

# ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMENGARUHI TINGKAT PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH KABUPATEN/KOTA DI PROVINSI JAWA TENGAH TAHUN 2015-2017

Era Fatwa Amaliah, Haryanto<sup>1</sup>

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

## ABSTRACT

*This study was aimed analyze the factors that influence the disclosure level of Local Government Financial Report (LGFR) in Central Java. Disclosure of LGFR are guided by the Government Regulation Number 71 of 2010 on Government Accounting Standards (GAS).*

*The samples in this study are 35 local government in Central Java with a 3-year observation period (2015-2017). The samples was selected using purposive sampling technique and acquired 105 samples. The analytical method in this study is multiple regression analysis using IBM SPSS version 23 software.*

*The result of this study indicate that local dependency level, capital expenditures, and audit findings have a positive effect on the LGFR disclosure level. While, the own-source revenue and total population do not affect the LGFR disclosure level.*

*Keywords: LGFR disclosure level, characteristics of local government, complexity of local government, audit findings.*

## PENDAHULUAN

Indonesia menganut sistem demokrasi dimana kekuasaan atau kedaulatan berada di tangan masyarakat Indonesia. Dalam hal ini, pemerintah merupakan pihak yang ditunjuk oleh masyarakat untuk menjalankan segala urusan pemerintahan baik pemerintahan pusat maupun daerah demi tercapainya kesejahteraan seluruh masyarakat. Pemerintah dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya tidak boleh sewenang-wenang, tetapi harus memerhatikan kepentingan masyarakat. Akan tetapi, terdapat banyak kasus dimana pemerintah lebih mengutamakan kepentingan pribadi maupun golongan yang berujung pada tindakan korupsi, kolusi dan nepotisme. Berdasarkan data ICW (Indonesia Corruption Watch), pada semester I 2018 terdapat 139 kasus korupsi dengan jumlah pelaku tindak pidana korupsi sebanyak 351 tersangka. Akibat tindak pidana korupsi pada semester I 2018, rata-rata kerugian negara yang ditimbulkan per kasus adalah Rp 7.800.000.000. Lembaga terbanyak yang menjadi tempat korupsi adalah pemerintah tingkat daerah. Untuk mengantisipasi terjadinya hal tersebut, diperlukan peran aktif baik itu dari masyarakat maupun aparat/lembaga yang berwenang guna mengontrol atau memantau penyelenggaraan pemerintahan. Dalam melakukan pengawasan terhadap pemerintah, dibutuhkan informasi yang terkait dengan pemerintahan baik dalam hal pembangunan maupun informasi keuangan. Informasi terkait keuangan suatu daerah mencakup informasi tentang anggaran, penggunaan anggaran, serta laporan keuangan.

Seperti halnya perusahaan bisnis, pemerintah juga mempunyai kewajiban dalam menyusun dan menerbitkan laporan keuangan. Seperti yang tertuang dalam pasal 2 Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah menyebutkan bahwa tiap-tiap entitas pelaporan memiliki kewajiban untuk melakukan penyusunan dan penyajian laporan kinerja serta laporan keuangan sebagai wujud tanggung jawab pelaksanaan APBN/APBD. Pemerintah daerah merupakan salah satu entitas laporan yang dimaksud pada pasal tersebut. Jadi, setiap pemda berkewajiban melakukan penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) sebagai wujud bahwa pemda telah melaksanakan tanggung jawabnya dalam mengelola keuangan daerah selama suatu periode.

---

<sup>1</sup> Corresponding author

Berdasarkan pasal 32 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, penyusunan dan penyajian laporan keuangan oleh pemerintah yang merupakan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD berpedoman pada Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Adapun peraturan yang mengatur tentang SAP yaitu Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010. Konsep yang menjadi dasar dalam penyusunan SAP adalah kerangka konseptual akuntansi pemerintahan. Kerangka tersebut digunakan pemerintah pusat serta daerah dalam pelaporan keuangan. Selain sebagai bentuk akuntabilitas dan transparansi pemerintah, laporan keuangan juga bisa menjadi sumber informasi dan sarana untuk mengambil keputusan bagi pemakai/pengguna LKPD. Hendriyani dan Tahar (2015) menyatakan bahwa pembuatan atau pengambilan keputusan oleh pengguna laporan keuangan akan berkualitas tergantung pada tingkat kualitas pengungkapan laporan keuangan.

Berdasarkan penelitian-penelitian sebelumnya banyak sekali faktor yang mempunyai pengaruh terhadap pengungkapan informasi wajib dalam LKPD. Penelitian yang menyelidiki tentang tingkat pengungkapan informasi pada LKPD pernah dilakukan oleh Hendriyani dan Tahar (2015), Khasanah dan Nur Rahardjo (2014), Hilmi dan Martani (2012), dan lain-lain. Hasil yang diperoleh dari penelitian-penelitian sebelumnya beranekaragam, baik itu dalam hal signifikansinya ataupun arah korelasinya (positif atau negatif).

Ketidakkonsistenan hasil penelitian sebelumnya mendorong peneliti untuk menguji kembali faktor-faktor yang memengaruhi tingkat pengungkapan LKPD. Berdasarkan pemetaan kasus korupsi berdasarkan lembaga yang dilakukan oleh ICW, pemerintah tingkat daerah menjadi tempat terbanyak terjadinya kasus korupsi. Pemerintah tingkat kabupaten berada pada posisi pertama lembaga terbanyak terjadinya kasus korupsi yaitu sebesar 170 kasus dengan nilai kerugian negara sebanyak Rp 833 M. Posisi selanjutnya yaitu pemerintah desa, pemerintah kota, dan pemerintah provinsi. Oleh karena itu, penelitian ini menggunakan pemerintah tingkat kabupaten dan kota sebagai objek penelitian sebab berada pada 3 posisi tertinggi kasus korupsi. Pemerintah desa tidak dipakai dalam penelitian karena desa dalam melakukan penyusunan dan penyajian laporan keuangan tidak mengacu pada SAP yang diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 namun diatur dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 113 Tahun 2014 dan belum ada standarnya. Penelitian ini juga memilih daerah Jawa Tengah dikarenakan peringkat provinsi Jawa Tengah sebagai daerah yang menjadi tempat terbanyak terjadinya kasus korupsi meningkat, pada tahun 2017 provinsi Jawa Tengah menduduki peringkat 5 dan pada tahun 2018 menduduki peringkat 2. Selain itu, penelitian memusatkan perhatian pada tiga tahun pertama diterapkannya SAP berbasis akrual yaitu pada tahun anggaran 2015, 2016, serta 2017 di pemda kota dan kabupaten di Jawa Tengah. Dengan demikian, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh karakteristik pemerintah daerah (tingkat ketergantungan daerah, pendapatan asli daerah, dan belanja modal), kompleksitas pemerintah daerah (jumlah penduduk), dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan informasi wajib dalam LKPD kabupaten/kota di Jawa Tengah selama tahun anggaran 2015-2107.

## KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

### Teori Agensi

Teori agensi (*agency theory*) merupakan sebuah teori yang menggambarkan hubungan dua pihak dimana pihak pertama dinamakan *agent* dan pihak yang satunya dinamakan *principal*. *Principal* mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan kepada *agent*, dan *agent* harus bertindak sesuai dengan kepentingan *principal*. Halim dan Abdullah (2006) menjelaskan bahwa dalam sudut pandang pemerintahan daerah hubungan keagenan dapat terjadi antara eksekutif-legislatif dan legislatif-publik.

Hubungan keagenan antara eksekutif (kepala daerah) dengan legislatif (dewan perwakilan rakyat daerah/DPRD) menunjukkan bahwa peran *agent* dipegang oleh eksekutif, sedangkan *principal* diperankan oleh legislatif. Hubungan keagenan eksekutif dan legislatif diperkuat dengan adanya Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah yang menyebutkan bahwa tugas dan wewenang yang dimiliki DPRD antara lain adalah memilih, mengangkat, dan memberhentikan kepala daerah. Hal tersebut mengindikasikan bahwa legislatif memiliki kekuasaan yang lebih tinggi (Halim dan Abdullah, 2006). Sedangkan hubungan keagenan antara legislatif (*agent*) dengan publik (*principal*) terjadi karena publik atau masyarakat memilih

DPRD sebagai perwakilan dalam pembuatan keputusan atas pengalokasian anggaran belanja yang diharapkan sesuai dengan kepentingan masyarakat yang memilihnya.

Berdasarkan penjelasan hubungan keagenan sebelumnya, ada sebuah masalah utama yang dihadapi dalam teori agensi yaitu terkait ketidaksimetrisan informasi (*information asymmetries*) dan konflik kepentingan. Ketidaksimetrisan informasi ada ketika terjadi ketidaklengkapan informasi dimana tidak semua pihak mengetahui seluruh keadaan atau informasi, sehingga kedua belah pihak tidak dapat mempertimbangkan konsekuensi tertentu dari suatu keputusan atau tindakan yang diambil. Sedangkan konflik kepentingan terjadi akibat perbedaan kepentingan antara *agent* dan *principal*, setiap pihak cenderung untuk memenuhi kepentingan masing-masing.

Guna mengatasi persoalan tersebut, diperlukan alat pemantauan/monitoring yang bisa dipakai *principal* agar tindakan *agent* (pemerintah) yang melenceng dari ketentuan awal dapat dicegah maupun diminimalisir. Alat tersebut dapat berwujud laporan keuangan yang didalamnya menggambarkan kondisi dan kinerja pemerintah serta pengungkapan berbagai informasi kepada publik.

### **Teori Akuntabilitas**

Arti kata akuntabilitas menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia yaitu perihal bertanggung jawab, keadaan dapat dimintai pertanggungjawaban. UNDP (*United Nation Development Program*) menyebutkan bahwa salah satu karakteristik pelaksanaan *good governance* yaitu akuntabilitas yang memiliki arti pertanggungjawaban kepada publik atas setiap aktivitas yang dilakukan. Menurut Mardiasmo (2002) yang dimaksud akuntabilitas publik adalah kewajiban pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut.

Mardiasmo (2002) membagi akuntabilitas publik menjadi dua macam yaitu :

1. Akuntabilitas Vertikal

Pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, misalnya pertanggungjawaban unit-unit kerja (dinas) kepada pemerintah daerah; pertanggungjawaban pemerintah daerah kepada pemerintah pusat, dan pemerintah pusat kepada MPR.

2. Akuntabilitas Horisontal

Pertanggungjawaban kepada masyarakat luas.

Akuntabilitas publik dalam pemerintahan dapat dilakukan dengan cara pemberian informasi dan pengungkapan atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan dengan laporan tersebut.

### **Pengaruh Tingkat Ketergantungan Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD**

Tingkat ketergantungan daerah merupakan seberapa besar ketergantungan pemerintah daerah atas dana transfer yang diberikan pemerintah pusat. Dana transfer yang digunakan dalam penelitian ini berfokus pada dana alokasi umum (DAU). DAU berasal dari pendapatan APBN yang dialokasikan kepada daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi dan bertujuan untuk pemerataan kemampuan keuangan antar daerah. Berdasarkan teori akuntabilitas, terdapat pertanggungjawaban vertikal yaitu pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi. Dalam hipotesis ini, pertanggungjawaban terjadi antara pemerintah daerah dengan pemerintah pusat. Pemerintah daerah memiliki tanggung jawab atas dana transfer yang diterima dari pemerintah pusat. DAU harus dipertanggungjawabkan, baik ke masyarakat lokal maupun ke pusat, karena DAU berasal dari APBN (Saragih, 2003). Penelitian Puspita dan Martani (2016) menemukan hubungan yang signifikan antara tingkat ketergantungan terhadap tingkat pengungkapan. Tingkat ketergantungan daerah yang tinggi mendorong pemda untuk mengungkapkan informasi yang lebih banyak pada LKPD sebagai bentuk pertanggungjawaban terhadap sumber dana yang ditransfer pemerintah pusat. Semakin tinggi tingkat ketergantungan daerah terhadap dana yang bersumber dari pemerintah pusat maka tekanan atau tuntutan untuk melakukan pengungkapan informasi yang banyak semakin tinggi.

**H<sub>1</sub> : Tingkat ketergantungan daerah berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD**

### **Pengaruh Pendapatan Asli Daerah (PAD) terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD**

Pendapatan asli daerah (PAD) merupakan pendapatan yang diperoleh daerah yang dipungut berdasarkan Peraturan Daerah sesuai dengan peraturan perundang-undangan (Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004). Pemerintah daerah perlu mengembangkan dan mengelola potensi-potensi yang ada di daerahnya yang dapat dijadikan sebagai pemasukan daerah sehingga dapat digunakan untuk tujuan pembangunan daerah dan meningkatkan kesejahteraan masyarakat. PAD bersumber dari pajak daerah, retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan, serta lain-lain pendapatan asli daerah yang sah. Dari penjelasan tersebut dapat disimpulkan bahwa PAD suatu daerah berasal dari individu/kelompok/badan usaha (masyarakat luas) yang melakukan aktivitas ekonomi pada daerah tersebut, misalnya pajak daerah diperoleh dari orang pribadi atau badan di suatu daerah yang merupakan kontribusi wajib dan bersifat memaksa. Berdasarkan hal tersebut, pemerintah memiliki pertanggungjawaban kepada masyarakat untuk mengungkapkan informasi atas perolehan pendapatan yang berasal dari masyarakat. Widyarningsih dan Srimartina (2009) juga memperkuat pendapat tersebut dengan mengungkapkan bahwa sumber-sumber pendapatan asli daerah berasal dari uang rakyat yang nantinya harus dapat dipertanggungjawabkan. Penelitian yang dilakukan oleh Hilmi dan Martani (2012) serta Martani dan Lestari (2010) yang mengungkapkan PAD memiliki keterkaitan yang signifikan dengan arah pengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan. Semakin besar PAD suatu daerah, semakin besar pula informasi yang harus diungkapkan kepada masyarakat atas penerimaan PAD tersebut sebagai bentuk akuntabilitas pemerintah daerah terhadap masyarakat.

**H<sub>2</sub> : PAD berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD**

### **Pengaruh Belanja Modal terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD**

Hubungan keagenan antara legislatif dan publik terjadi ketika pemilih (publik atau masyarakat) memilih politisi (legislatif) untuk membuat keputusan atas pengalokasian anggaran yang diharapkan dapat mewakili kepentingan publik. Jaya & Sisdyani (2014) menyatakan bahwa belanja modal dapat meningkatkan pelayanan kepada masyarakat. Belanja modal merupakan pengeluaran anggaran pemerintah untuk memperoleh aktiva tetap, baik dengan cara pengadaan/pembelian maupun pembangunan. Abdullah (2013) juga mengatakan bahwa dalam perspektif kebijakan publik, belanja modal sebagian besar berhubungan dengan pelayanan publik seperti jalan, jembatan, alat transportasi, halte, dan rambu lalu lintas. Hendriyani dan Tahar (2015) membuktikan bahwa belanja modal berkorelasi positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. APBD termasuk belanja modal suatu daerah ditetapkan berdasarkan persetujuan bersama antara eksekutif dan legislatif (penyelenggara pemerintahan daerah). Semakin banyak anggaran yang dikeluarkan untuk belanja modal, maka semakin baik pula pelayanan publik yang diberikan oleh penyelenggara pemerintahan daerah. Ketika pelayanan publik tersebut semakin tinggi, penyelenggara pemerintahan daerah (kepala daerah dan DPRD) akan termotivasi untuk melakukan pengungkapan informasi dalam LKPD yang semakin tinggi pula sebagai wujud akuntabilitas mereka kepada masyarakat.

**H<sub>3</sub> : Belanja modal berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD**

### **Pengaruh Jumlah Penduduk terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD**

Berdasarkan teori akuntabilitas, terdapat pertanggungjawaban pemerintah terhadap masyarakat luas yang disebut akuntabilitas horizontal. Bentuk akuntabilitas publik pemerintah daerah dapat berupa pemberian informasi dan pengungkapan atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah daerah kepada pihak-pihak yang berkepentingan dengan laporan-laporan tersebut. Menurut Mardiasmo (2002), pemerintah harus berperan sebagai pemberi informasi dalam rangka pemenuhan hak-hak publik. Tuntutan akuntabilitas publik mengharuskan pemerintah daerah untuk lebih menekankan pada pertanggungjawaban horizontal bukan hanya pertanggungjawaban vertikal sehingga perlunya dibuat laporan keuangan yang dapat menggambarkan kinerja pemerintahan daerah. Hal tersebut juga diperkuat oleh Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah pasal 391 yang menegaskan bahwa pemerintah daerah wajib menyediakan informasi terkait keuangan daerah. Informasi tersebut dapat berupa laporan keuangan pemerintah daerah. Informasi tersebut dapat digunakan sebagai bentuk akuntabilitas dan transparansi



pemerintah daerah kepada masyarakat. Selain itu, undang-undang tersebut juga menegaskan bahwa informasi keuangan daerah harus mudah diakses oleh masyarakat. Penelitian yang dilaksanakan Hilmi dan Martani (2010) serta Hendriyani dan Tahar (2015) menunjukkan tingkat pengungkapan LKPD berkorelasi positif signifikan dengan jumlah penduduk. Semakin banyak jumlah penduduk disuatu daerah, semakin tinggi pula tuntutan akuntabilitas publik pemerintah daerah yang harus diberikan kepada masyarakat di daerah tersebut. Tingginya akuntabilitas publik tersebut, juga dapat meningkatkan pengungkapan informasi dalam LKPD karena informasi keuangan merupakan bentuk akuntabilitas dan transparansi pemerintah daerah kepada masyarakat.

**H<sub>4</sub> : Jumlah penduduk berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD**

#### **Pengaruh Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan LKPD**

Berdasarkan teori agensi, terdapat hubungan keagenan antara eksekutif dan legislatif. Eksekutif yang dimaksud dalam penelitian ini adalah kepala daerah yang bertindak sebagai agent, sedangkan eksekutif yaitu DPRD yang bertindak sebagai principal. Kepala daerah wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD berupa laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD). Tetapi sebelum LKPD tersebut diserahkan kepada pihak legislatif, LKPD tersebut harus diaudit terlebih dahulu oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Pemeriksaan BPK tersebut akan menghasilkan temuan audit yaitu kasus pelanggaran yang ditemukan pada LKPD suatu daerah baik pelanggaran terhadap sistem pengendalian intern maupun pelanggaran terhadap ketentuan perundang-undangan yang berlaku. LKPD tersebut setelah diaudit dapat disesuaikan berdasarkan temuan audit dan/atau koreksi lain yang diharuskan oleh SAP. LKPD yang telah diaudit dan telah diperbaiki itulah yang selanjutnya diusulkan oleh pemerintah daerah dalam suatu rancangan peraturan daerah tentang LKPD untuk dibahas dengan dan disetujui oleh DPRD. Menurut penelitian Martani dan Lestari (2010) serta Sari, Martani, dan Setyaningrum (2013) membuktikan pengungkapan informasi dalam LKPD dipengaruhi secara signifikan serta berkorelasi positif dengan temuan audit BPK. Semakin banyak temuan audit yang ditemukan BPK, semakin tinggi pula permintaan BPK kepada pemerintah yang bersangkutan untuk melakukan koreksi dan untuk melakukan penyesuaian sesuai SAP termasuk dalam hal pengungkapan informasi. Oleh karena itu, semakin banyak temuan audit maka semakin banyak pula pengungkapan yang harus dilakukan oleh pemerintah.

**H<sub>5</sub> : Temuan Audit berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD**

### **METODE PENELITIAN**

#### **Variabel Penelitian**

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah tingkat pengungkapan LKPD yang diperoleh dari rasio indeks pengungkapan. Rasio tersebut merupakan perbandingan antara pengungkapan yang telah disajikan dalam LKPD dengan pengungkapan wajib menurut Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual. SAP berbasis akrual diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. Dalam mengukur tingkat pengungkapan LKPD, peneliti menggunakan sistem scoring yaitu pemberian skor terhadap daftar checklist pengungkapan yang diwajibkan berdasarkan SAP berbasis akrual. Penggunaan sistem scoring telah dilakukan dalam penelitian Martani dan Lestari (2010); Hilmi dan Martani (2012); Khasanah dan Rahardjo (2014); serta Hendriyani dan Tahar (2015). Penelitian ini menggunakan 104 item pengungkapan wajib berdasarkan SAP berbasis akrual. Terdapat lima variabel independen dalam penelitian ini yaitu tingkat ketergantungan daerah, Pendapatan Asli Daerah (PAD), belanja modal, jumlah penduduk, dan temuan audit. Tingkat ketergantungan daerah dihitung dari perbandingan antara Dana Alokasi Umum (DAU) dengan total pendapatan (Martani dan Lestari, 2010; Khasanah dan Rahardjo, 2014; serta Hendriyani dan Tahar, 2015). DAU dan total pendapatan diperoleh dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dalam LHP atas Laporan Keuangan. Variabel PAD dihitung berdasarkan total PAD yang diperoleh suatu daerah dan dapat dilihat dalam LRA (Khasanah dan Rahardjo, 2014; Hendriyani dan Tahar, 2015). Belanja modal diperoleh dari total belanja modal yang dilakukan suatu daerah dan dapat dilihat pada LRA (Hendriyani dan Tahar, 2015). Variabel jumlah penduduk diperoleh dari data kependudukan berdasarkan kabupaten/kota yang dipublikasikan dalam website BPS Provinsi Jawa Tengah. Penggunaan variabel ini juga serupa dengan penelitian Martani dan

Lestari (2010); Hilmi dan Martani (2012); serta Hendriyani dan Tahar (2015). Temuan audit dihitung dengan menjumlahkan pelanggaran terhadap pengendalian internal dan ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Temuan audit tersebut diperoleh dari LHP atas Sistem Pengendalian Internal dan LHP atas Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan (Martani dan Lestari, 2010; Hilmi dan Martani, 2012; Khasanah dan Rahardjo, 2014; serta Hendriyani dan Tahar, 2015).

### Populasi dan Sampel

Populasi pada penelitian ini yaitu pemerintah daerah kabupaten/kota di Jawa Tengah. Sampel penelitian dipilih menggunakan teknik *purposive sampling*, yakni teknik pengambilan sampel berdasarkan kriteria-kriteria tertentu. Pengambilan sampel dalam penelitian ini dilihat melalui LKPD suatu daerah yang memiliki kriteria sebagai berikut :

1. LKPD yang dipublikasikan selama periode 2015-2017 serta telah diaudit oleh BPK.
2. LKPD memiliki informasi/data yang akan diukur terkait variabel-variabel dalam penelitian ini.

### Metode Analisis

Penelitian ini menggunakan uji statistik deskriptif yang berujuan untuk memberikan deskripsi mengenai suatu data (Ghozali, 2016). Analisis statistik deskriptif memberikan informasi terkait nilai maksimum, minimum, mean, standar deviasi pada setiap variabel penelitian. Nilai maksimum menunjukkan nilai tertinggi pada suatu variabel, nilai minimum menunjukkan nilai terendah pada suatu variabel, nilai mean menunjukkan nilai rata-rata suatu variabel. Sedangkan, standar deviasi menunjukkan tingkat kesalahan atau cerminan dari rata-rata penyimpangan data dari nilai mean. Semakin besar nilai standar deviasi menunjukkan semakin besar penyimpangannya, serta semakin kecil nilai standar deviasi semakin kecil pula penyimpangannya. Standar deviasi juga dapat menggambarkan seberapa jauh variasi pada data. Jika standar deviasi jauh lebih besar dibanding nilai mean, maka nilai mean merupakan representasi yang buruk dari keseluruhan data. Jika nilai standar deviasi sangat kecil dibanding nilai mean, maka nilai mean dapat digunakan sebagai representasi dari keseluruhan data (Yuliandra, 2012). Selain itu, untuk menguji hipotesis penelitian digunakan analisis regresi berganda. Melalui regresi berganda tersebut, peneliti menguji pengaruh dari beberapa variabel independen terhadap satu variabel dependen. Pada penelitian ini, analisis regresi berganda dipakai guna mendeteksi pengaruh tingkat ketergantungan daerah (DEPEND), pendapatan asli daerah (PAD), belanja modal (BM), jumlah penduduk (POPULATION), serta temuan audit (FIND) terhadap tingkat pengungkapan LKPD (DISC). Secara matematis model regresi penelitian ini dapat ditulis melalui persamaan seperti berikut :

$$DISC = \alpha + \beta_1DEPEND + \beta_2PAD + \beta_3BM + \beta_4POPULATION + \beta_5FIND + \varepsilon$$

Keterangan :

DISC	: Tingkat Pengungkapan LKPD
DEPEND	: Tingkat Ketergantungan Daerah
PAD	: Pendapatan Asli Daerah
BM	: Belanja Modal
POPULATION	: Populasi (Jumlah Penduduk)
FIND	: Jumlah Temuan Audit

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Deskripsi Objek Penelitian

Objek penelitian ini adalah pemerintah daerah kabupaten/kota di Provinsi Jawa Tengah. Berdasarkan teknik *purposive sampling*, seluruh daerah kabupaten/kota di Jawa Tengah telah memenuhi kriteria yang ditetapkan, sehingga 35 daerah kabupaten/kota di Jawa Tengah yang terdiri atas 29 kabupaten dan 6 kota menjadi sampel penelitian. Jumlah sampel pada penelitian ini sebanyak 105 sampel yang terdiri atas 35 daerah selama 3 tahun anggaran (periode 2015-2017).

### Analisis Data

#### Statistik Deskriptif

Penelitian ini memiliki hasil analisis statistik deskriptif masing-masing variabel yang ditunjukkan pada tabel I, yaitu sebagai berikut:

**Tabel I**  
**Hasil Analisis Statistik Deskriptif**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
DEPEND	105	,30	,57	,4749	,05716
PAD	105	152044596332,00	1791886378674,00	337125400898,0132	225991877176,16898
BM	105	51980727019,00	1275359088966,00	388042092877,5440	179874305751,70505
POPULATION	105	120792	1796004	971915,25	414142,317
FIND	105	8	25	15,65	3,873
DISC	105	,54	,73	,6496	,03447
Valid N (listwise)	105				

Sumber: data sekunder yang diolah, 2018

Dari tabel I diperoleh keterangan bahwa variabel independen tingkat ketergantungan (DEPEND) memiliki nilai maksimum 0,57; nilai minimum 0,30; nilai rata-rata 0,4749; dan standar deviasi sebesar 0,05716. Tingkat ketergantungan daerah terhadap pemerintah pusat paling tinggi terdapat di Kabupaten Pemalang tahun 2016 dan tingkat ketergantungan daerah terendah terjadi di Kota Semarang tahun 2017. Rata-rata tingkat ketergantungan daerah kabupaten/kota di Jawa Tengah adalah 0,4749. Nilai standar deviasi jauh dibawah nilai mean variabel DEPEND, sehingga dapat dikatakan bahwa tingkat penyimpangan data pada variabel DEPEND kecil hanya sebesar 0,05716, dan nilai mean merupakan representasi yang baik dari keseluruhan data variabel DEPEND. Nilai standar deviasi yang kecil tersebut juga menunjukkan bahwa variasi data pada variabel DEPEND kecil, nilai sampel mengelompok disekitar nilai rata-rata. PAD tertinggi berada di Kota Semarang tahun 2017 sebesar Rp 1.791.886.378.674,00 dan PAD terendah terdapat di Kota Pekalongan tahun 2015 sebesar Rp 152.044.596.332,00. Nilai rata-rata PAD di daerah kota dan kabupaten Jawa Tengah sebesar Rp 337.125.400.898,0132. Nilai standar deviasi pada variabel PAD lebih kecil dibanding nilai rata-rata. Hal tersebut menunjukkan bahwa variasi yang kecil pada data (nilai sampel mendekati rata-rata), tingkat penyimpangan yang kecil pada data, dan nilai mean menjadi representasi yang baik dari keseluruhan data pada variabel PAD. Variabel independen BM memiliki nilai maksimum sebesar 1275359088966,00; nilai minimum 51980727019,00; nilai rata-rata 383280188115,6392; dan standar deviasi 161875952684,30707. Belanja modal tertinggi dilakukan oleh Kota Semarang pada tahun 2017 dan belanja modal terendah terdapat di Kabupaten Rembang 2015. Rata-rata belanja modal daerah kota dan kabupaten Jawa Tengah tahun anggaran 2015-2017 adalah Rp 383.280.188.115,6392. Nilai standar deviasi sebesar Rp 161.875.952.684,30707 yang menunjukkan nilai yang lebih kecil dibanding nilai mean. Hal tersebut berarti variasi pada data variabel BM kecil atau nilai sampel mendekati nilai rata-rata, tingkat penyimpangan pada variabel BMpun kecil, dan nilai mean dapat merepresentasikan keseluruhan data dengan baik. Variabel independen POPULATION mempunyai nilai maksimum 1796004; minimum 120792; rata-rata 971915,25; serta standar deviasi 414142,317. Jumlah penduduk terbanyak terdapat di Kabupaten Brebes tahun 2017 dan jumlah penduduk paling sedikit terdapat di Kota Magelang tahun 2015. Rata-rata total penduduk di daerah Jawa Tengah periode 2015-2017 sebesar 971.915 orang. Nilai standar deviasi yang lebih kecil dibanding nilai mean menunjukkan bahwa variasi yang terjadi pada data adalah kecil atau nilai sampel cenderung mendekati nilai rata-rata, tingkat penyimpangan data juga kecil, serta nilai mean dapat menjadi representasi yang baik pada keseluruhan data. Variabel independen FIND mempunyai nilai maksimum 25; minimum 8; rata-rata 15,65; standar deviasi 3,873. Temuan audit paling banyak ditemukan pada Kabupaten Kudus tahun 2017, sedangkan temuan audit paling sedikit ditemukan pada Kota Magelang tahun 2017. Rata-rata temuan audit yang dilakukan oleh BPK di daerah Jawa Tengah selama periode 2015-2017 sebesar 15,65 temuan. Nilai standar deviasi jauh lebih kecil dibanding nilai rata-rata yang menunjukkan bahwa variasi atau sebaran data variabel FIND kecil (nilai sampel mendekati nilai rata-rata), tingkat penyimpangannya dari nilai rata-rata juga kecil, dan

nilai rata-rata dapat menjadi representasi yang baik untuk keseluruhan data. Variabel dependen DISC memiliki nilai maksimum 0,73; nilai minimum 0,54; rata-rata bernilai 0,6496; standar deviasi bernilai 0,3447. Tingkat pengungkapan tertinggi terjadi pada Kabupaten Kebumen tahun anggaran 2015 dan tingkat pengungkapan terendah terjadi di Kabupaten Boyolali tahun anggaran 2015. Rata-rata tingkat pengungkapan LKPD di Jawa Tengah tahun anggaran 2015-2017 sebesar 0,6496. Nilai standar deviasi yang lebih kecil dibanding nilai rata-rata menunjukkan bahwa variasi pada data variabel DISC cenderung kecil, tingkat penyimpangan terhadap nilai rata-rata pun kecil, serta nilai rata-rata dapat menjadi representasi yang baik untuk keseluruhan data pada variabel DISC.

**Analisis Regresi Berganda**

**Uji Hipotesis dan Interpretasi Hasil**

Sebuah fungsi regresi harus dapat memperkirakan nilai aktual secara tepat. Untuk mengukur hal tersebut dapat menggunakan analisis *Goodness of Fit Model* berupa pengukuran nilai *adjusted R<sup>2</sup>*, nilai statistik F, serta nilai statistik t (Ghozali, 2016).

**Tabel II**  
**Hasil Uji Koefisien Determinasi**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,605 <sup>a</sup>	,365	,333	,02814

Sumber : data sekunder yang diolah, 2018

Dari tabel II di atas ditunjukkan bahwa besarnya nilai *adjusted R<sup>2</sup>* adalah 0,333 berarti variabel dependen (DISC) dapat dijelaskan oleh variabel-variabel independennya (DEPEND, PAD, BM, POPULATION, FIND) sebesar 33,3%. Sedangkan 66,7% (100%-33,3%) variabel dependen diterangkan oleh variabel lainnya yang tidak dimasukkan ke dalam model penelitian ini.

**Tabel III**  
**Hasil Uji F**

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	,045	5	,009	11,405	,000 <sup>b</sup>
Residual	,078	99	,001		
Total	,124	104			

Sumber : data sekunder yang diolah, 2018

Berdasarkan tabel III diketahui nilai F yakni 11,405 serta probabilitasnya bernilai 0,000. Oleh sebab 0,000 < 0,05; maka dapat dikatakan bahwa variabel independen (DEPEND, PAD, BM, POPULATION, FIND) secara serentak memengaruhi variabel dependennya (DISC).

**Tabel IV**  
**Hasil Uji t**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	,463	,027		17,217	,000
DEPEND	,292	,051	,485	5,717	,000
PAD	8,648E-15	,000	,057	,513	,609
BM	6,395E-14	,000	,334	2,849	,005
POPULATI ON	-7,066E-9	,000	-,085	-,826	,411
FIND	,002	,001	,195	2,299	,024

Sumber : data sekunder yang diolah, 2018



Tabel IV memperlihatkan bahwa dari lima variabel independen pada model regresi, hanya tiga variabel independen yang signifikan pada tingkat kepercayaan 5%. Variabel independen yang signifikan tersebut adalah *DEPEND*, *BM*, dan *FIND*. Sedangkan variabel *PAD* dan *POPULATION* tidak signifikan. Oleh sebab itu, dapat diputuskan bahwa variabel *DISC* dipengaruhi secara signifikan oleh *DEPEND*, *BM*, dan *FIND* yang ditulis melalui persamaan dibawah ini :

$$DISC = 0,463 + 0,292DEPEND + 0,00000000000008648PAD + 0,0000000000006395BM - 0,000000007066POPULATION + 0,002FIND + \varepsilon$$

Uji hipotesis menunjukkan bahwa pengungkapan informasi pada LKPD berkorelasi positif serta dipengaruhi secara signifikan oleh tingkat ketergantungan daerah. Hasil uji hipotesis tersebut sesuai dengan hipotesis pertama dalam penelitian. Hasil tersebut juga selaras dengan hasil penelitian Mustikarini dan Fitriyani (2014); serta Puspita dan Martani (2016). Tingkat ketergantungan daerah yang tinggi mendorong pemda untuk meningkatkan pengungkapan informasi dalam LKPD. Hal tersebut sesuai dengan teori akuntabilitas, yang menjelaskan bahwa terdapat pertanggungjawaban vertikal (pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi) antara pemerintah daerah terhadap pemerintah pusat. Pemerintah daerah bertanggung jawab atas dana tranfer berupa DAU yang diberikan oleh pemerintah pusat dalam rangka pelaksanaan desentralisasi. Dana yang didapat dari pemerintah pusat menyebabkan pemda harus menggunakan sumber dana tersebut sesuai dengan petunjuk alokasi dan anggaran atau sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan (Sumarjo, 2010). Semakin besar ketergantungan daerah terhadap dana yang ditransfer oleh pemerintah pusat maka semakin besar juga tuntutan atau tekanan dari pemerintah pusat kepada pemda untuk mengungkapkan informasi yang lebih banyak pada LKPD. Hal tersebut disebabkan karena pemerintah pusat memiliki fungsi kontrol terhadap DAU yang ditransfer kepada pemerintah daerah agar penggunaan dana tersebut sesuai dengan tujuan desentralisasi fiskal. Sebaliknya, hal tersebut bertentangan dengan hasil pengamatan Martani dan Lestari (2010); serta Hilmi dan Martani (2012) dimana pengungkapan pada LKPD tidak berkaitan dengan tingkat ketergantungan pemda.

Berdasarkan hasil uji hipotesis didapat kesimpulan bahwa tidak ada pengaruh yang ditimbulkan oleh besar kecilnya *PAD* terhadap pengungkapan informasi pada LKPD oleh pemda. Hal tersebut bertentangan dengan hipotesis kedua dalam penelitian ini dan hasil penelitian Hilmi dan Martani (2012) serta Martani dan Lestari (2010) yang menyatakan bahwa *PAD* memiliki pengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Akan tetapi, hasil tersebut selaras dengan hasil penelitian Hendriyani dan Tahar (2015); Khasanah dan Rahardjo (2014); dan Rahayu dan Mardiana (2016). Menurut Khasanah dan Rahardjo (2014), rendahnya kepedulian masyarakat atas pajak dan retribusi yang telah dibayarkan kepada pemerintah merupakan salah satu penyebab variabel *PAD* tidak berperan dalam pengungkapan LKPD. Kecenderungan masyarakat hanya untuk memenuhi kewajiban mereka tanpa berusaha untuk meminta/menuntut hak mereka. *PAD* belum bisa menjadi faktor yang menyebabkan tingkat pengungkapan yang lebih tinggi, dikarenakan pula tingginya tingkat ketergantungan pemda terhadap dana transfer yang diterima dari pemerintah pusat. Selain itu, Hendriyani dan Tahar (2015) juga menyatakan bahwa tingginya *PAD* tidak secara otomatis mendorong pemda melakukan pengungkapan informasi yang tinggi pada LKPD. Hasil penelitian tersebut juga didukung oleh hasil penelitian Sumarjo (2010) dimana *PAD* hanya berperan kecil dalam kaitannya dengan kinerja pemda dikarenakan besarnya ketergantungan pemda atas sumber dana yang ditransfer oleh pemerintah pusat. Hal tersebut juga bisa dikaitkan dengan hipotesis pertama yang mengindikasikan besarnya dana transfer lebih besar peranannya daripada *PAD* dalam meningkatkan pengungkapan informasi pada LKPD. Berdasarkan hasil penelitian tersebut, dapat dikatakan bahwa belum terwujudnya akuntabilitas publik oleh pemerintah daerah terhadap masyarakat.

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa salah satu faktor yang memengaruhi tingkat pengungkapan LKPD adalah belanja modal. Hasil tersebut selaras dengan hipotesis ketiga dalam penelitian yaitu tingkat pengungkapan LKPD berkorelasi positif serta dipengaruhi secara signifikan oleh belanja modal. Selain itu, hasil riset tersebut juga diperkuat melalui hasil penelitian Hendriyani dan Tahar (2015) serta Jaya dan Sisdyani (2014). Jaya & Sisdyani (2014) menyatakan bahwa belanja modal dapat meningkatkan pelayanan kepada masyarakat. Semakin banyak anggaran yang dikeluarkan untuk belanja modal, maka semakin baik pula pelayanan publik oleh

pemerintah. Ketika pelayanan publik yang diberikan pemerintah semakin tinggi, maka dorongan pemerintah untuk melakukan pengungkapan informasi dalam LKPD akan makin tinggi pula. Hal tersebut juga menunjukkan bahwa pihak legislatif yang dipilih oleh masyarakat untuk mewakilinya dalam membuat keputusan-keputusan terkait pengalokasian anggaran telah melaksanakan tugasnya dengan baik. Dalam sudut pandang penelitian ini, pihak legislatif dikatakan telah membuat keputusan yang mewakili keinginan dan kepentingan pemilih (masyarakat) karena telah membuat keputusan terkait pengalokasian belanja modal yang dapat meningkatkan pelayanan publik. Sebaliknya, hasil penelitian Puspita dan Martani (2016) menemukan bahwa belanja yang dilakukan daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan dan kualitas informasi pemda.

Berdasarkan hasil uji hipotesis diketahui bahwa populasi yang dijadikan sebagai proksi dari kompleksitas pemda tidak memiliki keterkaitan dengan tingkat pengungkapan LKPD. Hasil tersebut bertentangan dengan hipotesis keempat penelitian, juga bertentangan dengan hasil penelitian Hilmi dan Martani (2012) serta Hendriyani dan Tahar (2015) yang menemukan bahwa pengungkapan LKPD berkorelasi positif serta dipengaruhi secara signifikan oleh banyaknya populasi. Walaupun demikian, hasil penelitian ini selaras dengan hasil penelitian Robbins dan Austin (1986); Susiyah, Afifudin, dan Mawardi (2016); serta Hasanah (2016). Banyaknya jumlah penduduk tidak dapat mendorong pengungkapan LKPD yang tinggi oleh pemda. Menurut Hasanah (2014) bahwa jumlah penduduk yang banyak akan tetapi tidak memiliki daya pikir yang kritis terhadap kinerja pemerintah maka permintaan informasi terkait laporan keuangan akan rendah. Hal tersebut dapat menyebabkan rendahnya motivasi pemerintah dalam mengungkapkan informasi pada LKPD. Susiyah, Afifudin, dan Mawardi (2016) juga mengatakan bahwa dengan jumlah penduduk yang banyak dan juga anggaran yang besar untuk masyarakat, tetapi pemahaman masyarakat atas SPAP rendah, menyebabkan pemerintah tidak terdorong untuk melakukan pelaporan keuangan yang baik. Berdasarkan hasil penelitian tersebut dapat dikatakan bahwa belum terwujudnya akuntabilitas publik oleh pemerintah daerah terhadap masyarakat.

Berdasarkan hasil uji hipotesis diketahui bahwa variabel temuan audit secara signifikan berkorelasi positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Hasil tersebut sesuai dengan hipotesis kelima, serta hasil penelitian Martani dan Lestari (2010); Sari, Martani, dan Setyaningrum (2013). Semakin banyak jumlah temuan audit yang ditemukan oleh BPK, pengungkapan informasi pada LKPD yang dilakukan pemda semakin banyak pula. Dengan adanya temuan-temuan tersebut, BPK akan meminta perbaikan kepada pemerintah daerah sehingga dapat meningkatkan pengungkapan. Berdasarkan hal tersebut, dapat dikatakan bahwa kepala daerah yang bertindak sebagai *agent* telah melaksanakan tugasnya yaitu dengan cara memberikan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang berkualitas (karena telah diaudit dan telah diperbaiki sesuai SAP akibat temuan audit) kepada DPRD. Sebaliknya, hasil penelitian tersebut berlawanan dengan hasil penelitian Hendriyani dan Tahar (2015) serta Hilmi dan Martani (2012) yang membuktikan bahwa tingkat pengungkapan tidak dipengaruhi oleh banyak maupun sedikitnya temuan audit oleh BPK.

## KESIMPULAN

Tujuan penelitian ini yakni menganalisis faktor yang diperkirakan dapat memengaruhi pengungkapan informasi pada LKPD Kabupaten/Kota di Jawa Tengah tahun anggaran 2015-2017. Berdasarkan hasil analisis pada pemaparan sebelumnya, dapat disimpulkan seperti berikut :

1. Tingkat ketergantungan daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD.
2. PAD tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.
3. Belanja modal berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD.
4. Populasi tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.
5. Temuan audit berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

## Keterbatasan dan Saran

Adapun keterbatasan dalam penelitian yang dapat dijadikan bahan pertimbangan bagi peneliti berikutnya ialah :

1. Rentang periode pengamatan hanya berkisar tiga tahun yaitu pada tahun anggaran 2015-2017. Karena penelitian ini berfokus pada penggunaan SAP berbasis akrual dimana awal penerapannya terjadi di tahun anggaran 2015.

2. Hanya memasukkan lima variabel independen ke dalam model regresi yang diperkirakan memiliki pengaruh terhadap pengungkapan LKPD . Berdasarkan penelitian terdahulu, terdapat banyak sekali faktor-faktor yang diperkirakan dapat berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Berikut saran untuk peneliti berikutnya berdasarkan keterbatasan penelitian,yaitu :

1. Memperpanjang jangka waktu penelitian agar dapat mencerminkan kondisi sesungguhnya serta supaya data yang dianalisis lebih akurat.
2. Memperbanyak variabel independen yang diperkirakan memiliki keterkaitan dengan tingkat pengungkapan LKPD seperti ukuran pemerintah daerah, jumlah SKPD, ukuran legislatif, maupun tingkat penyimpangan.

## REFERENSI

- Andriyanto, R. W., & Metalia, M. 2011. Perbandingan Tingkat Kelengkapan Mandatory Disclosure Dan Voluntary Disclosure Informasi Akuntansi Antara Industri High-Profile Dan Low-Profile. *Jurnal Akuntansi Dan Investasi*, 12(1), 15–35.
- Ghozali. 2016. *Aplikasi Analisis Multivariete Dengan Program IBM SPSS 23*. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Halim, Abdul, & Abdullah, Syukriy. 2006. Hubungan Masalah Keagenan di Pemerintah Daerah.
- Hasanah, U. 2014. FAKTOR-FAKTOR YANG MEMENGARUHI PUBLIKASI INFORMASI KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH MELAUUI INTERNET (Studi Kasus pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia).
- Hendriyani, R., & Tahar, A. 2015. Analisis Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi Di Indonesia. *Jurnal Bisnis Dan Ekonomi (JBE)*, 22(1), 25–33.
- Hilmi, A. Z., & Martani, D. 2012. Analisis Faktor–Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi. *Simposium Nasional Akuntansi*, 15, 1–26.
- Indonesia Corruption Watch. 2017. *Tren Penindakan Kasus Korupsi 2017*. Jakarta : ICW.
- Indonesia Corruption Watch. 2018. *Tren Penindakan Kasus Korupsi Semester I 2018*, Jakarta : ICW.
- Indonesia Corruption Watch. 2018. *Tren Penindakan Kasus Korupsi 2018*. Jakarta : ICW.
- Jaya, J. D., & Sisdyani, E. A. 2014. Pengaruh Pendapatan Asli Daerah , Dana Alokasi Umum Pendapatan. *E-Jurnal EP*, 4(May), 41–49.
- 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, 1–11.
- Mardiasmo, 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta : C.V ANDI OFFSET.
- Martani, D., & Lestari, A. 2010. 2010 Annual Meeting and Conference LOCAL GOVERNMENT FINANCIAL STATEMENT.
- Mustikarini, W. A., & Fitriyani, D. 2014. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Dan Temuan Audit Bpk Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota Di Indonesia Tahun

- Anggaran 2011. *Assets: Jurnal Akuntansi Dan Pendidikan*, 3(2), 84.
- Puspita, R., & Martani, D. 2016. ANALISIS PENGARUH KINERJA DAN KARAKTERISTIK PEMDA TERHADAP TINGKAT PENGUNGKAPAN DAN KUALITAS INFORMASI DALAM WEBSITE PEMDA, 84(1), 89–95.
- Rahayu, A., & Mardiana, A. 2016. PENGARUH KARAKTERISTIK, KOMPLEKSITAS, DAN TEMUAN AUDIT TERHADAP TINGKAT PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DENGAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN SEBAGAI VARIABEL MODERATING PADA LKPD KABUPATEN/KOTA DI SULAWESI SELATAN. *Journal of Visual Languages & Computing*, 11(3), 287–301.
- Republik Indonesia, *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003*.
- Republik Indonesia, *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*.
- Republik Indonesia, *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah*.
- Republik Indonesia, *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah*.
- Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2006 Tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah*.
- Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah*.
- Republik Indonesia, *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Negara*.
- Republik Indonesia, *Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 29 Tahun 2002 tentang Pedoman Pengurusan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah Serta Tata Cara Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah*.
- 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*, 24(2), 412.
- Saragih, Juli Panglima. 2003. *Desentralisasi Fiskal dan Keuangan Daerah dalam Otonomi*. Bogor : Penerbit Ghalia Indonesia.
- Sari, A. P., Martani, D., & Setyaningrum, D. 2013. Pengaruh Temuan Audit, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap Opini Audit melalui Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga Adelia Pramita Sari.
- Sekaran, U., & Bougie, R. 2017. *Uma\_Sekaran\_Research\_methods\_for\_business\_\_ (1).pdf*.
- Suhardjanto, D., & Yulianingtyas, R. R. 2011. Pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap kepatuhan pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah (Studi Empiris pada Kabupaten/Kota di Indonesia). *Jurnal Akuntansi & Auditing*, 8(1), 30–42.
- Sumarjo, H. 2010. Pengaruh Karakteristik Pemda Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah.



Susiyah, H. Y., Afifudin, & Mawardi, M. C. 2016. Pengaruh Karakteristik Pemda Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan DiWebsite Pemda (Studi Emperis Pada Pemerintah Daerah SeMalang Raya Periode 2013-2015).

Widyaningsih, Aristanti, & Srimartina, Amy. 2009. Analisis Sumber-Sumber Pendapatan Asli Daerah Terhadap Pendapatan Asli Daerah di Kabupaten/Kota Wilayah Provinsi Jawa Barat. *Jurnal Akuntansi Riset, Prodi Akuntansi UPI, Vol. 2., No. 2.*

Yuliandra, Yori. 2012. *Standard Deviasi atau Standard Error?*. <http://yoriyuliandra.com/site/2012/07/05/standard-deviasi-atau-standard-error/>