-benar hasil karya saya sendiri dan bukan merupakan plagiat dari skripsi orang lain. Apabila kemudian hari pernyataan saya tidak benar, maka saya bersedia menerima sanksi akademis yang berlaku (dicabut predikat kelulusan dan gelar kesarjanaannya).

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya, untuk dapat dipergunakan bilamana diperlukan.

Magelang, 29 Agustus 2018  
Pembuat Pernyataan,



Rizky Fudya Hartini  
NIM. 14.0102.0093

## DAFTAR RIWAYAT HIDUP

Nama : Rizky Fadya Hartini  
Jenis Kelamin : Perempuan  
Tempat, Tanggal Lahir : Magelang, 11 Agustus 1996  
Agama : Islam  
Status : Belum Menikah  
Alamat Rumah : Rejosari 1 Rt 03 Rw 01 Tanjunganom  
Salaman Magelang  
Alamat Email : [rizkyfadyah@gmail.com](mailto:rizkyfadyah@gmail.com)

### **Pendidikan Formal:**

Sekolah Dasar (2002 – 2008) : SD Negeri Tanjunganom Salaman  
SMP (2008 – 2011) : SMP Negeri 3 Salaman  
SMK (2011 – 2014) : SMK Muhammadiyah Salaman  
Perguruan Tinggi (2014 – 2018) : S1 Program Studi Akuntansi Fakultas  
Ekonomi dan Bisnis Universitas  
Muhammadiyah Magelang

### **Pendidikan Non Formal:**

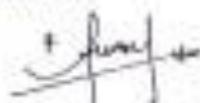
- Pelatihan Dasar Komputer di Universitas Muhammadiyah Magelang Tahun 2015
- Pelatihan Bahasa Inggris di Universitas Muhammadiyah Magelang Tahun 2015

### **Pengalaman Organisasi:**

- Anggota Ikatan Mahasiswa Muhammadiyah Komisariat Ekonomi Universitas Muhammadiyah Magelang (IMM KOMEK UMMGL) Periode 2014 – 2015.
- Pengurus Ikatan Mahasiswa Muhammadiyah Komisariat Ekonomi Universitas Muhammadiyah Magelang (IMM KOMEK UMMGL) sebagai Anggota Bidang Kaderisasi Periode 2015 – 2016.
- Anggota Himpunan Mahasiswa Akuntansi Universitas Muhammadiyah Magelang (HMA UMMGL) Periode 2014 – 2015.
- Pengurus Himpunan Mahasiswa Akuntansi Universitas Muhammadiyah Magelang (HMA UMMGL) sebagai Sekretaris bidang Keagamaan Periode 2015 – 2016.

Magelang, 29 Agustus 2018

Peneliti



Rizky Fadya Hartini  
NIM. 14.0102.0093

## MOTTO

*“Allah tidak membebani seseorang melainkan sesuai dengan kesanggupannya”*

*(QS. Al Baqarah: 286)*

*“Sesungguhnya setelah kesulitan itu ada kemudahan maka apabila kamu telah selesai (satu urusan) kerjakan dengan sungguh-sungguh (urusan) yang lain”*

*(QS. Al Insyirah: 6-7)*

*“Jadikanlah sabar dan Shalat sebagai penolongmu dan sesungguhnya yang demikian itu sungguh berat, kecuali bagi orang-orang yang kusyu’ ”*

*(Q.S Al-Baqarah : 45)*

*“Jangan pernah menyerah terhadap suatu kegagalan karena kegagalan merupakan suatu titik awal untuk mencapai keberhasilan”*

*“If you don't build your dreams, someone will hire you to help build theirs”*

*(Jika kamu tidak bisa membangun mimpimu, maka kamu akan dipekerjakan seseorang untuk membangun mimpinya”*

*(Tony Gaskins)*

## KATA PENGANTAR

Assalamu'alaikum Wr. Wb.

Alhamdulillah, segala puji syukur kepada Allah SWT atas limpahan rahmat, hidayah, karunia-Nya serta kasih sayang-Nya, shalawat serta salam selalu tucurahkan pada junjungan Nabi Muhammad SAW sehingga penulis dapat menyelesaikan penelitian dan skripsi yang berjudul: **“ANALISIS DETERMINASI TINGKAT PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH (LKPD) (Studi Empiris Pada LKPD Kota dan Kabupaten di Provinsi Jawa Tengah Periode 2013-2017).”** Skripsi ini adalah untuk memenuhi salah satu syarat kelulusan dalam meraih derajat sarjana Ekonomi program Strata Satu (S-1) Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Magelang.

Selama penelitian dan penyusunan laporan penelitian dalam skripsi ini, penulis tidak luput dari kendala. Kendala tersebut dapat diatasi penulis berkat adanya tekad, motivasi, semangat dan dukungan berbagai pihak berupa bimbingan, petunjuk dan bantuan, oleh karena itu penulis ingin menyampaikan rasa terimakasih sebesar-besarnya kepada:

1. Bapak Ir. Eko Muh Widodo, MT. selaku Rektor Universitas Muhammadiyah Magelang.
2. Ibu Dra. Marlina Kurnia, MM. selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Magelang.
3. Ibu Nur Laila Yuliani, SE., MSc. selaku Ketua Program Studi Akuntansi Universitas Muhammadiyah Magelang sekaligus dosen pembimbing 1 yang telah mengorbankan waktu, tenaga dan pikiran untuk membimbing serta memberikan saran dalam menyelesaikan laporan skripsi ini.
4. Ibu Yulinda Devi Pramita, SE., MSc. selaku dosen pembimbing 2 yang telah mengorbankan waktu, tenaga dan pikiran untuk membimbing serta memberikan saran dalam menyelesaikan laporan skripsi ini.

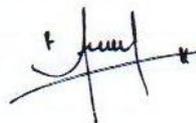
5. Bapak dan Ibu dosen penguji yang sudah banyak membantu memberikan kritik dan saran terhadap perbaikan skripsi saya.
6. Bapak dan Ibu dosen serta staf TU Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Magelang.
7. Bapak Hery Subowo SE., MPM., Ak., CIA., CFE., CA., selaku Kepala Badan Pemeriksa Keuangan Kantor Perwakilan Provinsi Jawa Tengah, terima kasih atas izin penelitian dan bantuannya.
8. Bapak dan Ibu tercinta (Bapak Saefudin dan Ibu Suprihatini), terima kasih atas segala do'a, kasih sayang, nasehat, semangat, dan dukungan baik moral maupun material. Adik-adikku tercinta (Rizky Lina Saputri dan Rizky Leni Saputri) yang selalu memberi motivasi dan semangat.
9. Sahabat dan teman seperjuangan "Akuntansi Angkatan 2014" yang selalu memberikan dukungan dan do'a. Serta teman-teman KKN dusun Petung, Ngemplak, Windusari terimakasih atas dukungan, motivasi dan do'anya.
10. Semua pihak yang tidak dapat penyusun sebutkan satu persatu yang telah membantu baik secara langsung maupun tidak langsung.

Penulis berharap semoga karya sederhana ini bisa memberikan manfaat. Semoga Allah SWT berkenan melimpahkan rahmat dan karunia-Nya kepada semua pihak atas bantuan yang telah diberikan kepada penyusun. Akhirnya penyusun berharap semoga skripsi ini bermanfaat bagi semuanya. Aamiin.

Wassalamu'alaikum Wr. Wb.

Magelang, 29 Agustus 2018

Penyusun



Rizky Fudya Hartini

## DAFTAR ISI

Halaman Judul.....	i
Halaman Pengesahan. ....	ii
Halaman Pernyataan.....	iii
Halaman Daftar Riwayat Hidup.....	iv
Motto. ....	v
Kata Pengantar. ....	vi
Daftar Isi.....	viii
Daftar Tabel. ....	x
Daftar Gambar / Grafik. ....	xi
Daftar Lampiran. ....	xii
Abstrak.....	xiii
<b>BAB I PENDAHULUAN</b>	
A. Latar Belakang Masalah. ....	1
B. Rumusan Masalah.....	8
C. Tujuan Penelitian. ....	9
D. Kontribusi Penelitian. ....	9
E. Sistematika Pembahasan.....	11
<b>BAB II TINJAUAN PUSTAKA DAN PERUMUSAN HIPOTESIS</b>	
A. Telaah Teori.....	12
1. Teori Keagenan ( <i>Agency Theory</i> ).....	12
2. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).....	13
3. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).....	15
4. Pengungkapan LKPD dalam CaLK.....	16
5. Kemandirian Keuangan Daerah.....	18
6. <i>Diferensiasi Fungsional</i> . ....	19
7. <i>Spesialisasi Fungsional</i> . ....	20
8. <i>Intergovernmental Revenue</i> . ....	21
9. Temuan Audit. ....	22
B. Telaah Penelitian Sebelumnya.....	23
C. Perumusan Hipotesis. ....	25
D. Model Penelitian.....	33
<b>BAB III METODE PENELITIAN</b>	
A. Data Penelitian.....	34
B. Populasi dan Sampel.....	35
C. Variabel Penelitian dan Pengukuran Variabel.....	36
D. Metode Analisis Data. ....	37
1. Statistik Deskriptif.....	37
2. Uji Asumsi Klasik. ....	37
3. Analisis Regresi Berganda.....	40
4. Uji Hipotesis.....	40

<b>BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN</b>	
A. Sampel Penelitian. ....	43
B. Statistik Deskriptif. ....	44
C. Uji Asumsi Klasik. ....	48
1. Uji Normalitas. ....	48
2. Uji Multikolinearitas. ....	49
3. Uji Autokorelasi. ....	50
4. Uji Heteroskedastisitas. ....	51
D. Analisis Regresi Berganda. ....	52
E. Uji Hipotesis. ....	53
1. Uji Koefisien Determinasi. ....	53
2. Uji F ( <i>Goodness Of Fit</i> ). ....	54
3. Uji t. ....	54
F. Pembahasan. ....	58
<b>BAB V KESIMPULAN</b>	
A. Kesimpulan. ....	68
B. Keterbatasan Penelitian. ....	69
C. Saran. ....	70
<b>DAFTAR PUSTAKA. ....</b>	<b>71</b>

## DAFTAR TABEL

Tabel 1.1	Perkembangan Opini LKPD Tahun 2013-2016.....	3
Tabel 2.1	Penelitian sebelumnya.....	23
Tabel 3.1	Variabel Penelitian dan Pengukuran Variabel .....	36
Tabel 3.2	Pengambilan Keputusan Ada Tidaknya Autokorelasi. ....	39
Tabel 4.1	Metode Pengambilan Sampel Penelitian.....	44
Tabel 4.2	Statistik Deskriptif.....	44
Tabel 4.3	Hasil Uji Normalitas.....	49
Tabel 4.4	Hasil Uji Normalitas setelah Outlayer. ....	49
Tabel 4.5	Hasil Uji Multikolinieritas. ....	50
Tabel 4.6	Hasil Uji Autokorelasi.....	50
Tabel 4.7	Hasil <i>Run Test</i> . ....	51
Tabel 4.8	Hasil Uji <i>Glejser</i> .....	51
Tabel 4.9	Hasil Uji Analisis Regresi Linier Berganda. ....	52
Tabel 4.10	Hasil Uji Koefisien Determinasi ( $R^2$ ).....	53
Tabel 4.11	Hasil Uji <i>Goodness Of Fit</i> .....	54
Tabel 4.12	Hasil Uji t. ....	55

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Model Penelitian.....	33
Gambar 3.1 Penerimaan Uji F.....	41
Gambar 3.2 Penerimaan Hipotesis Positif.....	42
Gambar 4.1 Hasil Penerimaan Uji F.....	54
Gambar 4.2 Uji t Variabel Kemandirian Keuangan Daerah.....	55
Gambar 4.3 Uji t Variabel <i>Diferensiasi Fungsional</i> .....	56
Gambar 4.4 Uji t Variabel <i>Spesialisasi Fungsional</i> .....	57
Gambar 4.5 Uji t Variabel <i>Intergovernmental Revenue</i> .....	57
Gambar 4.6 Uji t Variabel Temuan Audit.....	58

## DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1.	Daftar Sampel Penelitian.....	74
Lampiran 2.	Data-data Variabel Penelitian.....	75
Lampiran 3.	Hasil Uji Statistik Deskriptif.....	92
Lampiran 4.	Hasil Uji Asumsi Klasik.....	93
Lampiran 5.	Hasil Uji Hipotesis.....	95
Lampiran 6.	Item Pengungkapan Berdasarkan SAP.....	96
Lampiran 7.	Tabel F.....	99
Lampiran 8.	Tabel t.....	100
Lampiran 9.	Surat Izin Penelitian.....	101
Lampiran 10.	Surat Jawaban Izin Penelitian.....	102

## ABSTRAK

### ANALISIS DETERMINASI TINGKAT PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH (LKPD) (Studi Empiris pada LKPD Kota dan Kabupaten di Provinsi Jawa Tengah Periode 2013-2017)

Oleh:  
**Rizky Fudya Hartini**  
**14.0102.0093**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris pengaruh kemandirian keuangan daerah, *diferensiasi fungsional*, *spesialisasi fungsional*, *intergovernmental revenue*, dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada Kota dan Kabupaten di Provinsi Jawa Tengah periode 2013-2017. Jenis penelitian ini adalah penelitian kuantitatif dengan studi empiris. Pengambilan sampel penelitian ini menggunakan metode *purposive sampling*. Jumlah sampel penelitian ini sebanyak 32 kota/kabupaten. Teknik analisis data yang digunakan yaitu uji statistik deskriptif, uji asumsi klasik terdiri dari uji normalitas, uji multikolinieritas, uji autokorelasi, dan uji heteroskedastisitas, dan pengujian hipotesis yang terdiri dari uji koefisien determinasi, uji F, dan uji t. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *spesialisasi fungsional* berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah, *diferensiasi fungsional* berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah, sedangkan kemandirian keuangan daerah, *intergovernmental revenue*, dan temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

**Kata Kunci:** *kemandirian keuangan daerah, diferensiasi fungsional, spesialisasi fungsional, intergovernmental revenue, temuan audit, tingkat pengungkapan LKPD*



# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

### **A. Latar Belakang Masalah**

Tata kelola pemerintahan yang baik atau *good government governance* merupakan hal yang paling mengemuka dalam pengelolaan dan akuntabilitas administrasi publik dewasa ini. Tata kelola pemerintahan yang baik erat kaitannya dengan bagaimana pemerintah mampu melaksanakan otonomi di daerahnya. Praktik akuntansi sektor publik yang dalam hal ini dilakukan oleh lembaga-lembaga pemerintah banyak mendapat perhatian dibanding masa-masa sebelumnya. Terdapat tuntutan yang lebih besar dari masyarakat untuk dilakukan transparansi dan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga sektor publik. Tuntutan tersebut mengakibatkan perlu adanya tata kelola urusan publik yang baik (*good government governance*) dan mampu memberikan tata kelola manajemen keuangan yang lebih adil, rasional, transparan, partisipatif dan bertanggung jawab.

Pemerintah Daerah (Pemda) sebagai pihak yang menjalankan roda pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan masyarakat, dituntut untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas terhadap pengelolaan keuangannya agar tercipta pemerintahan yang bersih. Upaya untuk mewujudkan *good government governance*, serta meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah, maka baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah wajib menyampaikan laporan

pertanggungjawaban berupa laporan keuangan. Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 sebagai pengganti dari Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang pemerintah daerah menyatakan bahwa masing-masing pemerintah, baik pemerintah provinsi, kabupaten, dan kota, wajib membuat laporan keuangannya sendiri.

Hasil laporan keuangan pemerintah yang telah dibuat nantinya harus mengikuti Standar Akuntansi Pemerintahan yang berlaku, baru kemudian disampaikan kepada DPR/DPRD dan masyarakat umum setelah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Laporan keuangan merupakan suatu bentuk pertanggungjawaban atas operasional kinerja pemerintah serta sebagai dasar pengambilan keputusan bagi pihak eksternal, dimana informasi yang didapat dari suatu laporan keuangan pemerintah tergantung pada tingkat pengungkapan (*disclosure*) dari laporan keuangan yang bersangkutan. Pengungkapan dalam laporan keuangan terbagi menjadi dua yaitu pengungkapan wajib (*Mandatory Disclosure*) dan pengungkapan sukarela (*Voluntary Disclosure*). Pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh standar akuntansi yang berlaku ialah pengungkapan yang bersifat wajib (*Mandatory Disclosure*). Pengungkapan informasi dalam laporan keuangan harus memadai agar dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan sehingga menghasilkan keputusan yang cermat dan tepat. Untuk menghasilkan keputusan yang cermat dan lengkap, laporan keuangan harus diungkapkan berdasarkan standar akuntansi yang berlaku (Feriyanti, *et al.*, 2015).

Standar akuntansi pemerintahan yang berlaku saat ini adalah Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sebagai pengganti dari Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. Masa transisi pergantian peraturan tersebut ditetapkan maksimal 4 tahun dan mulai tahun 2015 seluruh pemerintah daerah diwajibkan untuk menerapkan peraturan terbaru yaitu PP Nomor 71 Tahun 2010. Dengan diterbitkannya PP Nomor 71 Tahun 2010 akan membantu pemerintah dalam mewujudkan tercapainya proses akuntabilitas dan transparansi di pemerintah sehingga tercipta *good government governance* (Heriningsih & Ruserlistiyani, 2013).

Pemerintah daerah yang memiliki tata kelola yang baik diharapkan terbebas dari praktek Korupsi, Kolusi dan Nepotisme (KKN) yang dapat dilihat dari hasil audit BPK. Berbagai pemerintah daerah banyak yang mengupayakan untuk mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), dan terbukti di daerah kota dan kabupaten banyak yang secara konsisten mendapatkan opini WTP.

Tabel 1.1 menunjukkan perkembangan opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang diberikan untuk daerah di Provinsi Jawa Tengah selama tahun 2013 sampai dengan 2016.

**Tabel 1.1**  
**Perkembangan Opini LKPD Tahun 2013-2016**

LKPD	OPINI								
	WTP	%	WDP	%	TW	%	TMP	%	JUMLAH
2013	11	31%	24	68%	0	0%	0	0%	35
2014	14	40%	21	60%	0	0%	0	0%	35
2015	20	57%	15	43%	0	0%	0	0%	35
2016	30	86%	5	14%	0	0%	0	0%	35

Sumber: LHP LKPD-BPK Perwakilan Jawa Tengah 2013-2016

Berdasarkan tabel 1.1 dapat diketahui bahwa opini LKPD tahun 2016 menunjukkan adanya peningkatan pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP sebesar 86%. Hal ini menggambarkan adanya perbaikan yang dicapai oleh entitas pemerintah daerah dalam menyajikan suatu laporan keuangan yang wajar. Namun demikian pernyataan Febri Hendri (2017), peneliti dari *Indonesia Corruption Watch (ICW)*, menyatakan bahwa opini WTP dari BPK tidak menjamin bebas korupsi, karena opini WTP hanya bersifat administratif yang dapat diperjualbelikan. Tentunya hal ini sangat memprihatinkan karena pemerintah yang mendapatkan opini WTP seharusnya sudah terbebas dari salah saji material pada laporan keuangannya. Sementara pemberian opini BPK didukung dengan banyaknya informasi yang diungkapkan dalam laporan keuangan pemerintah daerah. Sedangkan tidak semua pemerintah daerah mengungkapkan semua informasi yang harus diungkapkan dalam laporan keuangan pemerintah daerah (Heriningsih & Ruserlistiyani, 2013).

Peningkatan opini WTP dari tahun 2013 sampai dengan 2016 bertolak belakang dengan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang diselesaikan BPK pada semester I tahun 2017. Dimana masih ditemukannya permasalahan sebesar 14.997 permasalahan yang terdiri dari 7.284 (49%) permasalahan kelemahan sistem pengendalian intern (SPI), 7.549 (50%) permasalahan ketidakpatuhan terhadap undang-undang senilai Rp 25,14 triliun, serta 164 (1%) permasalahan ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan senilai Rp 2,25 triliun ([www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id)). Disamping itu terdapat delapan pemerintah daerah yang mengalami masalah ketidaklengkapan dalam

pengungkapan laporan keuangan, daerah tersebut antara lain Kota Salatiga, Kabupaten Demak, Kabupaten Rembang, Kota Magelang, Kabupaten Cilacap, Kabupaten Purbalingga, Kabupaten Batang dan Kabupaten Pemalang. Ketidaklengkapan pengungkapan dalam laporan keuangan antara lain disebabkan oleh kekurangan kas yang belum ditetapkan pihak-pihak yang bertanggung jawab, terdapat piutang macet pada BUMD yang statusnya dalam proses penegakan hukum sehingga belum dapat diketahui secara pasti jumlah yang terealisasi. Terdapat aset tetap tanah yang tidak dapat diyakini kewajarannya, tidak diketahui keberadaannya, bersertifikat ganda, dan tidak dapat dibandingkan dengan Kartu Inventaris Barang. Terdapat aset tetap baik peralatan dan mesin yang tidak dirinci unit, jenis, dan jumlahnya, serta tidak diketahui keberadaannya. Terdapat aset tetap jalan, irigasi, dan jaringan yang belum dicatat, lemahnya pengendalian intern atas pencatatan dan pelaporan aset tetap tanah dan pengelolaan dana BOS (Semarang.bpk.go.id).

Beberapa penelitian sebelumnya yang meneliti tentang tingkat pengungkapan laporan keuangan di Jawa Tengah menunjukkan bahwa tingkat pengungkapan masih tergolong rendah (jauh dari angka 100%). Penelitian tersebut antara lain dilakukan oleh Putri (2013) menunjukkan tingkat pengungkapan sebesar 55%, Khasanah & Rahardjo (2014) sebesar 59%, dan Ernawati (2016) sebesar 68%. Rendahnya tingkat pengungkapan tersebut tidak sejalan dengan meningkatnya opini WTP yang diberikan BPK di daerah Provinsi Jawa Tengah.

Berdasarkan kondisi tersebut menjadi hal yang menarik untuk menelaah dan meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan yang disusun oleh pemerintah daerah. Penelitian mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah telah banyak dilakukan, akan tetapi masih terdapat ketidakkonsistenan atas hasil penelitian. Selain itu, informasi yang berkaitan dengan pemerintahan lebih sedikit daripada perusahaan, serta penelitian-penelitian yang menggunakan sumber data terbaru masih sedikit.

Penelitian yang dilakukan oleh Khasanah & Rahardjo (2014) tentang pengaruh karakteristik, kompleksitas, dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan LKPD di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012, menunjukkan bahwa total aset mempunyai pengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD, sedangkan jumlah SKPD berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Kekayaan daerah, tingkat ketergantungan, umur pemerintah daerah, ukuran legislatif dan temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Feriyanti, *et.al*, (2015) dalam risetnya tentang determinan kepatuhan pada ketentuan pengungkapan wajib LKPD di Kabupaten / Kota Provinsi Nusa Tenggara Barat periode 2011-2013, menyatakan bahwa kekayaan pemerintah daerah, tingkat ketergantungan dan jumlah SKPD mempunyai pengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD sedangkan temuan audit, umur administratif pemerintah daerah dan jumlah anggota legislatif berpengaruh negatif terhadap tingkat

pengungkapan wajib LKPD. Jumlah penduduk dan penyimpangan hasil audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

Hendriyani & Tahar (2015) tentang analisis faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi di Indonesia periode 2012-2014, menunjukkan bahwa terdapat pengaruh positif dari jumlah penduduk dan belanja modal terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah, sedangkan tingkat ketergantungan berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah. Pendapatan asli daerah dan temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah. Penelitian Suparno & Nanda (2016) tentang pengaruh kemandirian keuangan daerah, *diferensiasi fungsional*, dan *spesialisasi fungsional* terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah di Kabupaten/Kota Provinsi Aceh periode 2013-2014. Hasil menunjukkan bahwa kemandirian keuangan daerah, *diferensiasi fungsional*, dan *spesialisasi fungsional* memiliki pengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah.

Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian Suparno & Nanda (2016), dengan persamaan yaitu menggunakan semua variabel penelitian. Sedangkan perbedaannya **pertama**, penelitian ini menambahkan variabel *intergovernmental revenue*, (Feriyanti, *et.al.*, 2015). Alasan yang mendasari adalah dikarenakan pemerintah pusat ataupun provinsi akan meminta pengungkapan yang lebih sebagai upaya untuk memonitor kinerja

pemerintah daerah atas penggunaan dana transfer. Hal ini berarti semakin besar tingkat ketergantungan maka akan semakin besar tingkat pengungkapan yang harus dilakukan pemerintah daerah. **Kedua** yaitu menambahkan variabel temuan Audit, (Ratnasari, 2016). Alasan yang mendasari adalah dikarenakan dengan adanya temuan audit, maka BPK akan meminta melakukan koreksi dan meningkatkan pengungkapan laporan keuangannya. Sehingga, semakin besar jumlah temuan maka semakin besar jumlah tambahan pengungkapan yang akan diminta oleh BPK dalam laporan keuangan.

**Ketiga** objek penelitian, yaitu pada Kota dan Kabupaten di Provinsi Jawa Tengah. Alasan yang mendasari adalah bahwa dari laporan hasil pemeriksaan BPK atas opini audit untuk daerah di Provinsi Jawa Tengah semakin meningkat, namun tingkat pengungkapan laporan keuangannya masih rendah, serta terdapat delapan pemerintah daerah yang mempunyai masalah ketidaklengkapan informasi yang diungkapkan pada LKPD. Sehingga penelitian ini akan menelaah dan meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan pada laporan keuangan pemerintah daerah. **Keempat** adalah periode pelaporan, yaitu 2013-2017 dengan pertimbangan dikarenakan rentang waktu yang panjang memungkinkan data yang valid serta untuk menggeneralisasikan jumlah sampel dalam penelitian.

## **B. Rumusan Masalah**

1. Apakah kemandirian keuangan daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah ?

2. Apakah *diferensiasi fungsional* berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah ?
3. Apakah *spesialisasi fungsional* berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah ?
4. Apakah *intergovernmental revenue* berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah ?
5. Apakah temuan audit berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah ?

### **C. Tujuan Penelitian**

1. Untuk menguji secara empiris pengaruh kemandirian keuangan daerah terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.
2. Untuk menguji secara empiris pengaruh *diferensiasi fungsional* terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.
3. Untuk menguji secara empiris pengaruh *spesialisasi fungsional* terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.
4. Untuk menguji secara empiris pengaruh *intergovernmental revenue* terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.
5. Untuk menguji secara empiris pengaruh temuan audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

### **D. Kontribusi Penelitian**

#### **1. Kontribusi Teoritis**

- a. Bagi para akademisi, hasil penelitian ini diharapkan memberikan kontribusi terhadap pengembangan ilmu pengetahuan khususnya

dalam bidang pemerintahan, terutama mengenai bagaimana kemandirian keuangan daerah, *diferensiasi fungsional*, *spesialisasi fungsional*, *intergovernmental revenue*, dan temuan audit dapat mempengaruhi tingkat pengungkapan wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

- b. Hasil penelitian ini diharapkan dapat menambah pengetahuan pembaca serta sebagai referensi dan pertimbangan dalam penelitian selanjutnya sehingga memberikan kontribusi positif wacana keilmuan yang nantinya mendorong dilakukannya penelitian-penelitian di bidang pemerintahan.

## **2. Kontribusi Praktis**

- a. Bagi pemerintah daerah, menjadi bahan evaluasi untuk mengetahui seberapa jauh tingkat pengungkapan laporan keuangan yang dilaporkan telah sesuai dengan Peraturan SAP yang berlaku.
- b. Bagi pemerintah pusat, menjadi dasar evaluasi, masukan dan pertimbangan untuk pemerintah agar bisa menentukan penilaian atau bahkan *punishment* dan *reward* yang bisa diterapkan dalam hal pengungkapan wajib sesuai SAP yang harus dilakukan pemerintah daerah.
- c. Bagi masyarakat, penelitian ini diharapkan dapat menjadi salah satu sumber informasi dalam mengetahui tingkat pengungkapan dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

## **E. Sistematika Pembahasan**

Secara garis besar sistematika penulisan skripsi ini terdiri atas 5 bab, yaitu:

BAB I PENDAHULUAN, berisi alasan memilih judul penelitian berupa latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, kontribusi penelitian dan sistematika penulisan.

BAB II TINJAUAN PUSTAKA DAN PERUMUSAN HIPOTESIS, berisi teori sebagai dasar untuk menganalisa pokok-pokok masalah dalam penelitian berupa telaah teori, hasil penelitian sebelumnya, perumusan hipotesis dan model penelitian.

BAB III METODE PENELITIAN, berisi gambaran dan tahapan penelitian yang menjelaskan tentang populasi dan sampel, metode pengambilan sampel, variabel penelitian dan pengukuran variabel, serta metode analisis data.

BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN, berisi analisis data dan pembahasan. Bagian ini menjadi titik perhatian karena dilakukan pengolahan dan analisis data menggunakan bantuan program *SPSS* berupa analisis statistik deskriptif, uji asumsi klasik, analisis regresi linear berganda, dan pengujian hipotesis.

BAB V KESIMPULAN, bagian ini merupakan bagian akhir dari penyusunan skripsi yang berisi kesimpulan, keterbatasan penelitian dan saran.

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA DAN PERUMUSAN HIPOTESIS**

#### **A. Telaah Teori**

##### **1. Teori Keagenan (*Agency Theory*)**

Teori agensi atau teori keagenan merupakan konsep yang menjelaskan hubungan kontraktual antara *principals* dan *agens*. Pihak *principals* adalah pihak yang memberikan mandat kepada pihak lain yaitu *agent*, untuk melakukan semua kegiatan atas nama *principals* dalam kapasitasnya sebagai pengambil keputusan (Jensen & Meckling, 1976). Dalam pemerintahan, Bupati dan Walikota dipilih oleh rakyat. Mekanisme pemilihan ini merupakan pertanda adanya pelimpahan wewenang dari rakyat kepada bupati dan walikota. Sehingga menunjukkan bahwa bupati dan walikota berperan sebagai *agens* dan rakyat merupakan *prinsipals* dalam rangka hubungan keagenan. Pejabat pemerintahan adalah golongan yang melaksanakan pelayanan publik yang memiliki banyak informasi sehingga mereka dapat membuat keputusan atau kebijakan yang hanya berdasarkan kepentingan pemerintah dan pejabat sehingga mengabaikan kesejahteraan rakyat.

Sebagai pengawasan pada perilaku pemerintah serta untuk menyelaraskan tujuan rakyat dan pemerintah, rakyat menginginkan pemerintah untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepada pemerintah melalui mekanisme pelaporan

keuangan secara periodik. Melalui laporan keuangan yang merupakan tanggung jawab pemerintah, rakyat melalui legislatif dapat menilai sekaligus mengawasi kinerja pemerintah yang nantinya legislatif dapat mengetahui seberapa jauh tingkat kepatuhan pemerintah terhadap peraturan yang ada dan tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan daerahnya. Tingkat kepatuhan pengungkapan laporan keuangan disini dapat dilihat dari seberapa besar laporan keuangan mengacu dan sesuai dengan butir-butir pengungkapan yang diwajibkan dalam SAP.

## **2. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)**

Halim & Kusufi (2012), mendefinisikan bahwa standar akuntansi adalah acuan dalam penyajian laporan keuangan yang ditujukan kepada pihak-pihak diluar organisasi yang mempunyai otoritas tertinggi dalam kerangka akuntansi berterima umum. Sedangkan standar akuntansi pemerintah di Indonesia yaitu Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sebagai pengganti Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 menjadi prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Dengan demikian, Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia.

Implementasi dari peraturan tersebut adalah Laporan Keuangan Pemerintah Pusat maupun Daerah secara bertahap didorong untuk menerapkan akuntansi berbasis akrual. Paling lambat tahun 2015, seluruh laporan keuangan pemerintah daerah sudah menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual. Standar Akuntansi Pemerintahan dibutuhkan untuk menyusun laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD yang meliputi:

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA),
2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LP SAL)
3. Neraca,
4. Laporan Operasional (LO)
5. Laporan Arus Kas (LAK),
6. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), dan
7. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Diberlakukan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dalam pertanggungjawaban keuangan pemerintah, diharapkan akan menghasilkan sebuah laporan pertanggungjawaban yang bermutu, memberikan informasi yang lengkap, akurat dan mudah dipahami berbagai pihak terutama DPR dan BPK dalam menjalankan tugasnya (PP No. 71 Tahun 2010). Adanya Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) maka laporan keuangan pemerintah pusat/daerah akan lebih berkualitas (dapat dipahami, relevan, andal, dan dapat diperbandingkan).

### **3. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)**

Laporan keuangan merupakan sarana untuk mengkomunikasikan informasi keuangan kepada pihak-pihak yang berkepentingan (*stakeholder*) terutama pihak-pihak diluar instansi pemerintahan dengan maksud mempertanggungjawabkan kinerja, pelaksanaan tugas, fungsi program dan aktivitas. Tujuan umum laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, arus kas, dan kinerja keuangan suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya (Sukmaningrum, 2012).

Definisi laporan keuangan menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) bahwa laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Laporan keuangan menjadi alat yang digunakan untuk menunjukkan capaian kinerja dan pelaksanaan fungsi pertanggungjawaban dalam suatu entitas (Choiriyah, 2010). Oleh karena itu, pengungkapan informasi dalam laporan keuangan harus memadai agar dapat dijadikan dasar pengambilan keputusan sehingga menghasilkan keputusan yang cermat dan tepat.

Laporan keuangan pemerintah daerah memainkan peranan penting untuk pemenuhan kewajiban pemerintah daerah kepada publik dalam masyarakat yang demokratis. Hal ini karena prinsip akuntabilitas

mensyaratkan kepada pemerintah untuk memberikan pertanggungjawaban pada warganya yang memiliki hak untuk mengetahui atau untuk memperoleh fakta yang diumumkan secara terbuka yang memungkinkan untuk dipahami dan dimengerti oleh masyarakat.

#### **4. Pengungkapan LKPD dalam CaLK**

Pengungkapan (*disclosure*) memiliki arti tidak menutupi atau tidak menyembunyikan. Apabila dikaitkan dengan laporan keuangan, *disclosure* mengandung arti bahwa laporan keuangan harus memberikan informasi dan penjelasan yang cukup mengenai hasil aktivitas suatu unit usaha (Maulana, 2015). Pengungkapan (*disclosure*) merupakan penyajian informasi yang dianggap penting yang mampu mempengaruhi sebuah keputusan bagi para pengguna laporan keuangan selain *statement* keuangan utama. Secara umum, tujuan pengungkapan adalah memberikan informasi yang dianggap penting untuk mencapai tujuan pelaporan keuangan dan untuk memberikan informasi pada pihak yang berkepentingan (Suwardjono, 2005).

Pemerintah dituntut untuk melakukan pengungkapan informasi wajib berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) guna mewujudkan pemerintahan yang transparan dan akuntabel. Tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang dimaksud ialah perbandingan antara pengungkapan yang telah disajikan dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) dengan pengungkapan yang seharusnya disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

menurut Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Tingkat pengungkapan LKPD ini akan menggambarkan seberapa besar tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh Pemerintah Daerah dibanding dengan pengungkapan wajib yang seharusnya disajikan dalam CaLK menurut SAP. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran I, Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan atau menyajikan hal-hal sebagai berikut :

1. Informasi umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi.
2. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi mikro.
3. Ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target.
4. Informasi tentang dasar penyajian laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya.
5. Rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan
6. Informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.
7. Informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.

Sementara prosedur pengukuran tingkat pengungkapan LKPD dapat dilakukan dengan cara:

1. Membuat daftar pengungkapan berdasarkan SAP.
2. Setiap pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah dalam LKPD diberikan nilai berdasarkan daftar pengungkapan yang diatur dalam SAP.
3. Menghitung total nilai pengungkapan yang diperoleh pada setiap LKPD.
4. Menghitung seluruh jumlah tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah dengan membandingkan nilai maksimum pengungkapan dalam SAP.

## **5. Kemandirian Keuangan Daerah**

Kemandirian keuangan daerah menurut Halim & Kusufi (2012), adalah kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah. Pengertian kemandirian keuangan daerah berdasarkan Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah menyatakan bahwa kemandirian keuangan daerah berarti pemerintah dapat melakukan pembiayaan dan pertanggungjawaban keuangan sendiri, melaksanakan sendiri, dalam rangka asas desentralisasi.

Rasio kemandirian keuangan daerah diproksikan dengan Pendapatan Asli Daerah (PAD) dibandingkan dengan Total Pendapatan Daerah. Semakin tinggi Pendapatan Asli Daerah (PAD) maka semakin tinggi rasio kemandirian. Sumber Pendapatan Asli Daerah (PAD) yang

bersumber dari pajak dan retribusi yang dibayarkan oleh masyarakat berarti semakin tinggi partisipasi masyarakat yang menyebabkan meningkatnya tuntutan bagi pemerintah daerah untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas. Transparansi dan akuntabilitas bisa diwujudkan salah satunya dengan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Jadi semakin tinggi rasio kemandirian keuangan daerah maka semakin besar tuntutan pemerintah daerah dalam melaporkan pengungkapan wajib di dalam LKPD.

#### **6. *Diferensiasi fungsional***

Pada struktur pemerintahan daerah, pembagian departemen fungsional atau submit disebut dengan Organisasi Perangkat Daerah (OPD) (Safitri, 2012). Menurut Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, OPD atau Organisasi Perangkat Daerah adalah perangkat daerah pada pemerintah daerah selaku pengguna anggaran / pengguna barang. Sebagai pemegang kekuasaan penyelenggaraan pemerintah daerah, Kepala Daerah selanjutnya melimpahkan kekuasaannya tersebut untuk dilaksanakan oleh kepala organisasi pengelolaan keuangan daerah (OPKD) dan dilaksanakan oleh organisasi perangkat daerah (OPD) selaku pejabat pengguna anggaran / pengguna barang di bawah koordinasi sekretaris daerah. Pembuatan laporan keuangan yang dilakukan masing-masing organisasi perangkat daerah (OPD) akan dikonsolidasikan oleh organisasi pengelolaan

keuangan daerah (OPKD) untuk menjadi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah baik Provinsi / Kota / Kabupaten (Khasanah & Rahardjo, 2014).

Sementara jumlah Organisasi Perangkat Daerah (OPD) menggambarkan jumlah urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah dalam membangun daerah. Semakin banyak urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah maka semakin kompleks pemerintah tersebut melakukan kegiatannya. Semakin besar Organisasi Perangkat Daerah (OPD) yang dimiliki berarti semakin kompleks pemerintah tersebut. Semakin banyak jumlah OPD maka semakin banyak informasi yang harus diungkapkan sebagai upaya mengurangi asimetri informasi dan menunjukkan kinerja yang semakin baik. Selain itu, semakin banyaknya jumlah OPD dalam suatu pemerintahan akan mengakibatkan pemenuhan pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah semakin tinggi. Semakin banyak *diferensiasi fungsional* dalam pemerintah daerah maka semakin banyak ide, informasi, dan inovasi yang tersedia terkait pengungkapan (Feriyanti, *et al.*, 2015).

### **7. *Spesialisasi Fungsional***

Spesialisasi pekerjaan biasanya diukur menurut tingkat pendidikan formal. Patrick (2007), menemukan bahwa Pemerintah Daerah dengan perangkat daerah yang memiliki spesialisasi pekerjaan dibidang pelaporan keuangan / akuntansi akan lebih besar keinginannya untuk mengadopsi *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) 34. Suhardjanto & Lesmana (2010) menyatakan bahwa latar belakang bupati / walikota

merupakan prediktor yang signifikan terhadap kepatuhan pengungkapan SAP yang wajib.

Sebagai pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan daerah, kepala daerah dituntut untuk menyusun dan menyajikan laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. 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.

#### **8. *Intergovernmental Revenue***

Lesmana (2010) mendefinisikan *intergovernmental revenue* sebagai jenis pendapatan daerah yang berasal dari transfer pemerintah pusat dan atau pemerintah provinsi kepada pemerintah daerah untuk membiayai kegiatan operasional pemerintah daerah. *Intergovernmental revenue* merupakan bagian dari pendapatan yang berasal dari lingkungan eksternal dan besarnya ketergantungan pemerintah daerah dari transfer pemerintah pusat (Sumarjo, 2010). Sebagai timbal baliknya, pemerintah daerah membelanjakan pendapatan transfer antar pemerintah sesuai dengan alokasi dan petunjuk anggaran menurut Undang-Undang. Pendapatan pemerintah terdiri dari 3 jenis, yaitu pendapatan asli daerah, pendapatan transfer, dan lain-lain pendapatan yang sah (Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan). 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.

Pemerintah daerah dengan *intergovernmental revenue* yang tinggi menunjukkan bahwa pemerintah daerah memiliki tingkat ketergantungan keuangan terhadap pemerintah pusat untuk membiayai program-program yang dilaksanakan oleh pemerintah daerah. Sehingga pemerintah daerah akan didorong untuk meningkatkan transparansi dana yang diterima dalam rangka meningkatkan kepercayaan pemerintah pusat dan untuk menunjukkan kepatuhan terhadap peraturan yang relevan. Hal ini menunjukkan bahwa semakin besar *intergovernmental revenue* maka semakin besar pula tingkat pengungkapan laporan keuangan yang dilakukan oleh pemerintah daerah.

## **9. Temuan Audit**

Temuan audit merupakan kasus-kasus yang ditemukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) pada laporan keuangan berupa kerancuan dan ketidaksesuaian dengan realisasi laporan serta terindikasi sebagai suatu pelanggaran (Hendriyani & Tahar, 2015). Temuan audit dapat juga diartikan ketidakwajaran, penyimpangan atau pelanggaran yang ditemukan oleh auditor (dalam hal ini BPK) berdasarkan hasil pemeriksaan yang telah dilakukan auditor. Temuan audit dapat mengindikasikan kesesuaian ataupun ketidaksesuaian dengan kriteria audit atau mendapatkan peluang perbaikan. Ketidaksesuaian tersebut merupakan penyimpangan dengan

adanya bukti obyektif atas kriteria audit ditetapkan. Auditor harus menginvestigasi secara tepat untuk menentukan kriteria audit yang dilanggar dan menentukan rekomendasi tindakan perbaikan.

Ratnasari (2016) menemukan bahwa jumlah temuan audit Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah kabupaten/kota. Dengan adanya temuan audit pada hasil pemeriksaan maka BPK akan meminta pemerintah daerah terkait untuk melakukan koreksi dan meningkatkan pengungkapannya. Sehingga semakin besar jumlah temuan audit, maka semakin besar jumlah tambahan pengungkapan yang diminta BPK dalam laporan keuangan pemerintah daerah pada periode berikutnya.

## B. Telaah Penelitian Sebelumnya

**Tabel 2.1**  
**Penelitian Sebelumnya**

No	Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
1	Khasanah & Rahardjo, (2014)	Pengaruh karakteristik, kompleksitas, dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Total aset berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD.</li> <li>2. Jumlah SKPD berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.</li> <li>3. Kekayaan daerah, tingkat ketergantungan, umur pemerintah daerah, ukuran legislatif dan temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.</li> </ol>
2	Hendriyani & Tahar, (2015)	Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi di	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Jumlah penduduk, dan belanja modal berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi.</li> </ol>

**Tabel 2.1**  
**Penelitian Sebelumnya (Lanjutan)**

No	Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
		Indonesia	2. Tingkat ketergantungan berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. 3. PAD dan temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi.
3	Maulana, (2015)	Pengaruh karakteristik, kompleksitas pemerintahan dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten/Kota yang terdapat di Pulau Jawa tahun 2013)	1. Ukuran pemda dan jumlah legislatif berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. 2. <i>Intergovernmental revenue</i> berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. 3. Kemandirian daerah, jumlah SKPD, dan temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.
4	Feriyanti, <i>et al.</i> , (2015)	Determinan kepatuhan pada ketentuan pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah (Studi pada Kabupaten / Kota di Provinsi Nusa Tenggara Barat)	1. Kekayaan pemda, tingkat ketergantungan dan jumlah SKPD berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. 2. Temuan audit, umur administratif pemda, dan jumlah anggota legislatif berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. 3. Jumlah penduduk dan penyimpangan hasil audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.
5	Ratnasari, (2016)	Pengaruh karakteristik pemerintah daerah dan temuan audit BPK RI terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah	1. Ukuran pemerintah daerah, <i>intergovernmental revenue</i> dan temuan audit berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. 2. Kekayaan daerah dan kemandirian keuangan tidak

**Tabel 2.1**  
**Penelitian Sebelumnya (Lanjutan)**

No	Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
		(Studi pada Pemerintah Provinsi di Indonesia Periode 2012-2014)	berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.
6	Suparno & Nanda, (2016)	Pengaruh kemandirian keuangan daerah, <i>diferensiasi fungsional</i> , dan <i>spesialisasi fungsional</i> terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah	1. Kemandirian keuangan daerah, <i>diferensiasi fungsional</i> , dan <i>spesialisasi fungsional</i> berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD

*Sumber: Jurnal Penelitian Terdahulu yang telah diringkas, 2018*

### C. Perumusan Hipotesis

#### 1. Pengaruh kemandirian keuangan daerah terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

Kemandirian keuangan daerah merupakan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan, serta pelayanan terhadap masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah (Halim & Kusufi, 2013). Kemandirian keuangan daerah diproksikan dengan Pendapatan Asli Daerah (PAD) dibandingkan dengan total pendapatan daerah. Semakin tinggi Pendapatan Asli Daerah (PAD) maka semakin tinggi rasio kemandirian. Sumber PAD yang bersumber dari pajak dan retribusi yang dibayarkan oleh masyarakat berarti semakin tinggi partisipasi masyarakat yang menyebabkan meningkatnya tuntutan bagi pemerintah daerah untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas. Transparansi dan akuntabilitas bisa diwujudkan salah satunya dengan LKPD. Jadi semakin

tinggi rasio kemandirian keuangan daerah maka semakin besar tuntutan pemerintah daerah dalam melaporkan pengungkapan wajib LKPD.

Berdasarkan teori keagenan (Jensen & Meckling, 1976), hubungan agensi muncul ketika masyarakat mempercayai Bupati / Walikota untuk memberikan suatu jasa dan kemudian mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan kepada Bupati / Walikota tersebut. Hubungan ini dapat mengarah pada kondisi ketidakseimbangan informasi (*asymmetrical information*) karena Bupati / Walikota berada pada posisi yang memiliki informasi yang lebih banyak tentang pendapatan asli daerah dibandingkan dengan masyarakat. Sehingga dapat mendorong Bupati / Walikota untuk menyembunyikan beberapa informasi yang tidak diketahui masyarakat. Untuk mengantisipasi adanya *asymmetrical information* maka diperlukan suatu pengungkapan dalam LKPD.

Penelitian Lesmana (2010) dan Suparno & Nanda (2016) menyatakan bahwa tingkat kemandirian keuangan daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Semakin tinggi tingkat kemandirian keuangan daerah akan meningkatkan jumlah pengungkapan pada laporan keuangan sesuai dengan SAP. Berdasarkan uraian tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

***H1. Kemandirian keuangan daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.***

## **2. Pengaruh *diferensiasi fungsional* terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.**

*Diferensiasi fungsional* merupakan pembagian departemen fungsional atau submit pada struktur pemerintahan daerah. *Diferensiasi fungsional* menunjukkan sejauh mana sebuah organisasi dibagi menjadi departemen fungsional (Syafitri, 2012). Di Indonesia dikenal dengan nama Organisasi Perangkat Daerah (OPD), yaitu menggambarkan jumlah urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah dalam membangun daerah. Semakin banyak urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah maka semakin kompleks pemerintah tersebut. Semakin kompleks suatu pemerintahan dapat berarti semakin banyak jumlah OPDnya. Semakin banyak jumlah OPD semakin banyak informasi yang harus diungkapkan sebagai upaya mengurangi asimetri informasi dan menunjukkan kinerja yang semakin baik. Selain itu, semakin banyaknya jumlah OPD dalam suatu pemerintahan akan mengakibatkan pemenuhan pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah semakin tinggi.

Berdasarkan teori keagenan yang diungkapkan oleh Jensen & Meckling (1976), menyatakan bahwa hubungan agensi muncul ketika masyarakat mempercayai Bupati / Walikota untuk memberikan suatu jasa dan kemudian mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan kepada Bupati / Walikota tersebut. Hubungan ini dapat mengarah pada kondisi ketidakseimbangan informasi (*asymmetrical information*) karena Bupati / Walikota berada pada posisi yang memiliki informasi yang lebih banyak

tentang organisasi perangkat daerah dibandingkan dengan masyarakat. Sehingga dapat mendorong Bupati / Walikota untuk menyembunyikan beberapa informasi yang tidak diketahui masyarakat. Oleh karena itu, diperlukan suatu pengungkapan dalam laporan keuangan.

Penelitian yang dilakukan oleh Suparno & Nanda (2016) serta Feriyanti, *et.al.*, (2015) menunjukkan bahwa *diferensiasi fungsional* berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Besarnya tingkat pengungkapan laporan keuangan daerah dipengaruhi oleh banyaknya pemerintah daerah memiliki Organisasi Perangkat Daerah (OPD). Berdasarkan uraian tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

***H2. Diferensiasi fungsional berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.***

### **3. Pengaruh *spesialisasi fungsional* terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.**

*Spesialisasi fungsional* atau spesialisasi pekerjaan yaitu tingkat pendidikan formal, dimana merupakan prediktor yang signifikan terhadap kepatuhan pengungkapan SAP yang wajib (Suhardjanto & Lesmana, 2010). *Spesialisasi fungsional* diproksikan dengan latar belakang pendidikan pemegang kekuasaan pemerintah daerah. Sebagai pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan daerah, kepala daerah dituntut untuk menyusun dan menyajikan laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Kepala daerah dan atau wakil kepala daerah yang

memiliki latar belakang ekonomi khususnya bidang 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 teori keagenan yang diungkapkan oleh Jensen & Meckling (1976), menyatakan bahwa hubungan agensi muncul ketika masyarakat mempercayai Bupati / Walikota untuk memberikan suatu jasa dan kemudian mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan kepada Bupati / Walikota tersebut. Sebagai pemegang kekuasaan dan pengelola keuangan daerah, Bupati / Walikota harus mempertanggungjawabkan pengelolaan keuangannya kepada pengguna laporan. Bupati / Walikota yang memiliki latar belakang pendidikan ekonomi khususnya bidang akuntansi akan lebih memahami pentingnya pengungkapan laporan keuangan pemerintah yang dituangkan dalam LKPD sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku.

Penelitian yang dilakukan Suparno & Nanda (2016), menyatakan bahwa *spesialisasi fungsional* memiliki pengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Kepala daerah yang memiliki latar belakang pendidikan akuntansi akan lebih terdorong untuk menerapkan standar akuntansi terbaru yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), sehingga akan lebih meningkatkan jumlah pengungkapan yang disampaikan dalam

LKPD. Berdasarkan uraian tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

***H3. Spesialisasi fungsional berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.***

#### **4. Pengaruh *intergovernmental revenue* terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.**

*Intergovernmental revenue* merupakan bagian dari pendapatan yang berasal dari lingkungan eksternal dan besarnya ketergantungan pemerintah daerah dari transfer pemerintah pusat (Sumarjo, 2010). *Intergovernmental revenue* dapat diartikan dengan dana perimbangan atau dana transfer. Dana perimbangan merupakan dana yang bersumber dari transfer pemerintah pusat untuk membiayai kegiatan operasional pemerintah daerah berupa Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara. Pemerintah daerah dengan *intergovernmental revenue* yang tinggi menunjukkan bahwa pemerintah daerah memiliki tingkat ketergantungan keuangan terhadap pemerintah pusat untuk membiayai program-program yang dilaksanakan oleh pemerintah daerah. Sehingga pemerintah daerah akan didorong untuk meningkatkan transparansi dana yang diterima dalam rangka meningkatkan kepercayaan pemerintah pusat dan untuk menunjukkan kepatuhan terhadap peraturan yang relevan. Hal ini menunjukkan bahwa semakin besar *intergovernmental revenue* maka semakin besar pula tingkat pengungkapan laporan keuangan yang dilakukan oleh pemerintah daerah.

Berdasarkan teori keagenan (Jensen & Meckling, 1976), hubungan agensi muncul ketika masyarakat mempercayai Bupati / Walikota untuk memberikan suatu jasa dan kemudian mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan kepada Bupati / Walikota tersebut. Hubungan ini dapat mengarah pada kondisi ketidakseimbangan informasi (*asymmetrical information*) karena Bupati / Walikota berada pada posisi yang memiliki informasi yang lebih banyak tentang dana perimbangan yang diperoleh dari pemerintah pusat dibandingkan dengan masyarakat. Sehingga dapat mendorong Bupati / Walikota untuk menyembunyikan beberapa informasi yang tidak diketahui masyarakat. Untuk mengantisipasi adanya *asymmetrical information* diperlukan suatu pengungkapan dalam LKPD.

Feriyanti, *et al.*, (2015) dan Ratnasari (2016), dalam risetnya menunjukkan bahwa *intergovernmental revenue* berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Semakin besar tingkat ketergantungan suatu pemerintah daerah akan mendorong pemerintah daerah tersebut untuk meningkatkan jumlah pengungkapan yang seharusnya diungkapkan dalam LKPD sesuai dengan SAP. Berdasarkan uraian tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

***H4. Intergovernmental revenue berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.***

## **5. Pengaruh temuan audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.**

Temuan audit merupakan kasus-kasus yang ditemukan oleh BPK pada laporan keuangan berupa kerancuan dan ketidaksesuaian dengan realisasi laporan serta terindikasi sebagai suatu pelanggaran (Hendriyani & Tahar, 2015). Temuan audit dapat mengindikasikan kesesuaian ataupun ketidaksesuaian dengan kriteria audit atau mendapatkan peluang perbaikan. Ketidaksesuaian tersebut merupakan penyimpangan dengan adanya bukti obyektif atas kriteria audit ditetapkan. Auditor harus menginvestigasi secara tepat untuk menentukan kriteria audit yang dilanggar dan menentukan rekomendasi tindakan perbaikan. Dengan adanya temuan audit pada hasil pemeriksaan maka BPK akan meminta pemerintah daerah terkait untuk melakukan koreksi dan meningkatkan pengungkapannya. Sehingga semakin besar jumlah temuan audit, maka semakin besar jumlah tambahan pengungkapan yang diminta BPK dalam laporan keuangan pemerintah daerah pada periode berikutnya.

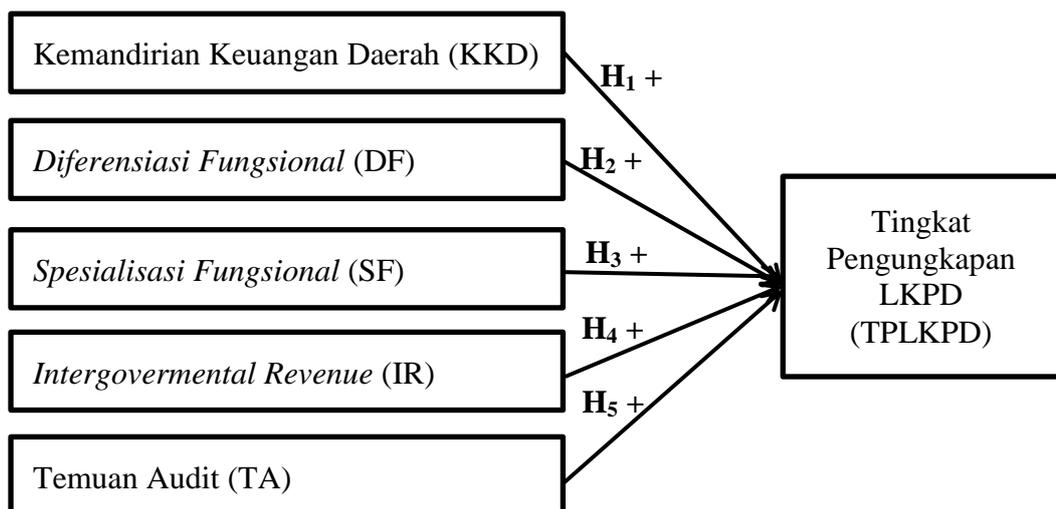
Berdasarkan teori keagenan yang diungkapkan oleh Jensen & Meckling (1976), hubungan agensi muncul ketika masyarakat mempercayai Bupati / Walikota untuk memberikan suatu jasa dan kemudian mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan kepada Bupati / Walikota tersebut. Hubungan ini dapat mengarah pada kondisi ketidakseimbangan informasi (*asymmetrical information*) karena Bupati / Walikota berada pada posisi yang memiliki informasi yang lebih banyak

tentang temuan-temuan audit dibandingkan dengan masyarakat. Sehingga dapat mendorong Bupati / Walikota untuk menyembunyikan beberapa informasi yang tidak diketahui masyarakat. Untuk mengantisipasi adanya *asymetrical information* diperlukan suatu pengungkapan dalam LKPD.

Penelitian Ratnasari, (2016) menunjukkan bahwa temuan audit berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Semakin banyak temuan audit maka pemerintah daerah akan lebih melengkapi pengungkapan dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah sesuai dengan standar yang berlaku. Berdasarkan uraian tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

***H5. Temuan audit berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.***

#### D. Model Penelitian



**Gambar 2.1**  
**Model Penelitian**

## **BAB III**

### **METODE PENELITIAN**

#### **A. Data Penelitian**

##### **1. Jenis dan Sumber Data**

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder, yaitu data yang telah diolah dan dipublikasikan oleh pemerintah daerah. Sumber data yang akan diolah dalam penelitian ini berasal dari laporan keuangan pemerintah daerah untuk tahun buku yang berakhir tanggal 31 Desember 2013 sampai dengan 31 Desember 2017 yang diperoleh langsung dari BPK, *website* masing-masing pemerintah daerah dan *website* dari BPK.

##### **2. Teknik Pengumpulan Data**

Penelitian ini menggunakan metode dokumentasi sebagai metode untuk pengumpulan data. Metode dokumentasi dilakukan dengan cara mengumpulkan sumber-sumber data, dari dokumen tersebut peneliti mengambil data berdasarkan dokumen yang menjadi sumber seperti laporan keuangan pemerintah daerah lengkap yang berasal dari BPK, *website* pemerintah daerah, dan *website* BPK.

Penelitian ini juga menggunakan studi pustaka sebagai metode untuk pengumpulan data. Metode studi pustaka yaitu metode pengambilan data sebagai landasan teori serta penelitian terdahulu yang didapat dari

dokumen, buku, artikel serta sumber tertulis lainnya yang terkait dengan topik penelitian.

## **B. Populasi dan Sampel**

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas objek atau subjek yang mempunyai kualitas dan karakteristik yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari, kemudian ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2010). Penelitian ini menggunakan populasi seluruh laporan keuangan pemerintah daerah kota dan kabupaten di Provinsi Jawa Tengah tahun 2013 sampai 2017 yang telah diperiksa oleh BPK.

Sampel merupakan sebagian dari populasi atau sejumlah anggota yang dipilih dari populasi (Sekaran, 2010). Pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan *purposive sampling* yaitu pengambilan sampel dengan menggunakan kriteria berdasarkan pertimbangan tertentu yang bertujuan agar data yang diperoleh nantinya bisa lebih representatif (Sekaran, 2010). Adapun kriteria sampel dalam penelitian ini adalah:

- 1) Kota dan Kabupaten di Provinsi Jawa Tengah yang menyajikan laporan keuangan periode 2013-2017 secara berturut-turut dan telah diaudit oleh BPK.
- 2) Kota dan Kabupaten di Provinsi Jawa Tengah yang telah menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan PP No 71 tahun 2010 pada laporan keuangannya.
- 3) Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang memiliki data lengkap dan diperlukan dalam proses penelitian.

### C. Variabel Penelitian dan Pengukuran Variabel

**Tabel 3.1**  
**Variabel Penelitian dan Pengukuran Variabel**

No	Variabel	Definisi Operasional	Pengukuran
<b>1. Variabel Dependen</b>			
a.	Tingkat Pengungkapan LKPD (TPLKPD)	Pengungkapan ( <i>disclosure</i> ) merupakan penyajian informasi yang dianggap penting yang mampu mempengaruhi sebuah keputusan bagi para pengguna laporan keuangan selain <i>statement</i> keuangan utama (Suwardjono, 2005).	<b>TPLKPD</b> = (Jumlah item yang diungkapkan / Total item yang harus diungkapkan) x 100% (Maulana, 2015).
<b>2. Variabel Independen</b>			
a.	Kemandirian Keuangan Daerah (KKD)	Kemandirian keuangan daerah menunjukkan kemampuan Pemerintah Daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan, serta pelayanan terhadap masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah (Halim & Kusufi, 2012).	<b>KKD</b> = Pendapatan asli daerah / Total pendapatan daerah x 100% (Suparno & Nanda, 2016).
b.	<i>Diferensiasi Fungsional</i> (DF)	<i>Diferensiasi fungsional</i> merupakan pembagian departemen fungsional atau submit pada struktur pemerintahan daerah yang disebut dengan Organisasi Perangkat Daerah (OPD) (Syafitri, 2012).	<b>DF</b> = Jumlah organisasi perangkat daerah dalam pemerintah daerah (Suparno & Nanda, 2016).
c.	<i>Spesialisasi Fungsional</i> (SF)	<i>Spesialisasi fungsional</i> atau spesialisasi pekerjaan yaitu tingkat pendidikan formal, dimana merupakan prediktor yang signifikan terhadap kepatuhan pengungkapan SAP yang wajib (Suhardjanto & Lesmana, 2010)	<b>SF</b> = Variabel dummy, 1 jika dari bidang ekonomi dan 0 jika tidak dari bidang ekonomi (Suparno & Nanda, 2016).
d.	<i>Intergovernmental Revenue</i> (IR)	<i>Intergovernmental revenue</i> merupakan bagian dari	<b>IR</b> = (Total Pendapatan Transfer / Total

**Tabel 3.1**  
**Variabel Penelitian dan Pengukuran Variabel (Lanjutan)**

No	Variabel	Definisi Operasional	Pengukuran
		pendapatan yang berasal dari lingkungan eksternal dan besarnya ketergantungan pemerintah daerah dari transfer pemerintah pusat (Sumarjo, 2010).	Pendapatan Daerah) x 100% (Feriyanti, <i>et.al.</i> , 2015).
e.	Temuan Audit (TA)	Temuan audit merupakan kasus-kasus yang ditemukan oleh BPK pada laporan keuangan berupa kerancuan dan ketidaksesuaian dengan realisasi laporan serta terindikasi sebagai suatu pelanggaran (Hendriyani & Tahar, 2015).	TA = Jumlah kasus-kasus yang ditemukan BPK pada LKPD (Feriyanti, <i>et.al.</i> , 2015).

#### D. Metode Analisis Data

##### 1. Analisis Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif bertujuan untuk mengetahui gambaran umum dari semua variabel yang digunakan dalam suatu penelitian. Analisis ini memberikan informasi mengenai data yang dimiliki dan tidak bermaksud menguji hipotesis. Pengukuran yang digunakan dalam penelitian ini adalah nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi, nilai maksimum dan nilai minimum dari variabel-variabel tersebut (Ghozali, 2013:19).

##### 2. Uji Asumsi Klasik

###### a) Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal.

Kalau asumsi ini dilanggar, maka uji statistik menjadi tidak valid untuk jumlah sampel kecil (Ghozali, 2013:160).

Untuk mendeteksi apakah residual berdistribusi normal atau tidak dalam penelitian ini menggunakan uji statistik non-parametrik *kolmogorov-smirnov* (K-S). Dasar pengambilan keputusan dalam uji normalitas yaitu jika nilai signifikansi lebih besar dari 0,05 maka data tersebut terdistribusi normal, sedangkan nilai signifikansi lebih kecil dari 0,05 maka data tersebut tidak terdistribusi normal.

#### **b) Uji Multikolinieritas**

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel independen. Multikolinieritas dapat dilihat dari (1) nilai *tolerance* dan lawannya (2) *variance inflation factor* (VIF). Nilai *cutoff* yang umum dipakai untuk menunjukkan adanya multikolinieritas adalah nilai *tolerance*  $\leq 0,1$  atau sama dengan nilai VIF  $\geq 10$ , dan tingkat korelasi antar variabel diatas 95% (Ghozali, 2013:95-96).

#### **c) Uji Autokorelasi**

Uji autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi linear ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode  $t$  dengan kesalahan pengganggu pada periode  $t-1$  (sebelumnya). Jika terjadi korelasi, maka dinamakan ada problem autokorelasi. Autokorelasi terjadi karena observasi yang berurutan sepanjang waktu

berkaitan satu sama lainnya. Autokorelasi diuji dengan menggunakan uji *Durbin Watson* (DW).

Uji *Durbin Watson* hanya digunakan untuk autokorelasi tingkat satu dan mensyaratkan adanya *intercept* dalam regresi dan tidak ada variabel *lag* diantara variabel independen. Pengambilan keputusan ada tidaknya autokorelasi dengan membandingkan nilai DW dengan nilai tabel menggunakan nilai signifikan 5%. Jika  $DW >$  nilai tabel, maka dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat autokorelasi. Model regresi yang baik adalah regresi yang bebas dari autokorelasi (Ghozali, 2013:99-100). Pengambilan keputusan ada tidaknya autokorelasi terdapat pada tabel berikut:

**Tabel 3.2**  
**Pengambilan Keputusan Ada Tidaknya Autokorelasi**

Hipotesis nol	Keputusan	Jika
Tidak ada autokorelasi positif	Tolak	$0 < d < d_l$
Tidak ada autokorelasi positif	No desicison	$d_l \leq d \leq d_u$
Tidak ada autokorelasi negatif	Tolak	$4-d_l < d < 4$
Tidak ada autokorelasi negatif	No desicison	$4-d_u \leq d \leq 4-d_l$
Tidak ada autokorelasi positif atau negatif	Tidak ditolak	$d_u < d < 4-d_u$

#### d) Uji Heteroskedastisitas

Uji *heteroskedastisitas* bertujuan untuk menguji apakah model regresi terjadi ketidaksamaan variabel dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Model regresi yang baik adalah yang homoskedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas (Ghozali, 2013:125). Untuk menguji ada tidaknya heteroskedastisitas, penelitian ini memakai uji *Glejser*. Uji *Glejser* dilakukan dengan cara

meregresikan nilai variabel independen dengan nilai *absolute* residualnya. Jika nilai signifikansi antara variabel independen dengan *absolute* residual lebih dari 0,05 maka menunjukkan tidak adanya masalah heteroskedastisitas (Ghozali, 2013:129).

### 3. Analisis Regresi Linier Berganda

Analisis regresi linier berganda digunakan untuk mengetahui pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Secara matematis dijabarkan dalam suatu persamaan regresi dengan menggunakan sebagai berikut:

$$\text{TPLKPD} = \alpha + \beta_1 \text{KKD} + \beta_2 \text{DF} + \beta_3 \text{SF} + \beta_4 \text{IR} + \beta_5 \text{TA} + e$$

Keterangan:

TPLKPD = Tingkat Pengungkapan LKPD.

$\alpha$  = Konstanta.

$\beta$  = Koefisien Regresi.

KKD = Kemandirian Keuangan Daerah.

DF = *Diferensiasi Fungsional*.

SF = *Spesialisasi Fungsional*.

IR = *Intergovernmental Revenue*.

TA = Temuan Audit.

e = *error terms*.

### 4. Pengujian Hipotesis

#### a) Uji Koefisien Determinasi ( $R^2$ )

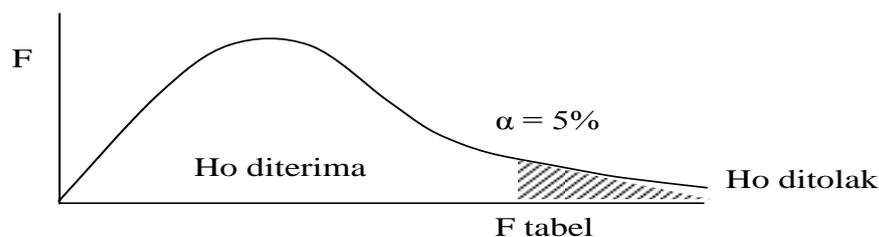
Menurut Ghozali (2013:97), koefisien determinasi ( $R^2$ ) mengukur seberapa jauh kemampuan model penelitian dalam menerangkan variasi variabel dependen. Nilai koefisien determinasi adalah antara nol sampai satu. Nilai  $R^2$  yang kecil berarti kemampuan

variabel independen dalam menjelaskan variasi dependen sangat terbatas. Nilai  $R^2$  mendekati satu berarti satu variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen.

**b) Uji F (*Goodness Of Fit*)**

Uji statistik F digunakan untuk mengukur ketepatan fungsi regresi sampel dalam menaksir nilai aktual (*goodness of fit*). Uji F menguji apakah variabel independen mampu menjelaskan variabel dependen secara baik atau untuk menguji apakah model yang digunakan bagus (*fit*) atau tidak. Menentukan F tabel digunakan tingkat signifikansi 5% dengan derajat kebebasan pembilang ( $df$ ) =  $k-1$  dan derajat kebebasan penyebut ( $df$ ) =  $n-k-1$ , dimana  $k$  adalah jumlah variabel independen. Pengujian dilakukan dengan kriteria (Ghozali, 2013:97):

- 1) Jika  $F_{hitung} > F_{tabel}$ , atau  $p\ value < \alpha = 0,05$ , maka  $H_0$  ditolak dan  $H_a$  diterima, artinya model regresi yang digunakan bagus (*fit*).
- 2) Jika  $F_{hitung} < F_{tabel}$ , atau  $p\ value > \alpha = 0,05$ , maka  $H_0$  diterima dan  $H_a$  tidak diterima, artinya model yang digunakan tidak bagus (tidak *fit*).

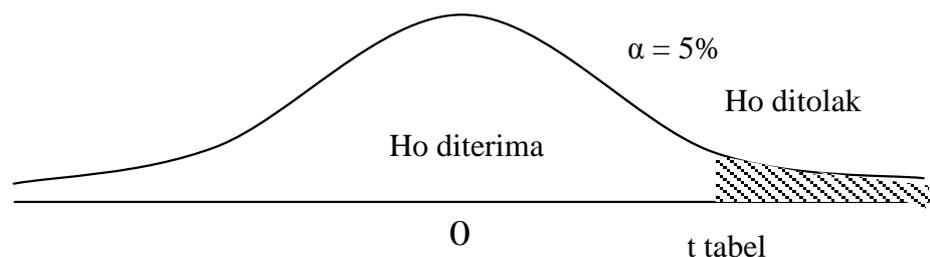


**Gambar 3.1**  
**Penerimaan Uji F**

### c) Uji t

Uji statistik t digunakan untuk mengetahui apakah variabel independen mempunyai pengaruh terhadap variabel dependen. Proses pengujian ini dilakukan berdasarkan t hitung tingkat kepercayaan 5% dengan derajat kebebasan  $df = n-1$ , dimana n adalah jumlah sampel. Pengambilan keputusan uji statistik t untuk hipotesis positif dilakukan dengan membandingkan t hitung dengan t tabel dengan kriteria (Ghozali, 2013:98):

- 3) Jika  $t_{hitung} > t_{tabel}$ , atau  $p\ value < \alpha = 0,05$ , maka  $H_0$  ditolak dan  $H_a$  diterima, artinya terdapat pengaruh antara variabel independen terhadap variabel dependen.
- 4) Jika  $t_{hitung} < t_{tabel}$ , atau  $p\ value > \alpha = 0,05$ , maka  $H_0$  diterima dan  $H_a$  tidak diterima, artinya tidak terdapat pengaruh antara variabel independen terhadap variabel dependen.



**Gambar 3.2**  
**Penerimaan Hipotesis Positif**



## BAB V

### KESIMPULAN

#### A. Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh kemandirian keuangan daerah, *diferensiasi fungsional*, *spesialisasi fungsional*, *intergovernmental revenue*, dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Objek penelitian ini adalah Pemerintah Daerah Kota dan Kabupaten di Provinsi Jawa Tengah. Sampel yang diambil dengan metode *purposive sampling* diperoleh sampel sebanyak 6 (enam) Kota dan 26 (dua puluh enam) Kabupaten.

Hasil *Adjusted R<sup>2</sup>* menunjukkan bahwa variabel independen yang terdiri dari kemandirian keuangan daerah, *diferensiasi fungsional*, *spesialisasi fungsional*, *intergovernmental revenue*, dan temuan audit mampu menjelaskan variasi variabel dependen tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah sebesar 10%, sedangkan sisanya 90% dijelaskan oleh faktor-faktor lain diluar model penelitian. Hasil uji F (*Goodness of Fit*) menunjukkan bahwa F hitung lebih besar dari F tabel. Artinya, kemandirian keuangan daerah, *diferensiasi fungsional*, *spesialisasi fungsional*, *intergovernmental revenue*, dan temuan audit mampu menjelaskan tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah secara baik dan model yang digunakan dalam penelitian ini sudah bagus (*fit*).

Hasil uji t menunjukkan bahwa *spesialisasi fungsional* (SF) berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. *Diferensiasi fungsional* (DF) berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Sedangkan variabel kemandirian keuangan daerah, *intergovernmental revenue*, dan temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

## **B. Keterbatasan Penelitian**

Penelitian ini mempunyai keterbatasan-keterbatasan yang dapat dijadikan bahan pertimbangan bagi peneliti berikutnya agar mendapatkan hasil yang lebih baik. Adapun keterbatasan penelitian ini sebagai berikut:

1. Hasil uji koefisien determinasi menunjukkan sebesar 0,098, artinya kemampuan variabel independen dalam menjelaskan variabel dependen sebesar 10% hal ini berarti masih terdapat variabel lain diluar model penelitian yang juga dapat mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah (TPLKPD).
2. Sampel yang dijadikan objek dalam penelitian ini yaitu kota dan kabupaten di Provinsi Jawa Tengah dan dari tahun 2015 sampai 2017 sehingga masih diperlukan generalisasi dalam mengetahui tingkat pengungkapan LKPD dari tahun ke tahun.
3. Periode sampel yang digunakan dalam penelitian ini yaitu dari tahun 2015 sampai 2017 sehingga masih diperlukan generalisasi dalam mengetahui tingkat pengungkapan LKPD dari tahun ke tahun.

### **C. Saran**

1. Penelitian selanjutnya diharapkan menambah variabel kontrol seperti ukuran legislatif (DPRD) sebagai alat monitoring pemerintah kota dan kabupaten dalam melakukan pengungkapan.
2. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menggunakan sampel yang lebih luas, seperti LKPD Kota dan Kabupaten Provinsi Jawa Tengah dan DIY.
3. Penelitian selanjutnya diharapkan menggunakan data LKPD dalam pengamatan yang lebih panjang, sehingga dapat menggeneralisasikan data sampel penelitian.

## DAFTAR PUSTAKA

- Choiriyah, U. (2010). Informasian GAP Pengungkapan Lingkungan Hidup di Indonesia. *Skripsi*. Surakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Surakarta.
- Ernawati, T. (2016). Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah, Jumlah SKPD, Umur Pemerintah Daerah dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) (Studi Empiris LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah Tahun 2012-2014). *Publikasi Ilmiah*. Surakarta: Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Feriyanti, M., Hermanto, & Suransi, N. K. (2015). Determinan Kepatuhan pada Ketentuan Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Pada Kabupaten/Kota Di Provinsi Nusa Tenggara Barat. *Jurnal InFestasi*, 11(2), 171–185.
- Ghozali, I. (2013). *Aplikasi Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Halim, A., & Kusufi. (2012). *Akuntansi Keuangan Daerah* (Edisi Keem). Jakarta: Salemba Empat.
- Hendriyani, R., & Tahar, A. (2015). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi Di Indonesia. *Jurnal Bisnis Dan Ekonomi (JBE)*, 22(1), 25–33.
- Heriningsih, S., & Ruserlistiyani. (2013). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis*, 13(2), 11–19.
- Jensen, M., & Meckling. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Khasanah, N. L., & Rahardjo, S. N. (2014). Pengaruh karakteristik, kompleksitas, dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. *Diponegoro Journal Of Accounting*, 3(3), 1–11.
- Lesmana, S. I. (2010). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib di Indonesia. *Thesis*. Surakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret.

- Maulana, C. (2015). Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas Pemerintah dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten/Kota yang terdapat di Pulau Jawa tahun 2013). *Skripsi*. Semarang: Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang.
- Patrick, P. 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 Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).
- Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Putri, R. A. (2013). Faktor Karakteristik dan Tingkat Akuntabilitas Pemerintah dalam Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Provinsi Jawa Tengah Tahun 2012-2013. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Dian Nuswantoro, (71).
- Ratnasari, A. D. (2016). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK RI Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada Pemerintah Provinsi di Indonesia Periode 2012-2014). *Skripsi*. Yogyakarta: Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Yogyakarta.
- Sekaran, U. (2010). *Research Method for Business a Skill Building Aproach (5 th Edition)*. United Kingdom: John Wiley & Sons Ltd.
- Semarang.bpk.go.id. (diakses pada 20 Januari 2018).
- Setyowati, L. (2016). Determinasi Yang Mempengaruhi Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Bisnis Dan Manajemen*, 6(April), 45–62. <https://doi.org/10.15408/ess.v6i1.3120>
- Sugiyono. (2010). *Statistik untuk Penelitian Bisnis*. Yogyakarta: BPFE.
- Suhardjanto, & Lesmana. (2010). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib di Indonesia. *Jurnal STIE Bank BPD*

*Jateng*, 6(2).

Sukmaningrum, T. (2012). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Skripsi*. Semarang: Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro.

Sumarjo, H. (2010). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah. *Skripsi*. Surakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret.

Suparno, & Nanda, R. (2016). Pengaruh Kemandirian Keuangan Daerah , Diferensiasi Fungsional dan Spesialisasi Fungsional Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis*, 3(2), 105–118.

Suwardjono. (2005). *Teori Akuntansi: Perekayasaan Pelaporan Keuangan*. Yogyakarta: BPF.

Syafitri, F. (2012). Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. *Skripsi*. Depok: Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.

Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah.

Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah.

[www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id). (diakses pada 20 Januari 2018).

