



ANALISA FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI TINGKAT PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH (Studi pada LKPD Kabupaten/Kota Provinsi Jawa Tengah 2010-2012)

Heri Atapson V Girsang
Etna Nur Afri Yuyetta ¹

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

ABSTRACT

This study aims to analyze the influence of some factors on disclosure level of Local Government Financial Report (LGFR) District/City of Central Java Province. The factors used in this study are the size of the local government, the financial self-sufficiency ratio of the local government, functional differentiation of the local government, debt financing of the local government, intergovernmental revenue of local governments, and the age of the of the local government.

The disclosure level of Local Government Financial Report (LGFR) calculated by counting the adherence of disclosure to the Government Accounting Standards and Permendagri No. 13 of 2006. The analytical method used is data panel regression. This research's sample consisted of 105 LGFR district/city along 2010-2012 audited by Audit Board of the Republic of Indonesia Representative of Central Java Province. Data were obtained from the Audit Board of the Republic of Indonesia Central Java Province Representative.

The results showed that the size of the local government, the financial self-sufficiency ratio of the local government, functional differentiation of the local government, debt financing of the local government, intergovernmental revenue of local government, and the age of the of the local government are proved to have no significant influence on the disclosure level of Local Government Financial Report (LGFR) District/City of Central Java Province.

Keywords: Local Government Financial Statement, disclosure, Government Accounting Standard, Good Public Government.

PENDAHULUAN

Dalam rangka meningkatkan pelayanan publik dan memenuhi hak-hak publik, pemerintah Indonesia berupaya untuk mewujudkan tata kelola pemerintah yang baik (*good public governance*). Mardiasmo (2004) menjelaskan bahwa otonomi yang diberikan kepada daerah kabupaten dan kota dilaksanakan dengan memberikan kewenangan yang luas, nyata dan bertanggung jawab kepada daerah secara propinsial. Artinya, pelimpahan tanggung jawab akan diikuti oleh pengaturan, pembagian dan pemanfaatan sumber daya nasional serta perimbangan keuangan pusat dan daerah. Undang-undang No. 32 tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah menyebutkan bahwa efisiensi dan efektivitas penyelenggaraan pemerintahan daerah perlu ditingkatkan dengan lebih memperhatikan aspek-aspek hubungan antar susunan pemerintahan dan antar pemerintahan daerah, potensi

¹ Corresponding author

dan keanekaragaman daerah, peluang dan tantangan persaingan global dengan memberikan kewenangan yang seluas-luasnya kepada daerah disertai dengan pemberian hak dan kewajiban menyelenggarakan otonomi daerah dalam kesatuan sistem penyelenggaraan pemerintahan negara. Dengan berlakunya otonomi daerah maka pemerintah daerah bertanggungjawab untuk mengatur dan mengelola rumah tangganya sendiri. Salah satu bentuk pertanggung jawaban daerah terhadap pemerintah pusat dalam rangka meningkatkan GPG ialah melalui laporan keuangan. Undang-undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara menyebutkan bahwa laporan keuangan pemerintah harus disusun dan disajikan sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sehingga Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) tersebut memenuhi syarat akuntabilitas dan transparansi. LKPD yang disusun nantinya harus mengikuti SAP terbaru yaitu sesuai PP Nomor 71 Tahun 2010.

Berdasarkan hasil penelitian-penelitian sebelumnya (Patrick, 2007; Liestiani, 2008; Lesmana, 2010; Hilmi, 2010; dan Khasanah, 2014), peneliti menganalisis lebih lanjut faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan LKPD. Penelitian ini menggunakan *check list* pengungkapan pada penelitian Khasanah (2014) dengan mengambil sampel LKPD Kabupaten/Kota provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012.

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis faktor-faktor (ukuran pemerintah daerah, rasio kemandirian keuangan, diferensiasi fungsional, pembiayaan utang, *intergovernmental revenue*, dan umur pemerintahan daerah) yang mempengaruhi tingkat pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori Agensi dan Teori Sinyal

Dua teori utama yang terkait dengan GPG adalah teori agensi dan teori sinyal. Mardiasmo (2002) menyatakan bahwa pengertian akuntabilitas publik sebagai kewajiban pihak pemegang amanah (agent) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah (prinsipal) yang memiliki hak untuk meminta pertanggungjawaban tersebut. Pemerintah dalam hal ini bertanggungjawab memberikan informasi yang transparan dan akuntabel, salah satunya yaitu melalui kepatuhan dalam penyusunan LKPD sekaligus pengungkapan dan penyajian laporan sewajar mungkin.

Dalam konteks teori sinyal dalam pemerintahan, pemerintah berusaha memberikan sinyal yang baik kepada rakyat. Tujuannya adalah untuk mengurangi asimetsi informasi agar rakyat dapat terus mendukung pemerintah yang saat ini berjalan sehingga pemerintahan dapat berjalan dengan baik. Laporan keuangan dapat dijadikan sarana untuk memberikan sinyal kepada rakyat. Kinerja pemerintahan yang baik perlu diinformasikan kepada rakyat baik sebagai bentuk pertanggungjawaban atas kepercayaan terhadap pemerintahan.

Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah (SIZE) terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Sumarjo (2010) dan Lesmana (2010) menggunakan total aset Pemerintah daerah sebagai proksi untuk variabel ukuran Pemerintah daerah karena aset menunjukkan sumber daya ekonomi yang dikuasai dan atau dimiliki pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan dapat diperoleh.

Berdasarkan teori agensi, pihak prinsipal mendelegasikan suatu pekerjaan kepada pihak agen yang melaksanakan pekerjaan tersebut. Dalam konteks organisasi pemerintahan, rakyat memberikan mandat kepada pemerintah sebagai agen untuk menjalankan tugas pemerintahan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat. Semakin besar ukuran pemerintah maka semakin besar pula tuntutan rakyat untuk menyajikan laporan

keuangan pemerintahan secara lengkap sebagai upaya peningkatan transparansi dan mengurangi asimetri informasi. Dari uraian tersebut, maka hipotesis pada penelitian ini adalah:

H_1 = Ukuran pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD

Pengaruh Rasio Kemandirian (MANDIRI) terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Rasio kemandirian keuangan daerah adalah rasio yang menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai pendapatan yang diperlukan daerah dibandingkan dengan pendapatan daerah yang berasal dari sumber lain, yaitu transfer pemerintah pusat dan pinjaman. Kemandirian keuangan daerah menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah.

Lesmana (2010) menemukan bahwa kemandirian keuangan daerah memiliki pengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Semakin tinggi rasio kemandirian keuangan daerah maka semakin tinggi pula pengungkapan yang dilakukan dalam LKPD. Hal ini terjadi karena semakin meningkatnya tuntutan akuntabilitas publik memaksa pemerintah daerah mempertanggungjawabkan sumber daya yang telah dipakai kepada masyarakat sebagai objek pajak. Dari uraian tersebut, maka hipotesis pada penelitian ini adalah:

H_2 = Rasio kemandirian pemerintah daerah (MANDIRI) berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD

Pengaruh Diferensiasi Fungsional (SKPD) terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Diferensiasi fungsional atau sering disebut sebagai Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) adalah pelaksana fungsi eksekutif yang harus berkoordinasi agar penyelenggaraan pemerintahan berjalan dengan baik. SKPD merupakan entitas akuntansi yang wajib melakukan pencatatan atau transaksi-transaksi yang terjadi di lingkungan pemerintah daerah. Standar Akuntansi Pemerintahan menjelaskan bahwa SKPD merupakan entitas akuntansi yang diwajibkan menyusun dan menyampaikan laporan keuangan yang terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca SKPD dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) untuk dikonsolidasikan menjadi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

Menurut Khasanah (2014), semakin sedikit diferensiasi fungsional semakin tinggi tingkat pengungkapan. Karena semakin sedikit diferensiasi fungsional maka kompleksitas semakin menurun yang menyebabkan tingkat pengungkapan semakin tinggi atau pengungkapan yang lebih baik. Walaupun diferensiasi fungsional (SKPD) jumlahnya banyak namun kegiatan antar SKPD cenderung generik maka tidak membutuhkan banyak pengungkapan. Dari uraian tersebut, maka hipotesis pada penelitian ini adalah:

H_3 = Diferensiasi fungsional pemerintah daerah (SKPD) berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan LKPD

Pengaruh Pembiayaan Utang (DEBT) terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Kewajiban atau utang merupakan transaksi yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah (Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan No. 09). Patrick (2007) menyebutkan

pengukuran terbaik untuk pembiayaan utang adalah dengan membandingkan total utang dengan total aset karena aset adalah jaminan dari pembiayaan utang. Daniel (2013) menyatakan, perusahaan dengan rasio leverage yang tinggi memiliki kewajiban untuk menyediakan kebutuhan informasi kreditur jangka panjang, sehingga perusahaan akan menyediakan informasi secara lebih komprehensif. Dalam teori sinyal, perusahaan sebagai agent memiliki dorongan untuk memberikan informasi laporan keuangan kepada pihak eksternal, sebagai upaya untuk meningkatkan kredibilitas perusahaan di mata investor dan pemegang saham.

Dalam sektor swasta, laporan keuangan digunakan oleh kreditor sebagai alat untuk menilai kemampuan organisasi dalam membayar kewajibannya di masa yang telah ditentukan. Oleh karena itu, kreditor seringkali menghendaki pengungkapan yang lengkap pada laporan keuangan (Syafitri, 2012). Begitu halnya dengan sektor pemerintahan pihak kreditor akan menuntut pengungkapan yang lebih besar sebagai bentuk pertanggungjawaban transparansi dan akuntabilitas atas pembiayaan yang telah diberikan kreditor. Dari uraian tersebut, maka hipotesis pada penelitian ini adalah:

H_4 = Pembiayaan utang (DEBT) berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD

Pengaruh Intergovernmental Revenue (IRGOV) terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Intergovernmental revenue adalah jenis pendapatan pemerintah daerah yang berasal dari transfer pemerintah pusat kepada pemerintah daerah untuk membiayai operasi pemerintah daerah. *Intergovernmental revenue* merupakan bagian dari pendapatan yang berasal dari lingkungan eksternal dan besarnya ketergantungan pemerintah daerah dari transfer pemerintah pusat (Sumarjo, 2010).

Penelitian Syafitri (2012) menemukan bahwa tingkat ketergantungan pemerintah daerah berhubungan negatif terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Hasil ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Patrick (2007), semakin tinggi *intergovernmental revenue* tidak memberikan tekanan kepada pemerintah untuk meningkatkan pengungkapan LKPD. Hal ini terjadi karena kurangnya kontrol pemerintah pusat terhadap pengelolaan dana perimbangan, sehingga pemerintah daerah tidak terdorong untuk meningkatkan pengungkapan dalam LKPD. Dari uraian tersebut, maka hipotesis pada penelitian ini adalah:

H_5 = *Intergovernmental revenue* (IRGOV) berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan LKPD

Pengaruh Umur Pemerintah Daerah (AGE) terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Umur pemerintah daerah dapat diartikan seberapa lama pemerintah daerah ada (Mandasari, 2009). Secara legal, pembentukan suatu pemerintah daerah ditetapkan dalam suatu undang-undang. Variabel umur pemerintah daerah diukur berdasarkan sejak diterbitkannya peraturan perundangan pembentukan pemerintah daerah yang bersangkutan.

Syafitri (2012) menemukan pengaruh positif signifikan pada umur pemerintah terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Lesmana (2010) berpendapat semakin tua umur administratif pemerintah daerah mendorong pemerintah untuk melakukan pengungkapan lebih baik pada LKPD mereka. Hubungan positif signifikan terjadi karena semakin tua umur administratif pemerintah daerah semakin banyak pula informasi yang dimiliki untuk diungkapkan daripada daerah yang masih umur administratif tergolong muda atau masih baru berdiri. Dari uraian tersebut, maka hipotesis pada penelitian ini adalah:

H_6 = Umur pemerintah daerah (AGE) berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Tingkat pengungkapan LKPD adalah perbandingan antara pengungkapan yang telah disajikan dalam LKPD dengan pengungkapan yang seharusnya disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) menurut Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan Permendagri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah. Penelitian tingkat pengungkapan LKPD yang dilakukan adalah dengan menggunakan sistem *scoring*. Sistem *scoring* yang dimaksud adalah dengan membuat daftar checklist pengungkapan yang diwajibkan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan yang dilengkapi dengan peraturan yang terdapat pada Permendagri No. 13 tahun 2006. Checklist pengungkapan yang diwajibkan terdapat sebanyak 264 butir item pengungkapan. Penggunaan sistem *scoring* ini juga dilakukan oleh Liestiani (2008), Hilmi (2010), Syafitri (2012), dan Khasanah (2014). Variabel ukuran pemerintah daerah diukur dengan total aset (Lesmana, 2010; Hilmi, 2010; Syafitri, 2012). Rasio kemandirian dihitung dengan membagi pendapatan asli daerah dengan total pendapatan transfer dan total kewajiban (Lesmana, 2010; dan Syafitri, 2012). Jumlah SKPD diukur dengan menghitung jumlah SKPD kabupaten/kota pemerintah daerah (Lesmana, 2010; Hilmi, 2010; Syafitri, 2012; dan Khasanah, 2014). Pembiayaan utang diukur dengan dengan membagi total kewajiban dengan total ekuitas (Lesmana, 2010; dan Syafitri, 2012). *Intergovernmental revenue* diukur dengan membagi total dana perimbangan dengan total pendapatan (Patrick, 2007; Liestiani, 2008; Lesmana, 2010; Syafitri, 2012; Khasanah, 2014). Umur pemerintah daerah diukur berdasarkan sejak diterbitkannya peraturan perundangan pembentukan pemerintah daerah yang bersangkutan (Lesmana, 2010; dan Khasanah, 2014).

Penentuan Sampel

Penelitian ini menggunakan sampel pemerintahan yang ada di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012 dipilih berdasarkan metode sensus atau *total sampling*, artinya seluruh populasi menjadi anggota yang akan diamati sebagai sampel. Populasi dalam penelitian ini adalah LKPD kabupaten/kota Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012 yang telah diperiksa oleh BPK RI Perwakilan Provinsi Jateng. Provinsi Jawa Tengah terdiri atas 35 pemerintahan terdiri dari: 6 pemerintah kota dan 29 pemerintah kabupaten.

Metode Analisis

Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan regresi data panel sebagai berikut:

$$DISC_{it} = \beta_0 + \beta_1 SIZE_{it} + \beta_2 MANDIRI_{it} + \beta_3 SKPD_{it} + \beta_4 DEBT_{it} + \beta_5 IRGOV_{it} + \beta_6 AGE_{it} + \beta_7 d1t + \beta_8 d2t + \dots + \beta_{41} d34t + \epsilon_{it}$$

Keterangan:

- DISC : tingkat pengungkapan LKPD
- SIZE : ukuran pemerintah daerah
- MANDIRI : rasio kemandirian keuangan daerah
- SKPD : diferensiasi fungsional pemerintah daerah
- DEBT : pembiayaan utang pemerintah daerah
- IRGOV : *intergovernmental revenue*
- AGE : umur pemerintahan daerah
- i : cross-sections (kabupaten/kota)

t : time series (periode waktu pengamatan)
 ε : error

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan metode *total sampling* maka sampel LKPD tahun anggaran 2010-2012 di Provinsi Jawa Tengah yang sudah diperiksa oleh BPK, maka total sampel sebanyak 35 LKPD atau 105 pengamatan untuk 3 tahun pengamatan (2010, 2011, dan 2012).

Tabel 1
Hasil Uji Statistik Deskriptif

Variabel	N	Rata-rata	Tertinggi	Terendah	Deviasi Standar
DISC	105	158.4190	188	130	10.7218
SIZE	105	28.4510	29.5635	27.6751	0.4408
MANDIRI	105	0.1205	0.4626	0.0561	0.0627
SKPD	105	71.1238	187	23	39.1110
DEBT	105	0.0038	0.0299	0	0.0052
IRGOV	105	0.6966	0.8400	0.4601	0.0665
AGE	105	5.5687	7.1404	3.2580	0.8429

Sumber: data yang diolah dengan *eviews*

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah tingkat pengungkapan wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Variabel tingkat pengungkapan LKPD memiliki nilai minimum 130 dan nilai maksimum 188. Artinya bahwa jumlah pengungkapan LKPD terendah yang terdapat pada pemerintah daerah sampel adalah 130 LKPD, sedangkan jumlah pengungkapan LKPD tertinggi adalah 188 LKPD. Nilai rata-rata variabel ini sebesar 158.41 dan deviasi standar sebesar 10.7218. Hal ini menunjukkan bahwa pengungkapan LKPD yang dimiliki pemerintah daerah sampel rata-rata sebesar 158.41.

Variabel ukuran pemerintah daerah independen diukur dengan menggunakan proksi total aset yang dimiliki pemerintah daerah tersebut. Dalam uji regresi, total aset diubah ke dalam bentuk natural logaritma. Berdasarkan hasil uji statistik deskriptif pada tabel 4.2, rata-rata total aset pemerintah daerah adalah sebesar 28.4510 dengan deviasi standar 0.440846. Nilai total aset tertinggi dimiliki oleh Kota Surakarta pada tahun 2010-2013 lebih besar 1.11% dari rata-rata total aset dan nilai total aset terendah dimiliki oleh Kabupaten Rembang pada tahun 2010-2013 sebesar 0.77% di bawah rata-rata total aset. Variabel rasio kemandirian keuangan daerah independen diukur dengan menggunakan proksi pendapatan asli daerah dibagi dengan total pendapatan transfer ditambah dengan total kewajiban. Berdasarkan hasil statistik deskriptif 4.2, dapat dilihat bahwa rasio kemandirian keuangan daerah memiliki rata-rata sebesar 12.05% dengan deviasi standar 0.0627. Nilai kemandirian keuangan daerah tertinggi sebesar 46.26% dimiliki oleh Kota Semarang, dan rasio kemandirian keuangan terendah sebesar 5.61% dimiliki oleh Kabupaten Klaten. Hal ini berarti seluruh kota dan kabupaten di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012 mempunyai kemampuan untuk membiayai kegiatan operasionalnya sendiri dengan pendapatan asli daerah, tanpa pembiayaan dari pendapatan transfer dan hutang terhadap pihak luar. Variabel diferensiasi fungsional independen diukur dengan proksi jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Berdasarkan hasil statistik deskriptif pada tabel 4.2, jumlah SKPD terbanyak adalah Kabupaten Cilacap sebanyak 187 SKPD dan jumlah SKPD paling sedikit adalah Kabupaten Karanganyar sebanyak 23 SKPD. Nilai rata-rata variabel ini sebesar 71.12 dan deviasi standar sebesar 0.0627. Hal

ini menunjukkan bahwa pemerintah daerah kabupaten/kota di Provinsi Jawa Tengah memiliki rata-rata jumlah SKPD sebesar 71.12 SKPD. Variabel pembiayaan utang pemerintah daerah independen diukur dengan menggunakan proksi total kewajiban dibagi dengan total ekuitas. Berdasarkan hasil statistik deskriptif pada tabel 4.2, kabupaten/kota di Provinsi Jawa Tengah yang memiliki jumlah tingkat pembiayaan utang terbanyak adalah Kabupaten Grobogan sebanyak 2.99% dan tingkat pembiayaan yang paling rendah adalah Kabupaten Demak sebesar 0%. Nilai rata-rata variabel ini sebesar 0.38% dan deviasi standar sebesar 0.0052. Hal ini menunjukkan bahwa pemerintah daerah kabupaten/kota di Provinsi Jawa Tengah memiliki rata-rata jumlah pembiayaan utang sebesar 0.38%. Variabel tingkat ketergantungan pemerintah daerah independen diukur dengan menggunakan proksi total dana perimbangan dibagi dengan total pendapatan. Berdasarkan hasil statistik deskriptif pada tabel 4.2, kabupaten/kota di Provinsi Jawa Tengah yang memiliki jumlah tingkat ketergantungan pemerintah daerah terbanyak adalah Kabupaten Pekalongan sebanyak 84% dan tingkat ketergantungan pemerintah daerah yang paling rendah adalah Kota Semarang sebesar 46%. Nilai rata-rata variabel ini sebesar 69.66% dan deviasi standar sebesar 0.0665. Hal ini menunjukkan bahwa pemerintah daerah kabupaten/kota di Provinsi Jawa Tengah memiliki rata-rata jumlah tingkat ketergantungan pemerintah daerah terhadap pemerintah pusat sebesar 69.66%. Variabel umur pemerintahan independen diukur dengan menggunakan proksi umur berdirinya pemerintahan suatu daerah berdasarkan undang-undang pembentukan daerah. Berdasarkan hasil statistik deskriptif pada tabel 4.2, kabupaten/kota di Provinsi Jawa Tengah yang memiliki umur pemerintahan tertua adalah Kota Salatiga berusia 1262 tahun pada tahun 2013 dan umur pemerintahan termuda adalah Kabupaten Magelang berusia 26 tahun. Nilai rata-rata variabel ini sebesar 358.6952 dan deviasi standar sebesar 0.8429. Hal ini menunjukkan pemerintah daerah provinsi Jawa Tengah memiliki rata-rata jumlah umur pemerintahan sebesar 358.6952.

Tabel 2
Hasil Uji Hipotesis

Variabel	Koefisien	t-Statistic	Prob.
C	99.28112	0.297441	0.7671
SIZE	3.472644	0.868259	0.3885
MANDIRI	-5.098398	-0.212342	0.8325
SKPD	0.024438	0.659418	0.5120
DEBT	-52.66911	-0.460594	0.6467
IRGOV	-10.75592	-1.081471	0.2835
AGE	-5.943134	-0.088947	0.9294
R-squared			0.925
Adjusted R Squared			0.879
F-statistic			193.0718
Prob(F-Statistic)			0.000000

Sumber: data yang diolah dengan eviews

Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan regresi data panel. Ada 3 metode yang bisa digunakan dalam mengolah data panel, yaitu *pooling least square* (*Common Effect*), pendekatan efek tetap (*Fixed Effect*), pendekatan efek random (*Random Effect*). Untuk memperoleh hasil yang terbaik maka perlu dilakukan pengujian model terbaik dengan melakukan uji Chow dan uji Hausman. Berdasarkan pengujian tersebut maka dapat disimpulkan metode terbaik adalah dengan pendekatan efek tetap (*fixed effect model*).

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa variabel ukuran pemerintah daerah independen berpengaruh secara positif dan tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Variabel ukuran pemerintah daerah independen memiliki tingkat signifikansi 0.3885 dan secara statistik tidak signifikan bahkan pada $\alpha = 10\%$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis pertama ditolak. Hasil ini sesuai dengan Yulianingtyas dan Suhardjanto (2011) yang menyatakan bahwa pemerintah daerah dengan total aset yang besar memiliki masalah birokrasi yang lebih besar pula sehingga proses penerapan SAP yang lebih rumit jika dibandingkan dengan pemerintah daerah yang lebih kecil. Organisasi dengan size yang lebih kecil memiliki sifat yang lebih fleksibel (Cohen dan Kaimenakis, 2008).

Variabel ukuran pemerintah daerah tidak signifikan sebagai akibat aset-aset suatu daerah bersumber dari APBD yang diperoleh berdasarkan pajak dan retribusi dari masyarakat. Hal tersebut sudah diatur dalam Undang-Undang No. 25 tahun 1999 tentang keuangan antar pemerintah pusat dan daerah. Masyarakat sebagai prinsipal memiliki kewajiban untuk berpartisipasi dalam penerimaan daerah, jadi terlepas dari apakah pemerintah mengelola aset dengan benar atau tidak, pemerintah akan memiliki penerimaan pendapatan (salah satu bagian dari aset) daerah itu sendiri. Dengan demikian, semakin besar nilai aset yang dimiliki tidak mendorong pemerintah daerah meningkatkan tingkat pengungkapan laporan keuangannya.

Dari hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa variabel rasio kemandirian keuangan independen berpengaruh secara negatif dan tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Variabel rasio kemandirian keuangan independen memiliki tingkat signifikansi 0.8325 dan secara statistik tidak signifikan bahkan pada $\alpha = 10\%$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis kedua ditolak. Hasil ini sejalan dengan penelitian Syafitri (2012) yang menemukan hubungan tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Variabel rasio kemandirian pemerintah daerah tidak signifikan sebagai akibat rendahnya tuntutan akan transparansi dan akuntabilitas dari masyarakat. Hasil ini membuktikan semakin besarnya rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah tidak mendorong pemerintah meningkatkan tingkat pengungkapan laporan keuangannya.

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis bisa disimpulkan bahwa hipotesis ketiga ditolak, diferensiasi fungsional atau jumlah SKPD tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota periode 2010/2012. Tidak tepatnya pengaruh jumlah SKPD terhadap tingkat pengungkapan LKPD karena berdasarkan hasil pemeriksaan sistem pengendalian intern pemerintah daerah oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sering menemukan pengelolaan dan penatausahaan keuangan SKPD belum menjalankan tugas dan fungsi sesuai ketentuan. Penelitian ini dibuktikan daerah dengan tingkat pengungkapan LKPD tertinggi yaitu Kabupaten Klaten sebanyak 188 pengungkapan hanya terdiri atas 52 SKPD atau 27% di bawah rata-rata SKPD, sedangkan daerah Kabupaten Cilacap sebagai SKPD tertinggi sebanyak 187 SKPD hanya memiliki 140 pengungkapan atau 11% di bawah rata-rata tingkat pengungkapan LKPD. Dengan demikian diferensiasi fungsional atau jumlah SKPD tidak mendorong pemerintah meningkatkan tingkat pengungkapan laporan keuangannya.

Dalam penelitian ini, pembiayaan utang memiliki pengaruh tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota periode 2010/2012 atau dengan kata lain hipotesis keempat ditolak. Hasil pengujian ini sejalan dengan penelitian Lesmana (2010) dan Syafitri (2012) yang menunjukkan bahwa tidak ada pengaruh pembiayaan utang terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Besar kecilnya hutang yang dimiliki pemerintah tidak serta merta membuat pemerintahan tersebut meningkatkan pengungkapan pada LKPD. Dalam penelitian ini dibuktikan nilai rata-rata tingkat pembiayaan hutang ialah 0,0038 atau hanya 0,38% artinya bahwa memang tingkat pembiayaan pemerintah melalui hutang sangat kecil sehingga tidak memberikan pengaruh berarti pada pemerintah

terkait dan juga tingkat pengungkapannya. Santoso (2003) menemukan pemerintah daerah belum memanfaatkan potensi pinjaman daerah secara optimal untuk pembiayaan daerah. Hal ini juga ditunjukkan dengan kecilnya tingkat pembiayaan utang, bahkan adanya pemerintah daerah yang tidak melakukan pinjaman. Sehingga kewenangan yang dimiliki pemerintah untuk memajukan pemerintahannya justru tidak dioptimalkan. Dalam sektor pemerintahan pihak pemberi pinjaman dalam hal ini kreditur tidak serta merta memiliki andil dalam pengambil keputusan pihak debitur (pemerintah daerah yang menerima pinjaman) sehingga pembiayaan utang tidak memberikan tekanan kepada pemerintah daerah untuk meningkatkan pengungkapan LKPD. Hal ini juga mendukung bahwa pembiayaan utang tidak mendorong pemerintah meningkatkan tingkat pengungkapan laporan keuangannya.

Variabel *intergovernmental revenue* atau tingkat ketergantungan pemerintah daerah berpengaruh secara negatif dan tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis kelima ditolak. Hasil ini sesuai dengan dugaan awal yang mengatakan bahwa *intergovernmental revenue* memiliki hubungan tidak searah dengan tingkat pengungkapan LKPD. Dengan kata lain, semakin tinggi tingkat ketergantungan pemerintah daerah dengan pemerintah pusat tidak memberikan tekanan kepada pemerintah daerah untuk meningkatkan tingkat pengungkapan LKPD. Hasil penelitian ini sejalan dengan Patrick (2007) yang menyatakan bahwa tingkat ketergantungan pemerintah daerah berpengaruh negatif terhadap penerapan inovasi GASB 34. Yuliana dan Wibisono (2012) menemukan bahwa tingkat ketergantungan pemerintah daerah kabupaten/kota se-Jawa Timur terhadap pemerintah pusat masih tergolong tinggi ditunjukkan dengan pendapatan PAD yang belum maksimal, pemanfaatan potensi pinjaman daerah masih rendah. Liestiani (2008) menyatakan dalam penelitiannya bahwa pemerintah pusat selama ini kurang memberikan kontrol terhadap penggunaan dana perimbangan sehingga pemerintah daerah tidak memiliki dorongan untuk meningkatkan pengungkapan dalam LKPD pemerintah daerah.

Variabel umur pemerintahan independen berpengaruh secara positif dan tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD atau dengan kata lain dapat disimpulkan bahwa hipotesis keenam ditolak. Hipotesis awal menyatakan bahwa semakin tua umur suatu daerah semakin tinggi tingkat pengungkapannya sebagai hasil dari pengalaman yang telah lama. Walaupun demikian hal tersebut tidak terbukti akibat adanya sifat monoton dalam penyusunan LKPD. Pemerintah daerah cenderung untuk melakukan pengungkapan dalam laporan keuangannya sama seperti periode sebelumnya walaupun setelah pemeriksaan oleh BPK. Sifat monoton itulah yang mengakibatkan tidak adanya pengaruh signifikan antara variabel umur pemerintahan daerah dengan tingkat pengungkapan LKPD. Selain itu faktor yang mungkin mempengaruhi adalah kualitas sumber daya manusia dalam menyusun LKPD yang sesuai dengan SAP. Sumber daya manusia yang cakap sangat dibutuhkan dalam menyusun LKPD yang sesuai dengan SAP. Oleh karena itu dapat disimpulkan bahwa variabel umur pemerintahan tidak mendorong pemerintah untuk meningkatkan pengungkapan dalam LKPD kabupaten/kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012.

KESIMPULAN

Kesimpulan dari penelitian ini ialah tidak satupun dari variabel yang diuji yang menunjukkan adanya pengaruh signifikan, atau dengan kata lain variabel ukuran pemerintah daerah, rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah, diferensiasi fungsional pemerintah daerah, pembiayaan utang pemerintah daerah, tingkat ketergantungan pemerintah daerah terhadap pemerintah pusat, dan umur pemerintahan daerah tidak

berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yaitu *pertama*, menggunakan data selama 3 tahun pengamatan yang mungkin menyebabkan kekurangan dalam mengukur *trend* pengungkapan secara akurat. *Kedua*, penelitian ini digunakan indeks pengungkapan dengan bobot yang sama. *Ketiga*, dalam penelitian ini digunakan faktor-faktor yang secara umum berdasarkan karakteristik pemerintah daerah dan kurang memperhatikan faktor lain yang mungkin lebih berpotensi.

Berangkat dari keterbatasan tersebut, maka saran yang dapat diajukan adalah *pertama*, penelitian ini dapat ditindaklanjuti dengan penelitian lain untuk menemukan bukti empiris mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan LKPD dengan memperhatikan kualitas dan karakteristik sumber daya manusia secara spesifik seperti kepala daerah maupun penyusun LKPD, atau berdasarkan rewiu LKPD oleh inspektorat. *Kedua*, penelitian-penelitian selanjutnya diharapkan dapat menggunakan data laporan keuangan pemerintah daerah yang paling baru, misalnya laporan keuangan pemerintah daerah pada tahun anggaran 2014 atau 2015 dan periode waktu yang lebih panjang sehingga lebih berpotensi mengukur perkembangan tingkat pengungkapan LKPD. *Ketiga*, sehubungan dengan pada tahun 2010 pemerintah telah mengeluarkan peraturan standar akuntansi pemerintahan yang terbaru yaitu PP Nomor 71 Tahun 2010 namun pada praktiknya masih banyak pemerintah daerah yang masih menggunakan basis kas maupun basis kas menuju akrual maka diharapkan pada penelitian selanjutnya digunakan laporan keuangan yang telah mengacu pada basis akrual sesuai PP Nomor 71 Tahun 2010.

REFERENSI

- Cohen, S and N Kaimenakis. 2008. *An Empirical Investigation of Greek Municipalities Quality of Financial Reporting*. Diakses dari <http://www.ssrn.com>
- Daniel, Niko Ulfandri. 2013. *Pengaruh Ukuran Perusahaan, Leverage dan Likuiditas terhadap Luas Pengungkapan Laporan Keuangan (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia)*. Skripsi Sarjana. Universitas Padang.
- Hilmi, Amiruddin Zul. 2010. *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi*. Jurnal ASPAK No. 17 Universitas Indonesia.
- Khasanah, Nur Lailatul. 2014. *Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas, dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Skripsi Sarjana. Universitas Diponegoro.
- Lesmana, Sigit I. 2010. *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib di Indonesia*. Thesis, Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret. Surakarta.
- Liestiani, Annisa. 2008. *Pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota di Indonesia untuk Tahun Anggaran 2006*. Skripsi Sarjana. Fakultas Ekonomika Universitas Indonesia. Depok.

- Mandasari, Putriesti. 2009. *Practices of Mandatory Disclosure Compliance in Indonesian Local Government*. Tesis Master. Universitas Sebelas Maret.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi Publisher.
- _____. 2004. *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*. Yogyakarta: Andi Publisher.
- Patrick, Patricia A. 2007. *The determinants of organizational innovativeness: The Adoption of GASB 34 in Pennsylvania local government*. Ph.D. dissertation, The Pennsylvania State University, United States–Pennsylvania. Retrieved August 8, 2011, from Accounting & Tax Periodicals. (Publication No. AAT 3266180).
- _____. 1999. *Undang-Undang RI No. 25 Tahun 1999 Tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah*.
- _____. 2003. *Undang-Undang RI No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara*.
- _____. 2004. *Undang-Undang RI No. 32 Tahun 2004 Tentang Pemerintah Daerah*.
- _____. 2010. *Peraturan Pemerintah RI No. 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*.
- _____. 2006. *Permendagri RI No. 13 Tahun 2006 Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah*.
- Santoso, Rokhedi P. 2003. *Analisis Pinjaman Sebagai Potensi Pembiayaan Pembangunan Daerah: Studi Kasus Daerah Istimewa Jogjakarta*. Jurnal Ekonomi Pembangunan, volume 8, No. 2.
- Sumarjo, Hendro. 2010. *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah*. Skripsi Sarjana Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret. Surakarta.
- Syafitri, Febriyani. 2012. *Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan*. Skripsi Sarjana. FEUI. Depok.
- Wibisono, Nurharibnu., Yuliana, Lya. 2012. *Analisis Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah Terhadap Pemerintah Pusat Pada Kabupaten/Kota Se-Jawa Timur*. Ekomaks, volume 1, No. 1.
- Yulianingtyas, Rena Rukmita., Suhardjanto, Djoko. 2011. *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Kabupaten/Kota di Indonesia)*. Jurnal Akuntansi dan Auditing, volume 5, No. 1.