



## ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI KEPATUHAN TERHADAP SAP OLEH PEMERINTAH DAERAH

Lambok Maranatal, Dwi Ratmono<sup>1</sup>

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro  
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

### ABSTRACT

*This study aimed to analyze the factors that influence compliance with Government Accounting Standards (GAS) by the local government. The independent variables were tested in this study is the size of the local government, the ratio of financial conditions, transfer ratio, population, employees and the audit findings of non-compliance to compliance with Government Accounting Standards (GAS). The dependent variable was tested using an index of compliance.*

*This study uses secondary data derived from the results of the examination report the Audit Board on the Local government Financial Report in Central Java periods in 2014 and 2015. The research sample as many as 34 LGFR in Central Java each year. The total sample is 68 LGFR of 2 years of observation. The analytical method used is multiple linear regression analysis.*

*The results showed that the audit findings of non-compliance, financial conditions and transfer ratio have significantly negative effect on compliance with Government Accounting Standards. The size of the local government, population and employees do not have a significant influence on compliance with Government Accounting Standards.*

*Keywords: compliance index, the government accounting standards, financial reports of local government, local government*

### PENDAHULUAN

Organisasi sektor publik sering digambarkan tidak produktif, tidak efisien, selalu rugi, rendah kualitas, kurang inovasi dan kreativitas serta kekurangan lainnya (Mahmudi, 2010). Kritik agar reformasi pada sektor publik harus dilakukan karena pengelolaan yang sangat buruk. Perubahan ini dikenal dengan gerakan *New Public Management*. Perubahan ini memberikan dampak pada akuntansi pemerintahan dan pelaporan keuangan, akuntansi berbasis akrual dan pengukuran kinerja berdasarkan dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). SAP merupakan acuan wajib dalam penyajian laporan keuangan pemerintah, pengguna laporan keuangan termasuk legislatif dan juga BPK akan menggunakan SAP untuk memahami informasi yang disajikan dalam laporan keuangan.

Standar akuntansi memiliki fungsi bagi penyusun laporan keuangan untuk menentukan informasi-insformasi yang harus disajikan kepada pihak eksternal. Peranan laporan keuangan yang begitu penting, membuat penyusunan dan pengungkapan laporan keuangan harus menyediakan informasi yang dapat dipahami oleh seluruh pengguna laporan keuangan. Laporan keuangan juga harus disusun berdasarkan kesesuaian standar akuntansi dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Laporan keuangan dibuat sebagai bentuk pertanggungjawaban pemerintah kepada masyarakat dan transparansi. Kepatuhan terhadap SAP dalam penyusunan laporan keuangan oleh pemerintah daerah akan menggambarkan tentang sifat perbedaan pada tingkat kepatuhan dan memberikan tentang kondisi pemerintah pada suatu masa pelaporan.

---

<sup>1</sup> Corresponding author

Hasil penelitian mengenai kepatuhan terhadap SAP oleh pemerintah daerah masih tidak konsisten seperti Carvalho, dkk (2007); Christiaens dan Peteghem (2007); Misra (2010); Khasanah (2014) dan Maulana (2015). Banyak faktor yang membuat pemerintah daerah dalam menyusun laporan keuangan berdasarkan SAP yaitu faktor sosio ekonomi, ketidapkahaman, sumber daya manusia, pengaruh politik dan kebutuhan informasi oleh pengguna laporan keuangan.

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis dan menemukan bukti empiris pengaruh ukuran pemerintah daerah, rasio kondisi finansial, rasio transfer, populasi, pegawai dan temuan audit ketidakpatuhan terhadap tingkat kepatuhan pada SAP oleh pemerintah daerah.

### **KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS**

Standar Akuntansi Pemerintahan adalah acuan wajib dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah, baik pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Pemerintah daerah harus mematuhi seluruh peraturan dalam menyusun laporan keuangan. Pengguna laporan keuangan termasuk legislatif akan menggunakan Standar Akuntansi Pemerintahan untuk memahami informasi-informasi yang disajikan di dalam laporan keuangan dan BPK sebagai eksternal auditor juga akan menggunakan Standar Akuntansi Pemerintahan sebagai kriteria dalam pelaksanaan pemeriksaan. Oleh karena itu, SAP menjadi acuan dan pedoman agar dapat menyatukan persepsi antar penyusun, pengguna dan auditor.

#### **Pengaruh Ukuran Pemerintah terhadap tingkat kepatuhan**

Pemerintah daerah yang besar akan dikenal oleh masyarakat dan dituntut lebih untuk melakukan transparansi dalam pengelolaan sumber daya yang dimilikinya. Transparansi merupakan bentuk pertanggungjawaban kepada masyarakat melalui informasi yang lebih banyak di laporan keuangan.

Ukuran pemerintah daerah yang besar cenderung memiliki peraturan dan ketentuan yang lebih banyak dibandingkan dengan pemerintah daerah yang kecil. Pemerintah daerah yang besar akan menjadi perhatian masyarakat sebagai *principal* dalam pengawasan terhadap penggunaan sumber daya yang dimiliki daerah tersebut.

Damanpour (dalam Suhardjanto, 2011) menjelaskan bahwa ukuran organisasi adalah prediktor signifikan untuk kepatuhan akuntansi. Ukuran organisasi menjadi nilai yang menunjukkan besar kecilnya suatu organisasi. Maulana (2015) menjelaskan bahwa ukuran pemerintah daerah dituntut untuk melakukan transparansi pengelolaan keuangan sebagai bentuk akuntabilitas publik melalui pengungkapan informasi dalam laporan keuangan. Hal ini sejalan dengan Patrick (2007) yang meneliti terhadap penerapan GASB 34 di pemerintah daerah Pennsylvania yang menghasilkan bahwa ukuran organisasi memiliki pengaruh yang positif. Berdasarkan penelitian Maulana (2015) dan Patrick (2007) mendukung efek yang signifikan dan positif pada indeks kepatuhan, bahwa ukuran daerah menjadi penentu signifikan dari tingkat kepatuhan. Dengan demikian hipotesis yang diajukan:

*H1: Ukuran Pemerintah Daerah memiliki pengaruh positif terhadap tingkat kepatuhan pada SAP.*

#### **Pengaruh Rasio Kondisi Keuangan terhadap tingkat kepatuhan**

Kondisi keuangan atau kekayaan daerah menggambarkan kemakmuran daerah tersebut. Kondisi keuangan yang begitu baik dan besar memiliki kerentanan dalam pengelolaannya. Literatur mencatat bahwa profitabilitas berhubungan dengan tingkat kepatuhan (Street dan Gray, 2002), yang berarti kondisi keuangan yang memadai membuat

suatu daerah dengan mudah mematuhi standar akuntansi. Carvalho, dkk (2007) menunjukkan bahwa kondisi finansial memiliki pengaruh yang signifikan terhadap tingkat kepatuhan. Hal ini sejalan dengan penelitian Fitriyani dan Yuliana (2010) menunjukkan bahwa semakin sejahtera suatu daerah semakin tinggi tingkat kepatuhan terhadap SAP oleh pemerintah daerah. Dengan demikian hipotesis yang diajukan:

*H2: Rasio Kondisi Keuangan memiliki pengaruh positif terhadap tingkat kepatuhan pada SAP.*

### **Pengaruh Rasio Transfer atau Ketergantungan dari Pemerintah Pusat terhadap tingkat kepatuhan**

Pemerintah daerah dalam membiayai kegiatan daerah tidak hanya bersumber dari internal melainkan juga dari eksternal. Dana dari pemerintah pusat merupakan dana eksternal. Dana tersebut digunakan untuk memenuhi kekurangan biaya oleh pemerintah daerah. Ketergantungan dari pemerintah pusat secara positif mempengaruhi pelaksanaan dan kepatuhan oleh pemerintah daerah di Portugal (Carvalho, dkk 2007). Penelitian ini sejalan dengan Misra (2010) bahwa ketergantungan dari pemerintah pusat memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kepatuhan terhadap standar akuntansi pemerintahan. Semakin besar transfer atau ketergantungan dari pemerintah pusat diharapkan pemerintah daerah akan mematuhi standar akuntansi pemerintahan sebagai bentuk transparansi ke pemerintah pusat dalam bentuk laporan keuangan. Dengan demikian hipotesis yang diajukan:

*H3: Rasio Transfer atau Ketergantungan dari Pemerintah Pusat memiliki pengaruh positif terhadap tingkat kepatuhan pada SAP.*

### **Pengaruh Jumlah Populasi terhadap tingkat kepatuhan**

Faktor lingkungan suatu pemerintah daerah harus dapat menjelaskan mengenai perbedaan keanekaragaman pelaporan keuangan di antara pemerintah daerah. Pemerintah daerah yang berasal dari hasil demokrasi harus dapat merespon kebutuhan warganya. Lassen dan Rose (2006) menunjuk persaingan politik dan karakteristik para pemilih untuk mempelajari faktor-faktor penentu dari transparansi fiskal.

Carvalho, dkk (2007) berhipotesis bahwa jenis pemilih ini harus lebih sensitif terhadap reformasi yang meningkatkan transparansi fiskal seperti pelaksanaan reformasi akuntansi. Oleh karena itu semakin banyak penduduk di suatu daerah akan mempengaruhi pemerintah daerah mematuhi standar akuntansi pemerintahan dalam menyajikan laporan keuangan. Dengan demikian hipotesis yang diajukan:

*H4: Jumlah populasi memiliki pengaruh positif terhadap tingkat kepatuhan pada SAP.*

### **Pengaruh Jumlah Pegawai terhadap tingkat kepatuhan**

Pemerintah daerah dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan, tidak terlepas dari sumber daya manusia sebagai penggerak jalannya pemerintahan. Pegawai sebagai cerminan dari pemerintah daerah dalam menyusun laporan keuangan harus memiliki kualitas yang baik. Pegawai yang mengerti mengenai tugas dan fungsinya akan membuat laporan keuangan akan menjadi lebih andal dan dapat dipahami oleh pengguna laporan keuangan. Christiaens (1999) menjelaskan bahwa ada pengaruh staf akuntansi suatu daerah terhadap tingkat kepatuhan. Misra (2010) menjelaskan bahwa pelatihan pegawai memberikan pengaruh yang signifikan terhadap tingkat kepatuhan terhadap standar akuntansi pemerintahan. Lebih lanjut Misra (2010) menjelaskan bahwa pegawai yang telah memiliki pelatihan mengenai laporan keuangan akan memberikan pengaruh yang lebih baik terhadap tingkat kepatuhan. Jumlah pegawai di suatu pemerintah daerah yang

berkorelasi dengan jumlah populasi memiliki keterkaitan dengan tingkat kepatuhan terhadap Standar Akuntansi Pemerintahan. Dengan demikian hipotesis yang diajukan:

*H5: Jumlah pegawai memiliki pengaruh positif terhadap tingkat kepatuhan pada SAP.*

### **Pengaruh Temuan Audit Ketidakpatuhan terhadap tingkat kepatuhan**

Laporan hasil pemeriksaan BPK atas laporan keuangan juga didasarkan pada temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Penelitian ini membuktikan bahwa pemerintah daerah akan mematuhi rekomendasi yang diberikan oleh BPK untuk melakukan perbaikan dan meningkatkan penyajian informasi pada laporan keuangannya. Temuan audit ketidakpatuhan BPK merupakan kasus-kasus yang ditemukan pada laporan keuangan pemerintah daerah atas pelanggaran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan. Copley (1991) melakukan penelitian dengan menguji hubungan antara kualitas audit dengan pengungkapan. Liestiani (2012), menemukan bahwa jumlah temuan audit BPK berkorelasi dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Dengan demikian hipotesis yang diajukan:

*H6: Jumlah temuan audit ketidakpatuhan memiliki pengaruh negatif terhadap tingkat kepatuhan pada SAP.*

## **METODE PENELITIAN**

### **Variabel Penelitian**

Penelitian ini menganalisis faktor-faktor yang mempengaruhi kepatuhan terhadap SAP oleh pemerintah daerah di Provinsi Jawa Tengah. Penelitian ini menggunakan tujuh variabel yang terdiri atas enam variabel independen dan satu variabel dependen. Variabel dependen yang digunakan adalah indeks kepatuhan terhadap standar akuntansi pemerintah oleh pemerintah daerah. Variabel independen dalam penelitian ini antara lain: ukuran pemerintah daerah, rasio kondisi keuangan, rasio transfer, jumlah populasi, jumlah pegawai pemerintah daerah dan temuan audit ketidakpatuhan.

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah kepatuhan terhadap SAP oleh pemerintah daerah yang diukur menggunakan compliance indeks (indeks kepatuhan). Indeks kepatuhan yang digunakan merupakan indeks yang dikembangkan oleh Christiaens (1999) dan kemudian dimodifikasi oleh Misra (2008) dengan berbagai penyesuaian kondisi dan regulasi di Indonesia yaitu Standar Akuntansi Pemerintahan.

Elemen-elemen dalam indeks kepatuhan tersebut sebagian besar diukur secara dikotomi (D) yaitu skor 1 (satu) jika mematuhi (compliance) dan skor 0 (nol) jika tidak mematuhi. Terdapat elemen yang diukur secara kualitatif (Q1) dan kuantitatif (Qt). Ketepatan waktu (timeliness) diukur secara kuantitatif. Timeliness adalah jeda waktu dalam bulanan antara tanggal 30 Maret 20N+1 (tanggal jatuh tempo sesuai dengan aturan) dengan tanggal penyampaian laporan keuangan audit oleh pemerintah daerah (Misra, 2008). Timeliness diukur perbulan yang dimulai dengan skor 1 (satu) jika disampaikan sebelum 31 Maret 20N+1, 0,9 (nol koma sembilan) atau 90% jika sebelum 30 Juni 20N+1 dan 0,1 atau 10% jika disampaikan setelah 30 Juni 20N+1. Jika lewat dari batas 30 Juni tersebut diberi skor 0 (nol). Pengukuran secara kualitatif mengikuti Christiaens (1999) dan dilanjutkan oleh Misra (2008) dengan melihat tingkat kelengkapan. Jika lengkap diberi nilai 1 (satu), sebagian 0,5 (nol koma lima) dan tidak melaporkan atau mengungkapkan diberi nilai 0 (nol).

**Tabel 1**  
**Elemen-elemen Indeks Kepatuhan**

Elemen (Item)		Ukuran
<b>Tepat Waktu (Timeliness)</b>		
1	Tepat waktu	Kuantitatif (Q)
<b>Kelengkapan</b>		
2	Penyajian persediaan	Dikotomi (D)
3	Penyajian dan pengungkapan dana cadangan	D
4	Pengungkapan piutang pajak dan bukan pajak	D
<b>Pisah Batas</b>		D
5	Pengungkapan pendapatan tangguhan	D
6	Pengungkapan biaya dibayar di muka	D
7	Pengungkapan pendapatan diterima di muka	D
<b>Klasifikasi</b>		
8	Menempatkan akun-akun aktiva dengan benar	D
9	Menempatkan akun-akun kewajiban dengan benar	D
10	Menempatkan akun-akun ekuitas dengan benar	D
11	Klasifikasi arus kas berdasarkan aktivitas	D
12	Klasifikasi akun-akun laporan realisasi anggaran	D
<b>Akurasi Mekanis dan Aturan Lain</b>		
13	Akumulasi penyusutan	D
14	Perbandingan anggaran dengan realisasinya	D
15	Hutang yang jatuh tempo dalam satu tahun	D
<b>Pengungkapan</b>		
16	Informasi tentang kebijakan fiskal dan ekonomi makro	Q1
17	Informasi tentang pencapaian target Perda APBD dan kendala/hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target	Q1
18	Ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan	D
19	Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan	D
20	Penyajian Persediaan Lebih Lanjut	D
21	Kondisi persediaan	D
22	Kebijakan akuntansi untuk penentuan nilai investasi	D
23	Jenis-jenis investasi	D
24	Perubahan harga pasar investasi	D
25	Perubahan pos investasi	D
26	Dasar penilaian aktiva untuk menentukan nilai neraca	D
27	Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan penambahan, pelepasan, akumulasi penyusutan dan mutasi aktiva tetap lainnya	Q1
28	Informasi penyusutan yang meliputi nilai penyusutan, metode penyusutan yang digunakan, masa manfaat atau tarif penyusutan	Q1
29	Nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode	D

30	Eksistensi dan batasan hak milik aktiva tetap	D
31	Pengeluaran pada pos aset tetap pada konstruksi	D
32	Kebijakan akuntansi yang berkaitan dengan kapitalisasi aktiva tetap	D
33	Pengungkapan konstruksi dalam pengerjaan	D
34	Laba/rugi pelepasan aktiva tetap	D
35	Rincian utang kepada pihak ketiga	D
36	Jumlah saldo kewajiban hutang jangka pendek dan hutang jangka panjang yang diklasifikasikan berdasarkan pemberi pinjaman	D
37	Bunga pinjaman yang terutang pada periode berjalan dan tingkat bunga yang berlaku	D
38	Pengungkapan biaya pinjaman yang meliputi perlakuan, jumlah yang dikapitalisasi dan tingkat kapitalisasi	D
39	Pengungkapan kontijensi	D
40	Laporan keuangan tahun sebelumnya	D
<b>Kelayakan dan Kebermanfaatan</b>		
41	Penjelasan akun-akun laporan keuangan secara lengkap	D
42	Analisis akun-akun anggaran	D
43	Analisis akun-akun laporan keuangan selain akun-akun laporan realisasi anggaran	D
44	Penyajian dalam bentuk gambar atau grafis	D

Ukuran pemerintah daerah dapat dinilai dengan aset pemerintah daerah. Ukuran digunakan oleh beberapa penelitian seperti Patrick (2007), Carvalho, dkk (2007). Kondisi keuangan diroksikan dengan perbandingan antara PAD dan jumlah pendapatan. Mustikarini dan Fitriyasi (2012), transfer atau ketergantungan dari pemerintah pusat dinyatakan dengan besarnya Dana Alokasi Umum (DAU). (Patrick, 2007). Proxy yang digunakan dalam variabel ini adalah Dana Alokasi Umum dibandingkan dengan jumlah pendapatan pada suatu pemerintah daerah. Mustikarini dan Fitriyasi (2012), transfer atau ketergantungan dari pemerintah pusat dinyatakan dengan besarnya Dana Alokasi Umum (DAU). (Patrick, 2007). Proxy yang digunakan dalam variabel ini adalah Dana Alokasi Umum dibandingkan dengan jumlah pendapatan pada suatu pemerintah daerah. Proxy yang digunakan dalam variabel populasi adalah jumlah populasi atau penduduk pada suatu pemerintah daerah. Proxy yang digunakan dalam variabel ini adalah jumlah pegawai. Dalam penelitian ini temuan audit ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan diukur dengan total dari jumlah ketujuh kelompok ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

### Sampel

Pengambilan sampel dilakukan dengan menggunakan metode sampel bertujuan (*purposive sampling*) dengan memiliki kriteria yang dibutuhkan dalam penelitian ini, yaitu

1. Pemerintah kabupaten dan kota yang memiliki laporan keuangan *audited* oleh BPK untuk tahun 2014 dan 2015 serta laporan keuangan menurut Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS)
2. Pemerintah kabupaten dan kota yang memiliki data lengkap sesuai dengan kebutuhan penelitian.

## Metode Analisis

Pengujian hipotesis dilakukan dengan analisis statistik deskriptif dan analisis regresi linear berganda.

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Deskripsi Objek Penelitian

Objek utama pada penelitian ini adalah laporan keuangan pemerintah kabupaten dan kota di Jawa Tengah yang telah diaudit oleh BPK periode Tahun Anggaran 2014 dan 2015. Variabel independen populasi dan pegawai diperoleh dari website BPS dan buku Daerah Dalam Angka. Jumlah aset, rasio kondisi finansial, rasio transfer, temuan audit ketidakpatuhan dan indeks kepatuhan diperoleh dari laporan keuangan pemerintah daerah yang telah diaudit oleh BPK.

Populasi dalam penelitian ini terdiri dari 35 LKPD di provinsi Jawa Tengah. Dari 35 laporan keuangan yang diperoleh, terdapat 1 laporan yang tidak memiliki data yang dibutuhkan yaitu LKPD Kabupaten Klaten Tahun Anggaran 2014. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini berjumlah 34 laporan keuangan pemerintah kabupaten dan kota. Pengambilan sampel didasarkan pada beberapa kriteria yaitu pemerintah kabupaten dan kota yang memiliki laporan keuangan yang telah diaudit oleh BPK dan laporan keuangan yang memiliki data yang lengkap.

Statistik deskriptif variabel penelitian digunakan untuk menggambarkan statistik dasar rata-rata, jumlah data, nilai maksimum, nilai minimum dan deviasi standar dari variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini.

Rincian pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini dapat dilihat pada tabel berikut

**Tabel 2**  
**Statistik Deskriptif**

Variabel	N	Minimum	Maksimum	Rata-rata	Deviasi Standar
Aset (dalam jutaan)	68	1.618.325,93	23.210.940,49	3.427.675,49	3.050.244,51
Rasio Kondisi Finansial	68	0,083	0,360	0,15755	0,054113
Rasio Transfer	68	0,337	0,614	0,52007	0,049756
Populasi	68	120.373	1.781.380	955.647,25	414.990,52
Pegawai	68	4.078	15.428	10.010,13	2.712,02
Temuan Audit Ketidakpatuhan	68	2,00	13,00	6,57	2,75
Indeks Kepatuhan	68	62,22%	93,33%	78,82%	6,51%

### Pembahasan Hasil Penelitian

Uji analisis regresi berganda bertujuan untuk mengetahui pengaruh variabel-variabel independen (Aset, Rasio Kondisi Finansial, Rasio Transfer, Populasi, Pegawai dan Temuan Audit Ketidakpatuhan) terhadap variabel dependen (Indeks Kepatuhan).

**Tabel 3**  
**Hasil Uji Regresi**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	128,139	12,146		10,550	0,000
Aset	3.547E-13	0,000	0,166	0,848	0,400
Rasio Kondisi Finansial	-43,860	21,461	-0,364	-2,044	0,045
Rasio Transfer	-72,691	18,710	-0,555	-3,885	0,000
Populasi	1.277E-6	0,000	0,081	0,393	0,696
Pegawai	0,000	0,001	-0,151	-0,713	0,479
Temuan Audit Ketidakpatuhan	-0,518	0,258	-0,219	-2,006	0,049

Berdasarkan hasil uji regresi tabel 3 dapat dilihat bahwa variabel Aset memiliki  $t$  hitung sebesar 0,848 dengan tingkat signifikansi 0,400 atau lebih besar dari 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa ukuran pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat kepatuhan pada SAP yang berarti **H<sub>1</sub> ditolak**. Ukuran pemerintah daerah yang besar tidak mendorong pemerintah untuk mematuhi penyusunan laporan keuangan berdasarkan pada SAP. Pemerintah daerah yang besar cenderung memiliki masalah dalam pengelolaan keuangan karena lebih kompleks sehingga pengawasan terhadap pengelolaan tersebut menjadi lebih sulit. Hal ini membuat pemerintah daerah yang besar sulit untuk menyajikan informasi sesuai dengan SAP di laporan keuangan. Hasil penelitian terkait pengaruh dari ukuran pemerintah daerah terhadap kepatuhan pada SAP oleh pemerintah daerah menunjukkan bahwa variabel Aset tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kepatuhan pada SAP oleh pemerintah daerah. Hasil penelitian ini sejalan dengan Carvalho, dkk (2007), Christiaens dan Peteghem (2007) dan Misra (2010) menjelaskan bahwa ukuran pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap praktik akuntansi dan pelaporan keuangan yang diukur berdasarkan indeks kepatuhan. Ukuran pemerintah daerah tidak menjamin bahwa suatu daerah memiliki kemampuan, kompetensi dan kesediaan untuk mengungkapkan segala informasi pada laporan keuangan.

Berdasarkan hasil uji regresi tabel 3 dapat dilihat bahwa variabel Rasio Kondisi Finansial memiliki  $t$  hitung sebesar -2,044 dengan tingkat signifikansi 0,045 atau lebih kecil dari 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa rasio kondisi keuangan daerah berpengaruh negatif terhadap tingkat kepatuhan pada SAP yang berarti **H<sub>2</sub> ditolak**. Rasio kondisi keuangan daerah yang besar menunjukkan bahwa pemerintah daerah dapat membiayai daerahnya. Penelitian ini sejalan dengan Misra (2010), Khasanah (2014) dan Maulana (2015) bahwa kondisi keuangan yang baik belum tentu menjamin daerah lebih baik dalam pelaporan keuangan mereka. Kondisi finansial yang besar mencerminkan bahwa pemerintah daerah tersebut memiliki pertumbuhan ekonomi dan investasi yang baik sehingga dapat menyejahterakan masyarakat tanpa harus mengandalkan dana dari pihak

eksternal. Hal ini menjelaskan bahwa pemerintah daerah tidak termotivasi dan tidak memiliki kewajiban untuk mematuhi standar akuntansi pemerintahan karena tidak memiliki ketergantungan dari pihak eksternal. Berdasarkan teori keagenan Jensen dan Meckling (1976) akan timbul masalah *moral hazard* karena pemerintah daerah sebagai *agent* tidak melaksanakan hal-hal yang telah disepakati dengan masyarakat melalui peraturan perundang-undangan. Masyarakat sebagai *principal* berhak mengetahui seluruh informasi yang mengenai penggunaan sumber daya yang telah dipercayakan ke *agent* sebagai bentuk akuntabilitas dan transparansi.

Berdasarkan hasil uji regresi tabel 3 dapat dilihat bahwa variabel Rasio Transfer memiliki t hitung sebesar -3,885 dengan tingkat signifikansi 0,000 atau lebih kecil dari 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa kondisi transfer berpengaruh negatif terhadap tingkat kepatuhan pada SAP yang berarti **H3 ditolak**. Penelitian ini konsisten dengan Christiaens (1999) yang menjelaskan bahwa ketergantungan utang secara negatif mempengaruhi pelaksanaan kepatuhan. Penelitian ini menunjukkan bahwa rasio transfer atau ketergantungan berpengaruh negatif terhadap tingkat kepatuhan pada SAP. Hal ini disebabkan pemerintah daerah memiliki kekuasaan dan cenderung untuk memaksimalkan kepentingan daerahnya. Penggunaan DAU ditetapkan oleh daerah yang berpedoman pada kerangka pencapaian tujuan otonomi. Penggunaan dana transfer tersebut diputuskan, dikelola dan disajikan sewajar-wajarnya di laporan keuangan oleh pemerintah daerah karena memiliki informasi yang lebih banyak dan benar sehingga terkadang tidak mematuhi peraturan perundang-undangan untuk kepentingan pribadi. Hal lain disebabkan pemerintah daerah tidak tepat sasaran dalam penggunaan dana alokasi umum tersebut dan hanya menyajikan informasi yang sifatnya berupa “*good news*”. Hal ini sesuai dengan Eisenhardt (1989) menyatakan penentuan kontrak yang paling efisien mengatur hubungan antara *principal* dan *agent* dengan asumsi bahwa: a) manusia memiliki sifat mementingkan kepentingan diri sendiri, rasionalitas terbatas, keengganan resiko; b) organisasi meliputi kepentingan antar anggotanya; dan c) informasi suatu komoditi yang dapat dibeli.

Berdasarkan hasil uji regresi tabel 3 dapat dilihat bahwa variabel populasi memiliki t hitung sebesar 0,393 dengan tingkat signifikansi 0,696 atau lebih besar dari 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa populasi tidak berpengaruh terhadap tingkat kepatuhan pada SAP yang berarti **H4 ditolak**. Jumlah penduduk yang besar pada suatu pemerintah daerah seharusnya mempengaruhi tingkat kepatuhan pada SAP. Pemerintah yang berasal dari hasil demokrasi harus dapat merespon kebutuhan warganya. Carvalho, dkk (2007) mengatakan bahwa daerah urban dengan tingkat kepadatan penduduk yang lebih tinggi, memiliki anggota legislatif, dan penduduk yang lebih teredukasi dibanding daerah nonurban. Daerah yang memiliki kepadatan penduduk yang tinggi akan cenderung lebih kritis terhadap program-program pemerintah. Penduduk sebagai *principal* ingin mengetahui segala pengelolaan atas kekayaan daerahnya oleh pemerintah daerah sebagai *agent*. Oleh karena itu, pemerintah daerah seharusnya mematuhi segala peraturan untuk dapat mempertanggungjawabkan program-program daerahnya. Akan tetapi, penduduk yang beredukasi tinggi terkadang tidak peduli dengan pemerintah daerah. Penduduk beranggapan bahwa pemerintah tidak dapat memberikan pelayanan dan menyejahterakan masyarakatnya. Sebagian besar penduduk berada di bawah garis kemiskinan sehingga tidak memberikan perhatian ke laporan keuangan padahal hal itu merupakan bentuk pengawasan masyarakat terhadap pemerintah daerah. Penduduk hanya berfokus pada program-program nyata pemerintah daerah yang berdampak langsung ke masyarakat sebagai *principal*.

Berdasarkan hasil uji regresi tabel 3 dapat dilihat bahwa variabel pegawai memiliki  $t$  hitung sebesar  $-0,713$  dengan tingkat signifikansi  $0,479$  atau lebih besar dari  $0,05$ . Hal ini menunjukkan bahwa jumlah pegawai tidak berpengaruh terhadap tingkat kepatuhan pada SAP yang berarti **H5 ditolak**. Berdasarkan hasil penelitian ini menunjukkan tidak ada pengaruh dari jumlah pegawai terhadap tingkat kepatuhan pada SAP. Jumlah pegawai yang besar tidak serta merta memberikan pengaruh terhadap tingkat kepatuhan SAP oleh pemerintah daerah. Hal ini disebabkan karena kualitas dari pegawai yang kurang, tidak mengetahui dan tidak memahami standar akuntansi pemerintahan. Kurangnya pendidikan dan pelatihan pada pegawai menjadi penyebab tingkat kepatuhan pada SAP oleh pemerintah daerah menjadi sangat rendah. Banyak pegawai yang tidak ditempatkan sesuai dengan kemampuan dan latar belakang pendidikannya. Hal ini disebabkan karena pegawai-pegawai tersebut memiliki hubungan yang baik dengan pimpinannya bukan berdasarkan prestasi kerja.

Berdasarkan hasil uji regresi tabel 3 dapat dilihat bahwa variabel Rasio Transfer memiliki  $t$  hitung sebesar  $-2,006$  dengan tingkat signifikansi  $0,049$  atau lebih kecil dari  $0,05$ . Hal ini menunjukkan bahwa temuan audit ketidakpatuhan berpengaruh negatif terhadap tingkat kepatuhan pada SAP yang berarti **H6 diterima**. Temuan audit ketidakpatuhan atas peraturan perundang-undangan yang memiliki pengaruh dengan kepatuhan pemerintah daerah terhadap SAP dalam menyusun dan memberikan informasi pada laporan keuangan. Jumlah temuan ketidakpatuhan memberikan pengaruh pada kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Semakin sedikit jumlah temuan audit ketidakpatuhan akan menjelaskan bahwa pemerintah daerah telah sepenuhnya mematuhi peraturan perundang-undangan baik dalam menyusun laporan keuangan berdasarkan SAP. Jumlah temuan audit ketidakpatuhan yang sedikit menunjukkan bahwa terdapat sedikit permasalahan pada laporan keuangan pemerintah daerah dan mengidentifikasi bahwa kualitas laporan keuangan telah baik. Pemerintah daerah sebagai *agent* memiliki temuan audit ketidakpatuhan yang banyak mencerminkan bahwa laporan keuangan yang disajikan banyak melanggar peraturan perundang-undangan. Hal ini menjelaskan bahwa *agent* memiliki banyak permasalahan di laporan keuangan. Temuan audit ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang digolongkan menjadi kasus kerugian daerah, kasus potensi kerugian daerah, kasus kekurangan penerimaan negara, dan kasus penyimpangan administrasi. Temuan audit ketidakpatuhan ini terkadang menjerat para penyelenggara pemerintahan karena bisa terjerat pidana. Oleh karena itu, pemerintah daerah akan mematuhi peraturan perundang-undangan dalam menyusun laporan keuangan karena akan terjerat hukum jika melanggarnya.

## KESIMPULAN DAN KETERBATASAN

Hasil dari penelitian ini membuktikan hanya satu dari enam variabel independen yang berpengaruh signifikan terhadap variabel indeks kepatuhan dengan arah yang sesuai dengan hipotesis. Jumlah temuan audit ketidakpatuhan berpengaruh negatif terhadap kepatuhan pada SAP oleh pemerintah kabupaten dan kota. Hal ini sejalan dengan hipotesis. Temuan audit ketidakpatuhan menjelaskan bahwa semakin banyak temuan semakin rendah tingkat kepatuhan terhadap standar akuntansi pemerintahan. Temuan audit ketidakpatuhan yang dapat menjerat penyelenggara pemerintahan karena melanggar peraturan perundang-undangan bisa terkena perdata dan pidana, sehingga akan lebih mematuhi terhadap standar akuntansi pemerintahan. Keterbatasan penelitian ini yang dapat dijadikan sebagai bahan pertimbangan. *Pertama*, jumlah pemerintah daerah yang diteliti masih sedikit karena hanya pada satu provinsi saja. Kecenderungan memiliki kesamaan geografis dan budaya yang hampir sama belum dapat menjelaskan secara luas dalam memberikan gambaran yang lebih baik. *Kedua*, peneliti hanya menggunakan dua rasio (rasio kondisi finansial dan rasio



transfer) serta proxy aset dalam menilai ukuran pemerintah daerah. Jumlah pegawai yang diteliti merupakan jumlah pegawai di pemerintah daerah secara keseluruhan bukan jumlah pegawai yang berlatar belakang akuntansi atau pegawai yang berada di bagian akuntansi untuk menyusun laporan keuangan.

## REFERENSI

- Alt, J. E., D. D. Lassen, and S. Rose. 2006. "The Causes of Fiscal Transparency: Evidence from the U.S. States". *IMF Staff Papers* Vol. 53, Special Issue © 2006 International Monetary Fund
- Carvalho, J. B. C., J. C. Pedro, S. M. Jorge, and M. J. Fernandes. 2007. Conformity and Diversity of Accounting and Financial Reporting Practices in Portuguese Local Government. *Canadian Journal of Administrative Service*. 24: 2 – 14.
- Christiaens, Johan. 1999. Financial accounting reforms in Flemish municipalities: an empirical investigation. *Financial Accountability and Management*, 15(1), 21–40.
- Christiaens, J. and V.V. Peteghem. 2007. Governmental Accounting Reform: Evolution of Implementation in Flemish Municipalities. *Financial Accountability and Management*.
- Copley, Paul A. 1991. The Association Between Municipal Disclosure Practices and Audit Quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 10, 245-266.
- Eisenhardt, Kathleen M. 1989. Agency Theory: An Assessment and Review. *Academy of Management Review*, Vol. 14 (1). Pp. 57–74.
- Fitriyani dan Yuliana. 2010. Analisis Praktik Akuntansi Pada Pemerintah Kota dan Kabupaten Di Provinsi Jambi Berdasarkan SAP. Volume 12, Nomor 2, Hal. 09-16 ISSN 0852-8349 Juli – Desember 2010
- Jensen, M. C. and W.H. Meckling. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, Oktober, 1976, V. 3, No. 4, pp. 305-360
- Khasanah, Nur L. 2014. "Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas, dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah". *Skripsi*. FEB UNDIP. Semarang.
- Maulana, Candra. 2015. "Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas Pemerintahan Dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)". *Skripsi*. FEB Universitas Negeri Semarang. Semarang.
- Mahmudi. 2007. *Manajemen Kinerja Sektor Publik*. Yogyakarta: Unit Penerbit dan Percetakan STIM YKPN.
- Misra, Fauzan. 2008. "Investigasi dan Analisis Empiris Praktik Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada Kabupaten dan Kota di Propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta dan Jawa Tengah)". *Tesis Pascasarjana*. Universitas Gadjah Mada.
- Misra, Fauzan. 2010. An Empirical Investigation and Analysis on Factors Influencing Local Government Accounting Practices. *Prosiding The First International Conference on Business and Economic (ICBE)*.
- Mustikarini, Widya A. 2011. "Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah dan Kabupaten/Kota di Indonesia TA 2007". *Skripsi*. Universitas Indonesia.



- Patrick, Patricia A. 2000. The Determination of Organizational Innovativeness: The Adotion of GASB 34 in Pennsylvania Local Government. *Proquest Publication*.
- Suhardjanto, D. dan S.I. Lesmana. 2010. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Di Indonesia. *Jurnal STIE Bank BPD Jateng* Vol. 6 No.2. Surakarta
- Street, D. and S. Gray. 2002. Factors Influencing the Extent of Corporate Compliance with International Accounting Standards: Summary of a Research Monograph. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 11(1), 51–76.