

# PENGARUH TEMUAN, TINGKAT PENYIMPANGAN, OPINI AUDIT, DAN KARAKTERISTIK PEMERINTAH DAERAH TERHADAP TINGKAT PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH PROVINSI DI INDONESIA

Akhmad Priharjanto<sup>1)</sup>, Yusniar Yuliana Wardani<sup>2)</sup>

<sup>1)</sup>Politeknik Keuangan Negara STAN

e-mail: apriharjanto@stan.ac.id

<sup>2)</sup>Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)

e-mail: yusniarwardani@gmail.com

## ABSTRACT

*Disclosure is the most important aspect in financial statement. Full disclosure provides an easy understanding about the contents for user in order to make precise decision. This research examines full disclosure of Local Government Financial Statement (LKPD) in Indonesia based on Governmental Accounting Standard (SAP). Moreover, this research explains factors that affect the mandatory disclosure level of province's financial statement in Indonesia from 2009 until 2012. Those examined factors are audit opinions, audit findings, the level of audit irregularities and local characteristics specifically regional assets, dependency level, the size of area, population, and local government work unit (SKPD).*

## ABSTRAK

Pengungkapan adalah aspek yang paling penting dalam laporan keuangan. Pengungkapan penuh memberikan pemahaman yang mudah tentang isi laporan bagi pengguna untuk membuat keputusan yang tepat. Penelitian ini menguji pengungkapan penuh Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) di Indonesia berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Selain itu, penelitian ini menjelaskan faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan provinsi di Indonesia dari tahun 2009 sampai 2012. Faktor-faktor yang diteliti adalah opini audit, temuan audit, tingkat penyimpangan audit dan karakteristik lokal seperti aset regional, tingkat ketergantungan, luas wilayah, penduduk, dan Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD).

**Kata kunci:** tingkat pengungkapan, laporan keuangan pemerintah provinsi, karakteristik daerah, opini, temuan, tingkat penyimpangan.

## 1. LATAR BELAKANG

Salah satu tujuan penyusunan laporan keuangan adalah untuk akuntabilitas. Akuntabilitas menurut Akbar dan Nurbaya dalam Halim dan Kusufi (2012) memiliki arti pertanggungjawaban dan merupakan salah satu ciri *good*

*governance* atau pengelolaan pemerintahan yang baik. Hal tersebut diperoleh dari pemikiran bahwa pengelolaan administrasi publik adalah isu utama pencapaian pemerintah yang bersih (*clean government*). Lebih lanjut, Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 Pasal 31

menyebutkan bahwa Gubernur/Bupati/Walikota menyampaikan rancangan peraturan daerah tentang pertanggungjawaban pelaksanaan Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD) kepada Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir. Penyusunan laporan keuangan baik bentuk maupun isi berdasarkan pada standar akuntansi pemerintah yang berlaku.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang SAP, 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. Secara khusus tujuan pelaporan keuangan adalah menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya.

Untuk memenuhi tujuan tersebut laporan keuangan harus menyajikan secara lengkap (*full disclosure*) informasi yang dibutuhkan oleh pengguna baik pada halaman muka (*on the face*) maupun dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Terdapat 2 (dua) macam pengungkapan pada laporan keuangan yaitu pengungkapan wajib (*mandatory*) dan pengungkapan sukarela (*voluntary*). Pengungkapan wajib adalah pengungkapan yang harus dilakukan oleh suatu entitas karena ketentuan, sedangkan pengungkapan sukarela adalah pengungkapan tambahan yang bukan keharusan yang dilakukan oleh entitas karena keinginan untuk memberikan informasi yang lengkap kepada pengguna laporan keuangan.

Beberapa penelitian mengenai pengungkapan wajib Laporan Keuangan Pemerintah

Daerah (LKPD) kabupaten/kota di Indonesia, antara lain oleh Martani dan Liestiani (2012) dengan data tahun 2006, menunjukkan hasil rata-rata pengungkapan sebesar 35,45%, Lesmana (2010) dengan data tahun 2007 sebesar 22%, dan Syafitri (2012) dengan data tahun 2008-2009 sebesar 52,09%, sedangkan penelitian pengungkapan LKPD provinsi oleh Hilmi dan Martani (2012) dengan data tahun 2006-2009 menunjukkan sebesar 44,56%. Hasil penelitian tersebut menunjukkan rendahnya tingkat pengungkapan wajib, yang berarti pemerintah daerah belum memahami pentingnya pengungkapan laporan keuangan sesuai standar.

Rendahnya tingkat pengungkapan wajib berdampak pada opini audit atas laporan keuangan yang diberikan oleh BPK. LKPD yang memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari BPK masih sangat sedikit. Berdasarkan data opini laporan keuangan pemerintah provinsi dari tahun 2006-2012 menunjukkan bahwa persentase pemerintah provinsi yang memperoleh opini WTP masih rendah, akan tetapi mengalami kenaikan terus dari tahun ke tahun. Dari 0,00% pada tahun 2006, 3,03% tahun 2007, 0,00% tahun 2008, 3,03% tahun 2009, 18,18% tahun 2010, 30,30% tahun 2011, dan 51,52% pada tahun 2012. Berdasarkan pada kondisi tersebut menjadi hal yang menarik untuk menelaah dan meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan yang disusun oleh pemerintah daerah.

## **2. LANDASAN TEORI DAN PENELITIAN SEBELUMNYA**

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

Teori keagenan merupakan teori yang membahas hubungan antara prinsipal dengan agen. Hubungan agensi terjadi ketika prinsipal mempekerjakan agen untuk memberikan suatu jasa dan mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan kepada agen. Hubungan ini

menyebabkan 2 (dua) permasalahan yaitu informasi asimetris dan konflik kepentingan. Informasi asimetris terjadi karena agen mempunyai informasi yang lebih banyak dibandingkan dengan prinsipal sehingga agen dapat memanfaatkan informasi tersebut untuk kepentingannya sendiri. Hal tersebut sesuai dengan pernyataan Jensen dan Meckling dalam Setyaningrum (2012) bahwa teori keagenan mengasumsikan bahwa masing-masing individu semata-mata termotivasi oleh kepentingan dirinya sendiri sehingga menimbulkan konflik kepentingan antara prinsipal dan agen.

Zimmerman (1977) menyebutkan *agency problem* terjadi di semua organisasi, baik sektor swasta maupun pemerintah. Pada sektor swasta terjadi antara pemegang saham (prinsipal) dengan manajemen (agen), sedangkan di sektor pemerintah terjadi antara rakyat (prinsipal) dengan pejabat yang dipilih/pemerintah (agen). Selain itu di sektor pemerintah terdapat politisi yang mempunyai peran ganda baik sebagai prinsipal maupun agen. Sebagai prinsipal karena merupakan perwakilan dari rakyat dalam hubungannya dengan pemerintah, sedangkan sebagai agen karena menjalankan tugas pengawasan yang diberikan oleh rakyat. Kemungkinan konflik yang timbul di sektor pemerintah ketika pejabat yang dipilih/pemerintah dalam menjalankan pemerintahan mementingkan kepentingannya sendiri sehingga mengorbankan kepentingan rakyat. Untuk mengurangi konflik tersebut, rakyat maupun politisi perlu memonitoring apa saja yang sudah dilakukan oleh pemerintah. Selain monitoring dari rakyat dan politisi, pemerintah perlu menerbitkan laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban.

## 2.2. Teori Sinyal (*Signalling Theory*)

Dalam pandangan teori sinyal, entitas yang berkualitas akan memberikan sinyal kepada

pengguna laporan dengan memberikan pengungkapan/pemberian informasi yang lengkap. Sharpe (1997) menyatakan bahwa pemberian informasi akuntansi merupakan sinyal bahwa perusahaan tersebut merupakan perusahaan yang mempunyai prospek yang baik di masa mendatang (*good news*). Pengungkapan dalam laporan keuangan pada dasarnya merupakan bentuk penyampaian informasi dari suatu entitas kepada pengguna laporan keuangan. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa semakin banyak pengungkapan yang dilakukan oleh entitas maka semakin menunjukkan bahwa entitas tersebut semakin berkualitas. Menurut Chariri dan Ghazali dalam Lesmana (2010) pengungkapan dapat dikelompokkan menjadi dua macam yaitu pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) dan pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*).

## 2.3. LKPD dan CaLK

Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 menyatakan bahwa laporan keuangan adalah laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Komponen laporan keuangan yang harus disajikan oleh pemerintah daerah menurut Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 Lampiran II adalah laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan. Standar akuntansi pemerintah di Indonesia menganut prinsip pengungkapan lengkap (*full disclosure*) sehingga semua informasi yang dianggap cukup penting dan mempengaruhi penilaian dan keputusan pengguna laporan harus diungkapkan. Pengungkapannya bisa dilakukan pada lembar muka (*on face*) laporan keuangan maupun pada catatan atas laporan keuangan. Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 menyebutkan bahwa catatan

atas laporan keuangan meliputi penjelasan atau daftar terinci atau analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam laporan realisasi anggaran, neraca, dan laporan arus kas.

#### **2.4. Pemeriksaan Keuangan LKPD**

Kualitas transparansi dan akuntabilitas laporan keuangan pemerintah menurut Kawedar dalam Khasanah dan Rahardjo (2014) dapat ditingkatkan dengan melakukan audit laporan keuangan pemerintah oleh BPK. Definisi pemeriksaan keuangan menurut Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 adalah pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Pemeriksaan keuangan bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Pemeriksaan keuangan menghasilkan opini terhadap tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah.

#### **2.5. Karakteristik Pemerintah Daerah**

Karakteristik pemerintah daerah adalah ciri-ciri khusus yang terdapat pada suatu pemerintah daerah, menandai dan membedakannya dengan daerah lain (Yulianingtyas dan Suhardjanto, 2011). Komponen dalam laporan keuangan dapat digunakan untuk menggambarkan karakteristik sebuah daerah. Hal tersebut sesuai dengan pernyataan Bastian dalam Lesmana (2010) bahwa neraca merupakan laporan yang memberikan gambaran utuh dari suatu entitas (pemerintah daerah) pada suatu titik waktu.

Pemilihan variabel yang digunakan dalam penelitian ini mengacu pada penelitian Ingram (1984) pada faktor insentif manajemen yang disesuaikan dengan kondisi di Indonesia. Hal yang sama juga dilakukan oleh Martani dan

Liestiani (2012) serta Hilmi dan Martani (2012). Kemudian ditambahkan beberapa variabel lain yang sudah sering dipakai dalam penelitian lain yaitu ukuran daerah dan jumlah SKPD, sehingga variabel yang digunakan untuk menggambarkan karakteristik daerah adalah kekayaan daerah, tingkat ketergantungan, ukuran daerah, jumlah penduduk, dan jumlah SKPD.

#### **2.6. Penelitian Sebelumnya**

Martani dan Liestiani (2012) melakukan penelitian tentang pengungkapan LKPD tahun 2006. Faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan laporan keuangan dibagi menjadi tiga kelompok yaitu manajemen insentif, hasil audit, dan karakteristik daerah. Manajemen insentif terdiri dari kekayaan daerah, tingkat ketergantungan, dan kompleksitas daerah. Hasil audit terdiri dari jumlah temuan dan tingkat penyimpangan temuan. Untuk karakteristik daerah menggunakan pilihan kabupaten atau kota. Hasil penelitian ini adalah kekayaan daerah, kompleksitas daerah, jumlah temuan, dan tingkat penyimpangan berpengaruh secara signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan.

Hilmi dan Martani (2012) melakukan penelitian mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan dalam laporan keuangan pemerintah provinsi di Indonesia. Faktor-faktor yang digunakan yaitu karakteristik, kompleksitas, dan hasil audit. Karakteristik pemerintah daerah menggunakan variabel kekayaan daerah, tingkat ketergantungan dan total aset. Kompleksitas pemerintah daerah menggunakan variabel jumlah penduduk dan jumlah SKPD. Hasil audit menggunakan variabel jumlah temuan dan tingkat penyimpangan. Penelitian ini menyimpulkan kekayaan daerah, jumlah penduduk dan tingkat penyimpangan yang berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan.

Andriani (2012) melakukan penelitian pengaruh opini, tingkat penyimpangan, dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan pada LKPD. Dalam penelitian ini menggunakan 2 (dua) metode yaitu *lag effect* maupun tidak menggunakan *lag effect*. Metode *lag effect* digunakan karena diasumsikan temuan, tingkat penyimpangan maupun opini baru dirasakan pengaruhnya pada laporan keuangan tahun berikutnya. Variabel independen yang digunakan adalah opini audit, temuan audit SPI, temuan audit ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan, dan tingkat penyimpangan selain itu digunakan karakteristik pemerintah daerah sebagai variabel kontrol. Karakteristik pemerintah daerah menggunakan variabel tipe pemerintah, ukuran pemerintah, kekayaan pemerintah, dan tingkat ketergantungan. Kesimpulan penelitian hanya opini dan tingkat penyimpangan yang berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah baik dengan metode *lag effect* maupun tidak *lag effect*.

### 3. Hipotesis

#### 3.1. Temuan audit

Temuan audit adalah suatu pelanggaran terhadap ketentuan yang berlaku baik mengenai pengendalian internal maupun kepatuhan pada peraturan undang-undangan yang ditemukan oleh auditor pada waktu pemeriksaan. Dengan kata lain temuan audit adalah suatu kondisi yang tidak sesuai dengan kriteria yang berlaku. Pada setiap akhir pemeriksaan, auditor akan memberikan rekomendasi perbaikan terhadap temuan audit. Temuan dan rekomendasi tersebut akan dikomunikasikan dengan objek pemeriksaan agar dilakukan perbaikan dan koreksi.

Penelitian Martani dan Liestiani (2012) menemukan bahwa jumlah temuan audit berhubungan positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan

pemerintah kabupaten/kota. Hilmi dan Martani (2012) serta Andriani (2012) menemukan temuan audit berhubungan positif tetapi tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Berdasarkan penjelasan di atas, banyaknya jumlah temuan audit membuat BPK meminta tambahan pengungkapan dan koreksi pada LKPD sehingga meningkatkan pengungkapan laporan keuangan.

H<sub>a1</sub>: Temuan audit (FIND) berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi.

#### 3.2. Tingkat penyimpangan audit

Temuan audit bisa dilihat dari segi keterjadian kasus maupun nominalnya. Temuan audit yang mempunyai nominal rupiah terdapat pada temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Temuan tersebut dapat mengakibatkan kerugian daerah, potensi kerugian daerah, kekurangan penerimaan, kelemahan administrasi, ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan. Selain temuan audit kelemahan administrasi, sisanya bisa dihitung dalam nominal rupiah. Tingkat penyimpangan audit merupakan nilai nominal temuan dibandingkan dengan total realisasi belanja.

Menurut Hilmi dan Martani (2012), tingkat penyimpangan audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Akan tetapi, Martani dan Liestiani (2012) serta Andriani (2012) menemukan bahwa tingkat penyimpangan audit berhubungan negatif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Sama seperti penjelasan temuan audit, besarnya tingkat penyimpangan audit yang dilakukan oleh pemerintah daerah membuat BPK meminta dilakukannya penambahan pengungkapan serta koreksi.

Peningkatan pengungkapan menunjukkan adanya perbaikan kualitas laporan keuangan yang dilakukan pemerintah daerah.

H<sub>A2</sub>: Tingkat penyimpangan audit (DEV) berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi.

### 3.3. Opini audit

Menurut Undang-Undang No. 15 Tahun 2004, opini adalah pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Andriani (2012) menemukan bahwa opini audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi opini audit menunjukkan kualitas laporan keuangan yang baik mengindikasikan tingkat pengungkapan yang tinggi pula. Hasil berbeda ditemukan Muqorobin (2013) bahwa opini audit tidak berpengaruh secara signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan.

H<sub>A3</sub>: Opini audit (OPINI) berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi.

### 3.4. Kekayaan daerah

Menurut Sinaga dalam Syafitri (2012), kekayaan pemerintah daerah menggambarkan tingkat kemakmuran suatu daerah. Martani dan Liestiani (2012) menyatakan pengukuran kekayaan daerah dapat merepresentasikan kebutuhan tambahan informasi karena sumber daya yang tersedia lebih besar. Kekayaan daerah dalam penelitian Martani dan Liestiani (2012) menggunakan perbandingan antara Pendapatan Asli Daerah (PAD) dibandingkan jumlah penduduk. PAD merupakan pendapatan yang dipungut oleh pemerintah daerah. PAD terdiri dari pajak daerah, retribusi daerah, hasil

pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan, dan lain-lain PAD yang sah.

Kekayaan daerah menurut Ingram (1984) mempunyai hubungan positif dengan peningkatan pengungkapan laporan keuangan karena kekayaan daerah merupakan sinyal mengenai kualitas manajemen, yang bagi manajemen hal tersebut bermanfaat untuk meningkatkan kesempatan yang lebih besar agar dipilih kembali dalam pemilihan berikutnya. Martani dan Liestiani (2012) serta Hilmi dan Martani (2012) menemukan bahwa kekayaan daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan. Hal ini berarti bahwa dengan semakin besarnya kekayaan daerah maka semakin besar pula sumber daya yang dimiliki untuk melakukan pengungkapan yang lebih. Kenaikan kekayaan daerah berarti meningkatkan tingkat pengungkapan laporan keuangan.

H<sub>A4</sub>: Kekayaan daerah (WEALTH) berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi.

### 3.5. Tingkat ketergantungan

Tingkat ketergantungan dalam penelitian Ingram (1984) serta Robbins dan Austin (1986) digambarkan sebagai *reliance on federal funds*. *Reliance on federal funds* menunjukkan seberapa besar jumlah transfer dana dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah yang digunakan untuk membiayai operasionalnya. Adanya ketergantungan daerah yang besar terhadap pemerintah pusat kemungkinan membuat pemerintah pusat membuat keterbatasan dalam penggunaan dana dan meminta pengungkapan yang lebih untuk memonitor penggunaan dana tersebut. Pemerintah daerah dalam menggunakan dana tersebut harus sesuai dengan peraturan yang sudah ditetapkan oleh pemerintah pusat.

Penelitian Robbins dan Austin (1986) menyimpulkan bahwa tingkat ketergantungan berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan. Banyaknya dana yang diterima oleh pemerintah daerah dari pemerintah pusat mendorong pemerintah pusat untuk memonitor dan mengevaluasi penggunaan dana tersebut sehingga meningkatkan pengungkapan laporan keuangan.

H<sub>AS</sub>: Tingkat ketergantungan (DEPEND) berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi.

### 3.6. Ukuran daerah

Lesmana (2010) berpendapat pemerintah daerah yang mempunyai ukuran lebih besar akan mempunyai tekanan yang lebih besar dari publik dalam menyajikan laporan keuangan. Hal ini terjadi karena adanya tuntutan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan laporan keuangan. Ukuran daerah dalam penelitian Hilmi dan Martani (2012) menggunakan variabel total aset. Dengan aset yang dimilikinya, pemerintah daerah dapat memanfaatkannya secara maksimal untuk pengungkapan laporan keuangan.

Hasil penelitian Hilmi dan Martani (2012) dan Syafitri (2012) menemukan bahwa ukuran daerah tidak berpengaruh secara signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan, namun Khasanah dan Rahardjo (2014) menemukan ukuran daerah berpengaruh secara positif dan signifikan. Hal ini berarti semakin besar ukuran pemerintah daerah maka tuntutan akan pengungkapan semakin meningkat. Aset yang dimiliki semakin besar upaya peningkatan pengungkapan laporan keuangan semakin meningkat

H<sub>a6</sub>: Ukuran daerah (SIZE) berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi.

### 3.7. Jumlah penduduk

Menurut Zaelani dan Martani (2011), jumlah penduduk menjadi pertimbangan dalam melihat tingkat kebutuhan pelayanan umum di suatu daerah. Berdasarkan Undang-Undang No. 33 Tahun 2004, jumlah penduduk merupakan komponen utama dalam penentuan kebutuhan pendanaan daerah untuk melaksanakan fungsi layanan dasar umum. Semakin besarnya jumlah penduduk membuat kompleksitas pemerintah daerah dalam memberikan pelayanan semakin meningkat. Untuk menjelaskan kompleksitas pelayanan dari segala aspek maupun masalah yang dihadapi, pemerintah daerah akan menjelaskan lebih banyak (Martani dan Lestiani, 2012).

Penelitian Hilmi dan Martani (2012) serta Martani dan Lestiani (2012) menyimpulkan bahwa jumlah penduduk berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Dengan jumlah penduduk yang semakin besar, tuntutan akan pelayanan pemerintah semakin banyak dan beragam. Beragamnya tuntutan pelayanan mendorong pemerintah untuk menjelaskan lebih baik sehingga meningkatkan pengungkapan laporan keuangan.

H<sub>A7</sub>: Jumlah penduduk (POP) berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi.

### 3.8. Jumlah satuan kerja perangkat daerah.

Beberapa penelitian istilah diferensiasi fungsional digunakan untuk menggambarkan satuan/unit dalam sebuah organisasi. Dalam konteks pemerintahan di Indonesia diferensiasi fungsional merupakan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Menurut Damanpour dalam Yulianingtyas dan Suhardjanto (2011), SKPD merupakan suatu sarana dalam berbagi ide informasi dan inovasi. Semakin banyak diferensiasi fungsional dalam pemerintah

daerah, maka akan lebih banyak ide, informasi, dan inovasi yang tersedia berkaitan dengan pengungkapan (Mandasari dalam Lesmana, 2010). PSAP 04 mewajibkan pengungkapan capaian kinerja pemerintah daerah berdasarkan program dan kegiatan. Program dan kegiatan tersebut adalah yang dilaksanakan oleh SKPD sehingga dengan semakin banyak SKPD di dalam suatu daerah, maka pengungkapan terhadap pencapaian program dan kegiatan tersebut juga akan semakin meningkat.

Menurut Hilmi dan Martani (2012), jumlah SKPD menggambarkan jumlah urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah dalam membangun daerah sehingga semakin banyak urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah maka semakin kompleks pemerintah. Untuk memudahkan pengguna memahami kompleksitasnya maka dibutuhkan pengungkapan yang semakin besar pula. Hasil berbeda ditemukan oleh Khasanah dan Rahardjo (2014) bahwa jumlah SKPD mempunyai hubungan negatif dan signifikan. Hal ini terjadi karena sedikitnya jumlah SKPD membuat urusan pemerintah menjadi lebih sedikit (kontrol lebih mudah) sehingga berpengaruh terhadap kualitas informasi yang masuk.

$H_{a8}$ : Jumlah SKPD (SKPD) berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi.

## 4. Metode Penelitian

### 4.1. Metode pengumpulan data

Data dalam penelitian ini adalah data panel yang merupakan gabungan data dari 33 provinsi selama 4 tahun. Data yang digunakan merupakan data sekunder yang dikumpulkan dari berbagai sumber antara lain dari laporan hasil pemeriksaan (LHP) BPK, hasil pemeriksaan semester (HPS) BPK, dan Biro Pusat Statistik (BPS).

### 4.2. Metode analisis

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan menggunakan analisis statistik. Untuk menguji model penelitian digunakan analisis regresi. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah tingkat pengungkapan LKPD, sedangkan variabel independennya adalah temuan audit, tingkat penyimpangan, opini audit, kekayaan daerah, tingkat ketergantungan, ukuran daerah, jumlah penduduk, dan jumlah SKPD.

Model penelitian yang digunakan sebagai berikut:

$$DISC_{it} = \alpha_{it} + \beta_1 FIND_{it} + \beta_2 DEV_{it} + \beta_3 OPINI_{it} + \beta_4 \ln(WEALTH)_{it} + \beta_5 DEPEND_{it} + \beta_6 \ln(SIZE)_{it} + \beta_7 \ln(POP)_{it} + \beta_8 SKPD_{it} + \varepsilon_{it}$$

|            |                          |                                |                                 |
|------------|--------------------------|--------------------------------|---------------------------------|
| DISC LKPD  | = Tingkat Pengungkapan   | Ln(SIZE)                       | = Ukuran Daerah                 |
| FIND       | = Temuan Audit           | Ln(POP)                        | = Jumlah Penduduk               |
| DEV Audit  | = Tingkat Penyimpangan   | SKPD                           | = Jumlah SKPD                   |
| OPINI      | = Opini Audit            | $\alpha$                       | = konstanta                     |
| Ln(WEALTH) | = Kekayaan Daerah        | $\beta_1 - \beta_8$ independen | = koefisien variabel independen |
| DEPEND     | = Tingkat Ketergantungan | $\varepsilon$                  | = error term                    |

### 4.3. Pengukuran variabel *Tingkat pengungkapan LKPD*

Tingkat pengungkapan LKPD adalah perbandingan antara pengungkapan yang disajikan dalam LKPD dengan pengungkapan yang seharusnya disajikan dalam CaLK menurut Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Pengungkapan LKPD menggunakan metode indeks yang mengadopsi pengukuran Syafitri (2012). Pengukuran pengungkapan LKPD menggunakan *checklist* yang berisi 264 butir pengungkapan sesuai dengan SAP.

#### *Temuan audit*

Temuan audit adalah jumlah kasus yang mengandung unsur pelanggaran terhadap SPI maupun ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

### ***Tingkat penyimpangan audit***

Tingkat penyimpangan adalah perbandingan antara nominal temuan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dengan total belanja daerah. Nominal temuan menggunakan jumlah nominal kasus-kasus yang berdampak kerugian daerah, potensi kerugian daerah, kekurangan penerimaan, ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan.

### ***Opini audit***

Opini audit adalah penilaian hasil pemeriksaan LKPD yang diberikan oleh BPK kepada pemerintah daerah. Pengukuran untuk opini audit Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dinilai 4, Wajar Dengan Pengecualian (WDP) dinilai 3, Tidak Wajar (TW) dinilai 2, dan Tidak Menyatakan Pendapat (TMP) dinilai 1.

### ***Kekayaan daerah***

Pengukuran kekayaan daerah dihitung dengan PAD dibandingkan dengan jumlah penduduk sesuai penelitian Martani dan Liestiani (2012). Untuk mempermudah pengujian, nilai kekayaan daerah diubah dalam bentuk logaritma natural karena tingkat variabilitasnya tinggi.

### ***Tingkat ketergantungan***

Tingkat ketergantungan dihitung dari pendapatan pemerintah daerah yang berasal dari transfer pemerintah pusat kepada pemerintah daerah dibagi dengan total pendapatan. Pendapatan transfer merupakan jenis pendapatan yang diperoleh pemerintah daerah dari pemerintah pusat untuk membiayai kegiatan operasional, sedangkan total pendapatan diperoleh dari PAD ditambah pendapatan transfer dan lain-lain pendapatan yang sah.

### ***Ukuran daerah***

Menurut Sudarmadji dan Sularto dalam Khasanah dan Rahardjo (2014), ukuran

perusahaan dapat menggunakan total aset, penjualan, dan kapitalisasi pasar. Lesmana (2010) dan Syafitri (2012) menggunakan total aset sebagai ukuran pemerintah daerah. Penelitian ini menggunakan total aset dalam pengukurannya karena total aset nilainya lebih stabil dibandingkan penjualan dan kapitalisasi pasar (Khasanah dan Rahardjo, 2014). Nilai ukuran daerah diubah dalam bentuk logaritma natural karena variabilitasnya yang tinggi.

### ***Jumlah penduduk***

Penduduk menurut Badan Pusat Statistik (BPS) adalah semua orang yang berdomisili di wilayah geografis Republik Indonesia selama 6 (enam) bulan atau lebih dan atau mereka yang berdomisili kurang dari 6 (enam) bulan tetapi bertujuan menetap. Jumlah penduduk dalam pengukurannya menggunakan hasil sensus penduduk yang dilaksanakan oleh BPS. Nilai jumlah penduduk diubah dalam bentuk logaritma natural karena tingkat variabilitasnya yang tinggi.

### ***Jumlah SKPD***

Berdasarkan Permendagri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, SKPD adalah perangkat daerah pada pemerintah daerah selaku pengguna anggaran/pengguna barang. Salah satu kewajiban pengguna anggaran sebagai entitas akuntansi adalah menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan. Jumlah SKPD dalam pengukurannya menggunakan total SKPD yang terdapat dalam suatu pemerintah daerah berdasarkan peraturan daerah mengenai organisasi dan perangkat daerah.

## **5. Hasil dan Pembahasan**

### **5.1. Temuan audit**

Berdasarkan hasil pemilihan model terpilih model *fixed effect* dengan *cluster standard error*. Berikut hasil estimasi model regresi tersebut:

**Tabel 1 Hasil Regresi**

| Fixed-effects (within) Regression |           |                                   |        | Number of obs    | =          | 132               |
|-----------------------------------|-----------|-----------------------------------|--------|------------------|------------|-------------------|
| Group Variable: Prov              |           |                                   |        | Number of groups | =          | 33                |
| R-sq:                             | within    | =                                 | 0.4050 | Obs per group:   | min        | = 4               |
|                                   | between   | =                                 | 0.0354 |                  | avg        | = 4.0             |
|                                   | overall   | =                                 | 0.0343 |                  | max        | = 4               |
| corr (u_i, xb) = -0.9755          |           |                                   |        | F(8,91)          | =          | 7.74              |
|                                   |           |                                   |        | Prob > F         | =          | 0.0000            |
| DISC                              | Coef.     | Std. Err.                         | t      | P >  t           | [95% Conf. | Intervall         |
| FIND                              | .0001072  | .0003172                          | 0.34   | 0.736            | -.0005229  | .0007374          |
| DEV                               | .1004991  | .157516                           | 0.64   | 0.525            | -.212387   | .4133852          |
| OPINI                             | .0372751  | .0090905                          | 4.10   | 0.000            | .019218    | .0553322          |
| WEALTH                            | .0359673  | .038697                           | 0.93   | 0.355            | -.0408995  | .112834           |
| DEPEND                            | .1440534  | .1065445                          | 1.35   | 0.180            | -.0675841  | .3556909          |
| SIZE                              | .0291488  | .0436083                          | 0.67   | 0.506            | -.0574738  | .1157714          |
| POP                               | .2459938  | .1445741                          | 1.70   | 0.092            | -.041185   | .5331725          |
| SKPD                              | .004646   | .0050146                          | 0.93   | 0.357            | -.0053149  | .0146068          |
| _CONS                             | -4.751825 | 1.989769                          | -2.39  | 0.019            | -8.704257  | -.799392          |
| sigma_u                           | .28644311 | (fraction of variance due to u_i) |        |                  |            |                   |
| sigma_e                           | .04872843 |                                   |        |                  |            |                   |
| rho                               | .97187462 |                                   |        |                  |            |                   |
| F test that all u_i=0:            |           |                                   |        | F(32, 91) =      | 4.32       | Prob > F = 0.0000 |

DISC = -4,7518 + 0,0001FIND + 0,1005DEV + 0,0373OPINI + 0,0361ln(WEALTH) + 0,144DEPEND + 0,0291ln(SIZE) + 0,246ln(POP)+0,0046SKPD

Hasil penelitian menunjukkan bahwa temuan audit tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi, yang berarti menolak hipotesis yang dikembangkan. Jumlah temuan audit yang banyak tidak mendorong pemerintah daerah melakukan peningkatan pengungkapan. Kurangnya upaya pemerintah daerah untuk melaksanakan rekomendasi yang diberikan oleh BPK.

Menurut Andriani (2012), pengukuran menggunakan jumlah temuan audit kurang sesuai karena jumlah temuan yang banyak belum tentu merepresentasikan nilai atau tingkat materialitas yang tinggi pula. Pemerintah daerah cenderung melihat temuan dari segi nilai (materialitas) bukan dari jumlah.

Berdasarkan hasil wawancara dengan salah satu pejabat pengelola keuangan pada salah satu provinsi, kurangnya upaya tindak lanjut

diakibatkan oleh berbagai hal antara lain kurangnya komitmen pimpinan daerah, tidak adanya *reward* maupun *punishment* dari pimpinan daerah terhadap SKPD yang belum melaksanakan tindak lanjut, belum maksimalnya peran Inspektorat daerah dalam memonitor tindak lanjut dan menjalankan fungsi Majelis TP/TGR, masih rendahnya sumber daya manusia pemerintah daerah, serta kurangnya koordinasi tindak lanjut temuan antara pemerintah daerah dengan BPK.

## 5.2. Tingkat penyimpangan audit

Hasil penelitian menunjukkan bahwa tingkat penyimpangan audit tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi, yang berarti menolak hipotesis yang dikembangkan. Tingkat penyimpangan yang besar tidak serta merta mendorong pemerintah daerah untuk meningkatkan pengungkapan laporan keuangan. Sama seperti variabel temuan audit, rekomendasi serta koreksi yang diberikan BPK sebagai upaya pengungkapan laporan keuangan belum sepenuhnya ditindaklanjuti. Dari hasil penelitian,

variabel temuan baik dari segi kasus maupun nilai mempunyai hasil yang sama yaitu tidak signifikan. Hal ini menunjukkan bahwa kurangnya perhatian pemerintah provinsi dalam melaksanakan rekomendasi.

### **5.3. *Opini audit***

Hasil penelitian opini audit berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Hal ini sesuai dengan hipotesis yang dikembangkan yaitu opini audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Penelitian Andriani (2012) menemukan hasil yang sama yaitu terdapat hubungan positif dan signifikan. Arah hubungan positif menunjukkan bahwa semakin tinggi opini yang diraih berarti tingkat pengungkapan laporan keuangan yang dihasilkan lebih baik yang mengindikasikan kualitas laporan keuangan yang bagus. Hal ini sesuai dengan penjelasan sebelumnya bahwa salah satu kriteria pemberian opini audit adalah kecukupan pengungkapan. Selain itu dalam menilai kewajaran sebuah laporan keuangan mempertimbangkan asersi manajemen yaitu asersi kelengkapan dan penyajian serta pengungkapan.

### **5.4. *Kekayaan daerah***

Hasil penelitian menunjukkan kekayaan daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi, yang berarti menolak hipotesis yang dikembangkan. Penjelasan atas hal ini, menurut Khasanah dan Rahardjo (2014), akibat rendahnya tingkat kepedulian masyarakat untuk membayar pajak maupun retribusi daerah. Pengukuran kekayaan daerah melihat dari jumlah pendapatan asli daerah pada suatu pemerintah provinsi. Berdasarkan data LKPD *audited* pemerintah provinsi di Indonesia

persentase jumlah PAD dibandingkan total pendapatan di Indonesia tahun 2009-2012 hanya 48,45%. Namun pemerintah provinsi yang mempunyai tingkat persentase PAD dibandingkan pendapatan di atas 50% hanya 11 (sebelas) pemerintah provinsi. Hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar pemerintah provinsi di Indonesia belum bisa menggali lebih dalam potensi PAD yang dimilikinya. Selain itu menurut Muqorobin (2014), konsentrasi pemerintah daerah yang memiliki kekayaan daerah lebih besar cenderung mengalokasikan PAD untuk kepentingan rumah tangganya sendiri, belum untuk upaya peningkatan pengungkapan laporan keuangan. Sumarjo dalam Khasanah dan Rahardjo (2014) berpendapat bahwa tingkat ketergantungan pemerintah daerah atas dana transfer masih tinggi sehingga pengungkapan terhadap PAD belum menjadi prioritas utama pemerintah daerah.

### **5.5. *Tingkat ketergantungan daerah***

Hasil penelitian menunjukkan bahwa tingkat ketergantungan daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi, yang berarti tidak sesuai dengan hipotesis yang dikembangkan. Penjelasan atas hal ini, menurut Martani dan Liestiani (2012) serta Hilmi dan Martani (2012), bahwa dalam era desentralisasi keuangan, penetapan jumlah transfer pemerintah pusat terhadap pemerintah daerah tidak tergantung dari kualitas laporan keuangan akan tetapi dilakukan secara otomatis sehingga mengakibatkan kurangnya motivasi pemerintah daerah untuk meningkatkan pengungkapan laporan keuangan. Hal ini semakin diperkuat dari komposisi pendapatan transfer dari pemerintah pusat ke daerah sebagian besar berupa dana alokasi umum yang penetapan anggaran maupun pencairannya tidak

mempertimbangkan laporan penggunaan dana. Berbeda dengan dana alokasi khusus yang penetapan alokasi dan pencairannya mempertimbangkan laporan penggunaan dana. Upaya peningkatan pengungkapan laporan keuangan sudah mulai dilakukan oleh pemerintah pusat mulai tahun 2010 lewat pemberian dana insentif terhadap pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP.

### **5.6. Ukuran daerah**

Berdasarkan hasil penelitian, ukuran daerah tidak berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Hal ini tidak sesuai dengan hipotesis yang dikembangkan. Penjelasan atas hal ini adalah aset yang mencerminkan ukuran pemerintah daerah dalam pengelolaan maupun penatausahaannya belum dilaksanakan dengan baik. Salah satu kelemahan dalam penatausahaan aset adalah masalah pencatatan dan dokumentasi yang mengakibatkan pengungkapan di laporan keuangan menjadi tidak maksimal. Aset terdiri dari kas, piutang, persediaan, investasi permanen dan non permanen, aset tetap serta aset lainnya dengan komposisi terbesar adalah aset tetap. Aset tetap selalu menjadi temuan BPK yang mengakibatkan kerugian negara paling besar nilainya. Berdasarkan penjelasan temuan atas SPI dan kepatuhan perundang-undangan pada IHPH II BPK Tahun 2013, permasalahan yang dihadapi aset tetap sangat beragam dari segi pengadaan, pencatatan, status kepemilikan tidak didukung bukti, penguasaan oleh pihak lain dan keberadaan yang tidak jelas, sehingga aset yang seharusnya bisa dimanfaatkan oleh pemerintah daerah dalam penyusunan laporan keuangan menjadi sumber permasalahan.

### **5.7. Jumlah penduduk**

Hasil penelitian menunjukkan jumlah penduduk berpengaruh positif dan signifikan

terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Hal ini berarti sesuai dengan hipotesis yang dikembangkan yaitu jumlah penduduk mempunyai pengaruh positif dan signifikan. Penelitian Hilmi dan Martani (2012) serta Martani dan Liestiani (2012) menyimpulkan hasil yang sama bahwa jumlah penduduk berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Arah hubungan positif menunjukkan bahwa semakin tinggi jumlah penduduk akan meningkatkan pengungkapan laporan keuangan. Hal ini berarti sesuai dengan penjelasan sebelumnya bahwa banyaknya kebutuhan akan pelayanan publik mendorong pemerintah untuk menjelaskan lebih baik sehingga meningkatkan pengungkapan laporan keuangan.

### **5.8. Jumlah SKPD**

Hasil penelitian menunjukkan jumlah SKPD tidak berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi, yang berarti menolak hipotesis penelitian yang dikembangkan. Hal ini karena lemahnya koordinasi antar SKPD di pemerintah daerah. Jumlah SKPD yang semakin besar membutuhkan koordinasi antar SKPD yang semakin meningkat, akan tetapi hal ini belum dilaksanakan secara maksimal mengakibatkan rendahnya pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Pernyataan yang sama dikemukakan oleh Yulianingtyas dan Suhardjanto (2011) yaitu jumlah SKPD yang semakin banyak membuat proses koordinasi dan komunikasi yang semakin rumit, sehingga pemerintah daerah kesulitan dalam mengontrol tingkat kepatuhan pengungkapan wajib pada masing-masing SKPD dalam pembuatan laporan keuangan. Pendapat lain dikemukakan Hilmi dan Martani (2012), meskipun jumlah SKPD banyak namun kegiatan antar SKPD cenderung generik sehingga tidak

membutuhkan pengungkapan yang lebih banyak. Hal ini terjadi karena SKPD yang ada di pemerintah daerah cenderung mempunyai tugas pokok dan fungsi yang mirip sehingga program dan kegiatan yang dilaksanakan tumpang tindih antar SKPD.

## 6. Kesimpulan

Kesimpulan penelitian ini adalah dari 8 (delapan) faktor yang diteliti hanya 2 (dua) yang berpengaruh secara signifikan yaitu opini audit dan jumlah penduduk. Opini audit serta jumlah penduduk berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Dari hasil tersebut dapat dijelaskan bahwa semakin bagus opini audit yang diperoleh, semakin baik pula tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh entitas tersebut. Hal ini sejalan dengan teori sinyal bahwa semakin banyak pengungkapan yang dilakukan menunjukkan semakin tinggi kualitas laporan keuangan yang disusun yang berarti semakin tinggi juga opini yang diperoleh. Jumlah penduduk juga merupakan faktor yang signifikan mempengaruhi pengungkapan, hal ini sejalan dengan dugaan bahwa semakin besar jumlah penduduk suatu daerah maka semakin kompleks kegiatan yang dilakukan oleh pemerintah dan secara tidak langsung mendorong pemerintah untuk melakukan pengungkapan yang lebih banyak dan baik.

Berdasarkan nilai  $R^2$  yang relatif masih kecil, model tersebut secara keseluruhan belum bisa menjelaskan fenomena yang terjadi. Hal ini memberikan tantangan bagi penelitian berikutnya untuk mencari faktor-faktor lain yang mempengaruhi tingkat pengungkapan seperti komitmen pimpinan, kualitas SDM administrator keuangan, penerapan teknologi informasi, kekuatan media, perubahan manajemen, peraturan dan jumlah anggota DPRD.

## 7. Referensi

- Andriani, E. 2012. Pengaruh Opini Audit dan Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia*. Jakarta.
- Halim, A., & Kusufi, M. S. 2012. *Akuntansi Sektor Publik Akuntansi Keuangan Daerah*. Jakarta: Salemba Empat.
- Hilmi, A. Z., & Martani, D. 2012. Analisa Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi. *Simposium Nasional Akuntansi 15*. Banjarmasin.
- Ingram, R. W. 1984. Economic Incentives and The Choice of State Government Accounting Practices. *Journal of Accounting Research*. Vol. 22 No.1, 126-144.
- Khasanah, N. L. & Rahardjo, S. N. 2014. Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD (Studi pada LKPD Kabupaten/Kota Provinsi Jawa Tengah Periode 2010-2012). *Diponegoro Journal of Accounting*. Vol. 3, No. 3, 1-11.
- Kuntadi, C. 2009. Membangun Akuntabilitas Publik Melalui Reformasi Pengelolaan Keuangan Negara. <http://criskuntadi.blogspot.com/2009/09/membangun-akuntabilitas-publik-melalui.html>. (17 Juli 2014).
- Lesmana, S. I. 2010. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib di Indonesia. *Tesis Universitas Sebelas Maret*. Surakarta.
- Martani, D., & Liestiani, A. 2012. Disclosure in Local Government Financial Statements: the Case of Indonesia. *Global Review of Accounting and Finance*. Vol.3. No.1 March, 67-84.

- Muqorobin, M. M. 2013. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia Berdasarkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. *Skripsi Universitas Sebelas Maret*. Surakarta.
- Nachrowi, N. D., & Usman, H. 2006. *Pendekatan Populer dan Praktis Ekonometrika untuk Analisis Ekonomi dan Keuangan*. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Robbins, W. A., & Austin, K. R. 1986. Disclosure Quality in Governmental Financial Reports: An Assessment of The Appropriateness of a Compound Measure. *Journal of Accounting Research*. Vol. 24 No. 2, 412-421.
- Sekaran, U. 2003. *Research Methods for Business: A Skill-Building Approach* (Fourth Edition ed.). New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Setyaningrum, D. 2012. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit BPK. *Simposium Nasional Akuntansi 15*. Banjarmasin.
- Sugiyono. 2013. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan RD*. Bandung: Alfabeta.
- Suwardi, A. 2011. *STATA: Basic Data Management*. Jakarta: Lab. Komputasi Departemen Ilmu Ekonomi FEUI.
- Syafitri, F. 2012. Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. *Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia*.
- Yulianingtyas, R. R., & Suhardjanto, D. 2011. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Kabupaten/Kota di Indonesia). *Jurnal Akuntansi & Auditing*. Volume 8/No.1/November 2011: 1-94, 30-42.
- Zaelani, F., & Martani, D. 2011. Pengaruh Ukuran, Pertumbuhan, dan Kompleksitas Terhadap Pengendalian Intern Pemerintah Daerah Pemerintah Daerah Studi Kasus di Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi XIV*. Aceh.
- Zimmerman, J. L. 1977. The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research*. Vol. 15, 107-144.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.