

**PENGARUH KARAKTERISTIK PEMERINTAH DAERAH TERHADAP
KEPATUHAN PENGUNGKAPAN WAJIB DALAM LAPORAN KEUANGAN
PEMERINTAH DAERAH
(Studi Empiris pada Kabupaten/Kota di Indonesia)**

Djoko Suhardjanto
Universitas Sebelas Maret
Rena Rukmita Yulianingtyas
Universitas Sebelas Maret

ABSTRACT

The purpose of this study is to examine the influence of local government characteristics towards mandatory disclosure compliance of financial statement. Local government characteristics used in this research are size, the number of Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD), type of local government. This research also used control variable such as the total number of Parliament members and location of local government. This research focuses on the disclosure compliance of balance sheet stated in SAP. 100 financial statements of municipalities are chosen as samples, but there are only 51 samples that can be used in this research. The results of descriptive statistic show that the average level of mandatory disclosure compliance in Indonesian municipalities is 30.85%. The maximum level of mandatory disclosure compliance in Indonesian municipalities is 50.88% (Kabupaten Sinjai), while the minimum level is 14.70% (Kota Sukabumi). The results of regression analysis show that the number of parliament members as control variable ($\beta = 0.090$ and p -value of 0.049) are significant predictor for the level of mandatory disclosure compliance towards SAP, while size, the number of SKPD, and type of local government as local government characteristics doesn't influence mandatory disclosure compliance of financial statement. The finding is expected to have some contributions for local government's, especially for policy makers and regulators. The implications of this study are the regents need to encourage the disclosure compliance with SAP, and apply reward and punishment system regarding mandatory disclosure.

Keywords: mandatory disclosure, governmental accounting standard (SAP), local government characteristics

PENDAHULUAN

Dalam rangka mewujudkan tata kelola yang baik (good governance), pemerintah terus melakukan usaha-usaha untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara yang mencakup bidang peraturan perundang-undangan, kelembagaan sistem, dan peningkatan kualitas Sumber Daya Manusia (SDM). UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara mewajibkan Presiden dan Gubernur/Bupati/Walikota untuk menyampaikan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD

berupa laporan keuangan yang setidaknya meliputi Laporan Realisasi APBN/APBD, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Laporan keuangan perlu diaudit terlebih dahulu serta harus dilampiri dengan pengungkapan (Wulandari, 2009) karena laporan keuangan merupakan salah satu bentuk mekanisme pertanggungjawaban dan sebagai dasar untuk pengambilan keputusan bagi pihak eksternal (Fitria, 2006). Pengungkapan dalam laporan keuangan dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu pengungkapan wajib (Mandatory Disclosure) dan pengungkapan

sukarela (Voluntary Disclosure) (Na'im dan Rakhman, 2000). Pengungkapan wajib merupakan pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh standar akuntansi yang berlaku.

Dalam sektor publik (pemerintahan), standar akuntansi yang digunakan adalah SAP (Standar Akuntansi Pemerintahan) yang telah ditetapkan sesuai Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005. Standar Akuntansi Pemerintahan sangat penting untuk transparansi dan akuntabilitas suatu organisasi publik (Patton dan Bean, 2001). Beberapa pengungkapan yang terdapat dalam SAP (Standar Akuntansi Pemerintahan) merupakan pengungkapan wajib (mandatory disclosure) yang harus dibuat oleh pemerintah. Kesesuaian format penyusunan dan penyampaian laporan keuangan yang sesuai dengan standar akuntansi, akan mencerminkan kualitas, manfaat, dan kemampuan laporan keuangan itu sendiri (Suhardjanto, Rusmin, Mandasari, dan Brown, 2010). Dengan mengikuti standar yang telah ditetapkan, maka Pemerintah Daerah telah mentaati SAP. Lebih lanjut, laporan keuangan tersebut telah memenuhi kriteria transparansi bagi pengguna laporan keuangan (Bapepam, 2003).

Patrick (2007) meneliti tentang komponen organisasi yang digunakan sebagai faktor yang mempengaruhi inovasi administratif GASB 34 di Pennsylvania. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ukuran daerah, functional differentiation, umur daerah, dan intergovernmental revenue merupakan karakteristik yang berpengaruh positif terhadap penerapan inovasi administratif GASB 34.

Hasil penelitian tersebut berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Suhardjanto et al. (2010). Dalam penelitiannya, Suhardjanto et al. (2010) menggunakan dua komponen organisasi Patrick (2007) sebagai karakteristik pemerintah daerah, sedangkan kepatuhan pengungkapan wajib dengan yang sesuai dengan SAP merupakan sebuah inovasi administratif di Indonesia. Hasil penelitian menunjukkan bahwa hanya latar belakang pendidikan kepala pemerintahan dan intergovernmental revenue (jumlah dana perimbangan daerah) yang berpengaruh positif terhadap kesesuaian pengungkapan wajib pemerintah daerah.

Penelitian ini mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Suhardjanto et al. (2010). Perbedaannya adalah peneliti menambahkan satu variabel baru, yaitu status daerah sebagai variabel yang dapat menjelaskan karakteristik pemerintah daerah. Selain itu, peneliti juga menambahkan variabel kontrol yaitu lokasi pemerintah daerah dan jumlah anggota DPRD yang bertujuan untuk menghindari adanya bias yang mungkin dapat dipengaruhi oleh faktor lain di luar karakteristik daerah (Miranti, 2009).

Hasil penelitian Suhardjanto et al. (2010) menunjukkan bahwa nilai rerata pengungkapan wajib pemerintah daerah di Indonesia tahun 2006 adalah sebesar 51,56%. Hal ini menunjukkan bahwa pemerintah daerah belum sepenuhnya mengungkapkan elemen pengungkapan wajib akuntansi. Hasil penelitian tersebut sejalan dengan pernyataan Ketua BPK Anwar Nasution bahwa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah tahun 2006 belum sesuai standar. Berdasarkan pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK (Badan Pemeriksa Keuangan) pada 362 LKPD (Laporan Keuangan Pemerintah Daerah) tahun 2006, sebanyak 359 (99%) LKPD tidak disusun dan disajikan semestinya (Sindo, 2010). Berdasarkan kondisi di atas, peneliti tertarik untuk meneliti beberapa faktor yang mempengaruhi kepatuhan pengungkapan wajib pemerintah daerah di Indonesia terhadap SAP.

Penelitian ini sangat penting karena dapat mengetahui sejauh mana tingkat kepatuhan pengungkapan wajib akuntansi pemerintah daerah di Indonesia. Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi bahan masukan kepada pemerintah dalam membuat kebijakan akuntansi sektor publik serta peningkatan transparansi dan akuntabilitas demi terwujudnya good governance.

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

SAP (Standar Akuntansi Pemerintahan)

Standar Akuntansi Pemerintahan adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah (PP No. 24/2005). Dengan demikian,

SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia (Bastian, 2005). SAP dibutuhkan dalam rangka penyusunan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD berupa laporan keuangan yang setidaknya meliputi Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan. Dengan diberlakukannya SAP dalam pertanggungjawaban keuangan pemerintah, diharapkan akan menghasilkan sebuah laporan pertanggungjawaban yang bermutu; memberikan informasi yang lengkap; akurat dan mudah dipahami berbagai pihak terutama DPR dan BPK dalam menjalankan tugasnya (PP No. 24/2005).

Pengungkapan Wajib (Mandatory Disclosure)

Pengungkapan (disclosure) berkaitan dengan cara pemberitaan atau penjelasan hal-hal informatif yang dianggap penting dan bermanfaat bagi pemakai selain apa yang dapat dinyatakan melalui statement keuangan utama (Suripto, 1999). Secara umum, tujuan pengungkapan adalah menyajikan informasi yang dipandang perlu untuk mencapai tujuan pelaporan keuangan dan untuk melayani berbagai pihak yang mempunyai kepentingan berbeda-beda. Definisi pengungkapan wajib dalam hubungannya dengan persyaratan yang ditetapkan oleh standar adalah pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh standar akuntansi yang berlaku (Naim dan Rakhman, 2000).

Guna memenuhi transparansi dan akuntabilitas, pemerintah dituntut untuk menyajikan dan mengungkapkan elemen akuntansi LKPD sesuai dengan standar yang berlaku, yaitu SAP. SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum (Bastian, 2005), sehingga kesesuaian pengungkapan dengan standar akuntansi merepresentasikan kepatuhan terhadap SAP. Penelitian ini berfokus pada pengungkapan wajib pada pos-pos neraca LKPD (lihat Lampiran) karena laporan neraca daerah akan memberikan informasi penting kepada manajemen pemerintah daerah (Kepala Daerah, Kepala Birokrasi, Bagian Keuangan, serta Kepala Dinas), pihak legislatif daerah, para kreditur, serta masyarakat luas (Bastian, 2006) tentang posisi

keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas dana pada tanggal tertentu (PP No. 24/2005).

Karakteristik Daerah

Karakteristik adalah ciri-ciri khusus; mempunyai sifat khas (kekhususan) sesuai dengan perwatakan tertentu yang membedakan sesuatu (orang) dengan sesuatu yang lain (Poerwadarminta, 2006). Dengan demikian, karakteristik pemerintah daerah merupakan ciri-ciri khusus yang melekat pada pemerintah daerah, menandai sebuah daerah, dan membedakannya dengan daerah lain.

Choiriyah (2010) menyatakan bahwa karakteristik perusahaan dapat menjelaskan variasi luas pengungkapan sukarela dalam laporan tahunan. Karakteristik perusahaan merupakan prediktor kualitas pengungkapan. Pernyataan tersebut dapat diterapkan dalam sebuah daerah. Karakteristik pemerintah daerah diharapkan dapat menjelaskan kepatuhan pengungkapan wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah sehingga karakteristik pemerintah daerah merupakan prediktor kepatuhan pengungkapan wajib. Karakteristik pemerintah daerah dapat berupa ukuran daerah, kesejahteraan, functional differentiation, umur daerah, latar belakang pendidikan kepala daerah, leverage daerah, dan intergovernmental revenue (Suhardjanto et al., 2010). Penelitian ini menggunakan size, jumlah SKPD, dan status daerah sebagai proksi dari karakteristik pemerintah daerah.

Ukuran (size) merupakan salah satu elemen dari struktur organisasi (Patrick, 2007). Terdapat banyak bukti yang mendukung ide bahwa ukuran sebuah organisasi secara signifikan mempengaruhi struktur organisasi. Organisasi-organisasi besar lebih cenderung memiliki banyak aturan dan ketentuan daripada organisasi kecil (wikipedia.com, 2010).

Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) merepresentasikan diferensiasi fungsional di pemerintahan Indonesia. Pemerintah daerah dibagi menjadi beberapa diferensiasi fungsional atau sub unit yang berbeda, yang disebut dengan SKPD (Suhardjanto et al., 2010). SKPD memiliki

kedudukan sebagai unsur pembantu kepala daerah (www.bappeda.kutaikartanegarakab.go.id, 2009).

Status daerah merupakan suatu pengakuan nasional sebuah daerah sebagai suatu kabupaten atau kota. Kabupaten dan kota adalah pembagian wilayah administratif di Indonesia setelah propinsi. Secara umum, baik kabupaten dan kota memiliki wewenang yang sama yaitu mengatur dan mengurus pemerintahannya sendiri (wikipedia.com, 2010).

Pengembangan Hipotesis

Size (Ukuran Daerah)

Ukuran daerah adalah prediktor signifikan untuk kepatuhan akuntansi (Patrick, 2007). Kabupaten/Kota dengan total aset yang lebih besar akan lebih kompleks dalam menjaga dan mengelola asetnya. Konsekuensinya, pemerintah daerah perlu mengungkapkan lebih lanjut tentang daftar aset yang dimiliki, pemeliharaan, dan pengelolaannya (Suhardjanto et al., 2010). Oleh karena itu, pemerintah daerah tersebut akan menaruh perhatian yang lebih tinggi dalam pengungkapan sesuai dengan standar akuntansi (Patrick, 2007; Cohen dan Kaimenakis, 2008). Kabupaten/Kota dengan aset yang lebih besar akan lebih mungkin untuk memenuhi SAP daripada pemerintah daerah dengan pendapatan daerah yang lebih kecil. Penelitian Patrick (2007) dan Cohen dan Kaimenakis (2008) membuktikan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap pengungkapan. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dikembangkan hipotesis:

H1 : terdapat pengaruh positif size daerah terhadap kepatuhan pengungkapan wajib

Jumlah SKPD

Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) merepresentasikan diferensiasi fungsional di pemerintahan Indonesia. Diferensiasi fungsional suatu daerah secara positif berhubungan dengan inovasi administratif (Damanpour, 1991; Patrick, 2007). SKPD merupakan suatu sarana dalam berbagi ide, informasi, dan inovasi (Damanpour, 1991). Oleh karena itu, keberadaan SKPD dalam suatu daerah, gagasan-gagasan, informasi, dan inovasi yang lebih banyak akan memunculkan suatu pengungkapan.

Sebagai konsekuensinya, akan terdapat tekanan untuk mengungkapkan sesuai dengan SAP (Suhardjanto, dkk, 2010). Pemerintah daerah dengan jumlah SKPD lebih banyak akan lebih menerapkan pengungkapan wajib sesuai dengan SAP daripada pemerintah daerah yang memiliki jumlah SKPD yang lebih sedikit. Hal ini sejalan dengan penelitian Patrick (2007) dan Damanpour (1991). Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dikembangkan hipotesis:

H2 : terdapat pengaruh positif jumlah SKPD terhadap kepatuhan pengungkapan wajib

Status Daerah

Analisis atas pengaruh status/jenis daerah dalam penelitian ini perlu untuk memberikan bukti bahwa kelengkapan pengungkapan wajib berkaitan dengan status daerah sebagai kota atau kabupaten (Abdullah, 2004). Pandangan bahwa jenis daerah mempengaruhi kelengkapan pengungkapan dikarenakan adanya perbedaan karakteristik masyarakat dan struktur pendapatan berimplikasi pada kontrol sosial yang berbeda pula (Abdullah, 2004). Masyarakat kota memiliki kontrol sosial yang lebih kuat (Abdullah, 2004). Dengan adanya kontrol sosial tersebut, tuntutan gencar dilakukan oleh masyarakat kepada pemerintah agar terselesaikan pemerintahan yang baik sejalan dengan meningkatnya pengetahuan masyarakat serta adanya pengaruh globalisasi menuntut adanya keterbukaan (Herminingsih, 2009). Berdasarkan uraian tersebut, dapat ditarik sebuah logika bahwa daerah yang berstatus kota akan lebih melakukan pengungkapan wajib sesuai dengan SAP. Sejalan dengan penelitian Abdullah (2004), maka dapat dikembangkan hipotesis:

H3 : terdapat pengaruh status daerah terhadap kepatuhan pengungkapan wajib

METODA PENELITIAN

Populasi, Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah pemerintah daerah, DPRD, dan LKPD Kabupaten/Kota di Indonesia tahun 2008 yang telah diaudit oleh BPK. Total populasi adalah 333 kabupaten/kota di bawah

33 propinsi (bpk.go.id, 2008). Dari populasi tersebut diambil sampel sebanyak 100 LKPD. Jumlah sampel tersebut telah memenuhi jumlah minimum pengambilan sampel, karena dalam metode analisis regresi berganda dibutuhkan jumlah sampel minimum sepuluh kali jumlah variabel independennya (Sekaran, 2006).

Teknik pengambilan sampel dilakukan secara judgment-sampling, yang berarti sampel diambil berdasarkan kriteria yang telah ditetapkan (Jogiyanto, 2005). Data LKPD diambil dari Laporan Hasil Pemeriksaan BPK Semester I Tahun 2009 yang terdapat dalam situs resmi BPK. Sedangkan data non keuangan diambil dari website resmi tiap pemerintah daerah.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Penelitian ini terdiri dari variabel independen, dependen, dan variabel kontrol dengan definisi dan pengukuran sebagai berikut:

1. Variabel Independen

a. Ukuran Daerah (Size)

Menurut Cohen dan Kaimenakis (2010), ukuran perusahaan/organisasi adalah prediktor signifikan untuk kepatuhan akuntansi. Size dapat diukur dengan berbagai cara, antara lain jumlah karyawan, jumlah aktiva, total pendapatan, dan tingkat produksi (Damanpour, 1991). Penelitian ini menggunakan log dari total aset pemerintah daerah sebagai pengukuran dari size. Size digunakan di beberapa penelitian seperti Black, Jang, dan Kim (2003), Patrick (2007), dan Suhardjanto et al. (2010).

b. Jumlah SKPD

Satuan Kerja Perangkat Daerah pada setiap daerah memiliki size dan fungsi yang berbeda-beda. Beberapa perangkat daerah yang termasuk dalam SKPD dalam penelitian ini adalah Sekretariat Daerah, Sekretariat Dewan, Lembaga Teknis Daerah, Inspektorat, dan Dinas Daerah (www.bappeda.kutaikartanegarakab.go.id, 2009). Pengukuran jumlah SKPD dalam penelitian ini menggunakan total seluruh SKPD yang terdapat dalam suatu daerah. Variabel ini digunakan di dalam penelitian Damanpour (1991), Patrick (2007), dan Suhardjanto et al. (2010).

c. Status Daerah

Pandangan bahwa status daerah mempengaruhi kelengkapan pengungkapan dikarenakan adanya perbedaan karakteristik masyarakat dan struktur pendapatan yang dapat berimplikasi pada kontrol sosial yang berbeda pula (Abdullah, 2004). Kontrol sosial pada penduduk kota cenderung lebih kuat, sehingga Pemerintah Daerah yang berstatus sebagai Kota akan cenderung mematuhi standar akuntansi. Status daerah diukur dengan menggunakan skor. Jika status daerah adalah Kabupaten, diberi skor 1 (satu) dan jika status daerah adalah Kota, diberi skor 2 (dua). Variabel ini digunakan dalam penelitian Retnoningsih (2009) dan Abdullah (2004).

2. Variabel Dependen

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah kepatuhan pengungkapan wajib dalam LKPD Kabupaten/Kota tahun 2008. Untuk mengetahui tingkat kepatuhan pengungkapan wajib dalam Neraca LKPD setiap Kabupaten/Kota, penulis menggunakan pendekatan disclosure scoring, yaitu jika sebuah entitas pelaporan mengungkapkan item yang terdapat dalam daftar, maka diberi nilai 1, dan 0 jika tidak mengungkapkan (Cooke, 1989). Dalam penelitian ini, pengungkapan wajib diprosikan dengan menggunakan skor pengungkapan wajib pada LKPD Kabupaten/Kota. Skor 1 diberikan pada tiap item pengungkapan yang diungkapkan dalam LKPD dan skor 0 untuk item pengungkapan yang tidak terdapat dalam LKPD tahun 2008.

3. Variabel Kontrol

a. Lokasi Pemerintah Daerah

Pemerintah daerah di Pulau Jawa/Bali akan cenderung lebih mematuhi SAP karena aksesibilitas, infrastruktur, dan kualitas SDM (Sumber Daya Manusia) di Pulau Jawa/Bali yang lebih baik daripada pulau-pulau lain di Indonesia (Wijayanto, 2010). SDM yang berkualitas mendorong adanya pemahaman tentang pengungkapan akuntansi sesuai dengan standar yang berlaku, sehingga pemerintah daerah di Pulau Jawa memiliki tingkat kepatuhan pengungkapan wajib lebih baik daripada pemerintah daerah di luar Pulau Jawa. Selain itu,

social control dari *stakeholders* di luar pemerintahan terhadap pelaksanaan pelayanan publik di luar Pulau Jawa/Bali tidak sebaik di Pulau Jawa/Bali (Abdullah, 2004). Adanya *social control* tersebut akan mendorong pemerintah untuk mengungkapkan elemen pengungkapan wajib sesuai dengan SAP. Dalam penelitian ini, Kabupaten/Kota yang berada di Pulau Jawa diberi skor 2 dan Kabupaten/Kota di Luar Jawa diberi skor 1. Variabel ini digunakan dalam penelitian Abdullah (2004) dan Retnoningsih (2009).

b. Jumlah Anggota DPRD

Menurut Winarna dan Murni (2007), lembaga legislatif (DPRD) merupakan lembaga yang

memiliki posisi dan peran strategis terkait dengan pengawasan keuangan daerah guna mengontrol kebijakan keuangan daerah secara

ekonomis, efisien, efektif, transparan, dan akuntabel. Dengan demikian, semakin besar jumlah anggota legislatif diharapkan dapat memperketat pengawasan keuangan pemerintah daerah. Konsekuensinya, pemerintah daerah akan lebih bertanggung jawab dalam mengungkapkan informasi akuntansi sesuai dengan ketentuan SAP. Variabel ini digunakan dalam penelitian Retnoningsih (2009) serta Gilligan dan Matsusaka (2001).

Persamaan regresi dirumuskan sebagai berikut:

$$SPW = \alpha + \beta_1 SIZE + \beta_2 SKPD + \beta_3 STAT + \beta_4 LKS + \beta_5 DPRD + e$$

Keterangan Persamaan Regresi Berganda

Simbol	Keterangan
SPW	Skor Pengungkapan Wajib
SIZE	Ukuran Daerah
SKPD	Jumlah SKPD
STAT	Status Daerah
LKS	Lokasi Pemerintah Daerah
DPRD	Jumlah Anggota DPRD
α	Konstan
β_1, \dots, β_5	Koefisien regresi
e	Error

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini menggunakan data sekunder berupa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) tahun 2008, yang diperoleh dari Laporan Hasil Pemeriksaan BPK Semester I Tahun 2009. Akan tetapi, mulai bulan Maret 2009 BPK menghentikan publikasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah karena adanya penyalahgunaan LKPD. Penghentian publikasi oleh BPK mengakibatkan penulis memperoleh LKPD tahun 2008 yang hanya terbatas pada 17 Pemerintah Daerah di propinsi Jawa Tengah saja. Oleh karena

keterbatasan sampel tersebut, maka penulis menggunakan data terakhir yang sudah tersedia, yaitu LKPD tahun 2007.

Dari 100 pemerintah daerah, terdapat 83 pemerintah daerah yang mempublikasikan data SKPD dan DPRD. Selanjutnya diperoleh sampel terakhir sebanyak 51 pemerintah daerah karena dari 83 sampel sebelumnya, terdapat 32 LKPD yang memperoleh pendapat *adverse* dan *disclaimer* (lihat Tabel 1)

Tabel 1 Populasi dan Sampel

Kriteria	Total
Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	333
LKPD yang di- <i>download</i>	225
Sampel yang ditetapkan	100
Pemerintah Daerah yang mempublikasikan data SKPD dan DPRD	83
LKPD dengan pendapat auditor <i>adverse</i> dan <i>disclaimer</i>	(32)
Sampel akhir yang diperoleh	51

Statistik Deskriptif

Pada bagian ini akan dijelaskan mengenai hasil penghitungan analisis deskriptif dari masing-masing variabel dalam penelitian yang meliputi: nilai rerata

(*mean*), standar deviasi, nilai minimum, dan maksimum. Hasil statistik deskriptif disajikan dalam tabel 2 berikut:

Tabel 2 Statistik Deskriptif

Variabel	Mean	Min	Max	St. Deviasi
SPW	10.49	5	19	3.075
SIZE (dalam juta rupiah)	1932786.57	316484.88	18897902.01	2.639.833.681
\sum SKPD	26.31	19	32	3.379
\sum Anggota DPRD	37.84	20	50	9.500

Hasil statistik deskriptif (Tabel 2) menunjukkan bahwa nilai rerata pengungkapan wajib dalam neraca pemerintah daerah adalah 10,49 atau sebesar 30,85%. Dari 51 sampel, hanya 18 pemerintah daerah yang melakukan pengungkapan wajib diatas nilai rerata ($>10,49$). Nilai minimum tingkat pengungkapan wajib diperoleh Kota Sukabumi yang hanya mengungkapkan 5 item pengungkapan wajib atau 14,70%, sedangkan pemerintah daerah yang memiliki peringkat tertinggi dalam melakukan pengungkapan wajib akuntansi adalah Kabupaten Sinjai. Dari 34 item pengungkapan wajib dalam neraca, Kabupaten Sinjai melakukan pengungkapan wajib sebanyak 19 item atau sebesar 55,88%. Hasil tersebut menunjukkan bahwa kepatuhan pengungkapan wajib sesuai dengan SAP masih sangat rendah. Rendahnya kepatuhan pengungkapan wajib tersebut dapat disebabkan karena SAP merupakan standar baru bagi pemerintah Indonesia, sehingga penerapannya belum maksimal. Tidak adanya sanksi tegas bagi pemerintah daerah yang tidak patuh dengan

peraturan yang ada, khususnya SAP, juga dapat menjadi alasan minimnya pengungkapan wajib dalam LKPD.

Pemerintah daerah dengan total aset tertinggi adalah Kota Bandung (Rp 18.897.902.019.467,00,-), sedangkan pemerintah daerah dengan total aset terendah adalah Kabupaten Samosir (Rp 316.484.881.189,58,-). Nilai rerata total aset pemerintah daerah di Indonesia adalah Rp 1.932.786.570.000, -.

Tabel 3 juga menunjukkan nilai rerata SKPD Kabupaten/Kota di Indonesia adalah 26 SKPD. Jumlah SKPD tertinggi dimiliki oleh Kota Denpasar (32 SKPD), sedangkan daerah yang memiliki jumlah SKPD terendah (19 SKPD) adalah Kabupaten Natuna. SKPD di Indonesia meliputi Sekretariat Daerah, Sekretariat Dewan,

Nilai rerata jumlah anggota DPRD pada 51 daerah di Indonesia sebanyak 37 anggota. Daerah yang memiliki jumlah anggota DPRD terendah (20 anggota) adalah Kabupaten Natuna, sedangkan

daerah yang memiliki jumlah anggota DPRD terbanyak antara lain Kabupaten Lebak, Kota Tangerang, Kota Bandung, Kabupaten Sumedang, Kota Semarang Kabupaten Magelang, Kabupaten Wonogiri, Kabupaten Lombok Timur, Kabupaten Serdang Bedagai serta Kabupaten Jombang (50 anggota).

Pengujian Hipotesis

Analisis Regresi Berganda

Regresi berganda dilakukan dengan menggunakan metode *backward*. Nilai *Adjusted R²* adalah 0,058 yang berarti 5,8% variabel dependen dapat dijelaskan oleh variabel independen (*Size*,

Jumlah SKPD, Status Daerah) dan variabel kontrol (Jumlah Anggota DPRD dan Lokasi Daerah) dan sisanya sebanyak 94,2% dijelaskan oleh faktor lain. Nilai F hitung sebesar 4,058 (*p-value* = 0,049), signifikan pada tingkat 5%, maka model regresi dapat digunakan untuk memprediksi kepatuhan pengungkapan wajib atau dapat dikatakan bahwa *size*, jumlah SKPD, status daerah, jumlah anggota DPRD, dan lokasi daerah secara bersama-sama berpengaruh terhadap kepatuhan pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil regresi berganda disajikan dalam Table 3 berikut:

Tabel 3 Hasil Regresi Berganda

Variabel	Koefisien	t	Sig.
(Constant)	7.103	4.099	0.000
<i>Size</i>	1.227	0.826	0.413
Jumlah SKPD	0.071	0.489	0.627
Status Daerah	0.085	0.080	0.936
Jumlah Anggota DPRD	0.090	0.044	0.049*
Lokasi Daerah	0.364	0.339	0.736
<i>R Square</i>	0.076		
<i>Adjusted R Square</i>	0.058		
F	4.058		
Sig	0.049		

*Secara statistik signifikan pada tingkat 5%

Hasil regresi berganda (Tabel 3) menunjukkan bahwa hanya terdapat satu prediktor signifikan yang mempengaruhi kepatuhan pengungkapan wajib, yaitu jumlah anggota DPRD (*p-value* sebesar 0,049). Sementara *size*, jumlah SKPD, status daerah, serta lokasi tidak berpengaruh terhadap kepatuhan pengungkapan wajib. Hal ini menunjukkan bahwa peranan DPRD dalam pengawasan keuangan daerah sangat besar dan memiliki nilai yang sangat strategis untuk dapat mengontrol kebijakan keuangan daerah secara ekonomis, efisien, efektif, transparan, dan akuntabel (Winarna dan Murni, 2007). Hasil penelitian ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Retnoningsih et al. (2010) yang membuktikan bahwa jumlah anggota DPRD tidak berpengaruh terhadap kepatuhan pengungkapan wajib akuntansi.

Ukuran daerah (*size*) (*p-value* sebesar 0,413) bukan prediktor signifikan yang dapat mem-

pengaruhi kepatuhan pengungkapan wajib. Pemerintah daerah dengan *size* yang besar memiliki masalah birokrasi yang lebih besar, sehingga mengakibatkan proses penerapan SAP lebih rumit jika dibandingkan dengan pemerintah daerah yang kecil. Organisasi dengan *size* yang lebih kecil memiliki sifat yang lebih fleksibel (Cohen dan Kaimenakis, 2008). Dengan demikian, hasil penelitian ini tidak mendukung hipotesis bahwa *size* berpengaruh positif terhadap kepatuhan pengungkapan wajib. Hasil ini sejalan dengan penelitian Suhardjanto et al. (2010).

Jumlah SKPD tidak mempengaruhi kepatuhan pengungkapan wajib (*p-value* sebesar 0,627). Hasil ini konsisten dengan penelitian Patrick (2007) dan Suhardjanto et al. (2010) yang berpendapat bahwa semakin banyak jumlah SKPD proses kooperasi

dan koordinasi antar SKPD akan semakin rumit. Kondisi tersebut akan membuat pemerintah daerah kesulitan dalam mengontrol kepatuhan pengungkapan wajib akuntansi oleh tiap SKPD. Dengan demikian, hasil penelitian ini tidak mendukung Hipotesis ke-2 yaitu: terdapat pengaruh jumlah SKPD terhadap kepatuhan pengungkapan wajib.

Hipotesis ke-3 dalam penelitian ini ditolak. Status daerah tidak mempengaruhi kepatuhan pengungkapan wajib akuntansi. Secara umum baik kabupaten dan kota memiliki wewenang yang sama yaitu mengatur dan mengurus pemerintahannya sendiri (Wikipedia.com, 2010). Selain itu, kedudukan Kabupaten dan Kota adalah sama/sejajar yaitu di bawah propinsi atau biasa disebut dengan Daerah Tingkat II. Persamaan di atas dimungkinkan menjadi faktor status daerah tidak mempengaruhi pengungkapan wajib. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Retnoningsih (2010).

Variabel kontrol berupa lokasi daerah juga bukan merupakan prediktor yang dapat mempengaruhi kepatuhan pengungkapan wajib. Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Retnoningsih (2009). Hal ini dimungkinkan karena SAP merupakan peraturan baru yang dikeluarkan dan dilaksanakan secara serempak di seluruh daerah di Indonesia, sehingga tingkat pemahaman setiap pemerintah daerah di Indonesia tentang SAP pun sama. Artinya, baik pemerintah daerah di Pulau Jawa/Bali maupun di Luar Pulau Jawa/Bali memiliki tingkat kepatuhan wajib yang sama.

T-test

T-test digunakan untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan antara pengungkapan wajib akuntansi pada pemerintah daerah yang berlokasi di Pulau Jawa/Bali dengan pemerintah daerah yang berlokasi di luar Pulau Jawa/Bali.

Tabel 4 Group Statistik

	Lokasi	Mean	Std. Deviasi
SPW	Jawa/Bali	11,04	3,249
	<i>Non-Jawa/Bali</i>	9,85	2,774

Dari hasil *t-test* (Tabel 4) dapat diketahui bahwa rerata pengungkapan wajib pemerintah daerah yang berlokasi di Pulau Jawa/Bali 11,04 atau

lebih tinggi 1,46 jika dibandingkan dengan nilai rerata pengungkapan wajib pemerintah daerah yang berlokasi di luar Pulau Jawa/Bali yaitu sebesar 9,85.

Tabel 5 Hasil *Independent Samples Test*

		<i>Levene's Test</i>		<i>T - test Equality</i>	
		<i>Equality of Variance</i>		<i>Of Means</i>	
		F	Sig	t	Sig (2tailed)
SPW	<i>Equal variance assumed</i>	2,713	0,106	1,412	0,164
	<i>Equal variance non assumed</i>			1,434	0,158

Pada tabel 5 dapat diketahui bahwa F hitung *levene test* untuk pengungkapan wajib sebesar 2,713 dengan probabilitas 0,106. Oleh karena probabilitas > 5% maka dapat disimpulkan bahwa kedua kelompok populasi tersebut mempunyai *variance* yang sama. Hasil *t - test* dengan

menggunakan *equal variance assumed* dan *equal variance non assumed* juga menunjukkan nilai di atas probabilitas 0,05 yaitu masing-masing dengan probabilitas 0,164 dan 0,158. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa rerata pengungkapan wajib tidak berbeda secara signifikan antara

pemerintah daerah yang berlokasi di Pulau Jawa/Bali dengan pemerintah daerah yang berlokasi di luar Jawa/Bali.

KESIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini menguji pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap pengungkapan wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Karakteristik tersebut meliputi: ukuran daerah (*size*), jumlah SKPD, dan status daerah. Jumlah anggota DPRD dan lokasi pemerintah daerah digunakan sebagai variabel kontrol dalam penelitian ini.

Hasil statistik menunjukkan bahwa nilai rerata pengungkapan wajib dalam neraca pemerintah daerah sebesar 10,49 atau 30,85% dengan nilai maksimum sebesar 55,88% (Kabupaten Sinjai) dan nilai minimum 14,70% (Kota Sukabumi). Hasil tersebut mengindikasikan bahwa tingkat pengungkapan wajib pemerintah daerah di Indonesia masih sangat rendah, sehingga dapat disimpulkan bahwa pemerintah daerah belum taat terhadap SAP.

Hasil regresi menunjukkan bahwa hanya jumlah anggota DPRD yang berpengaruh positif terhadap kepatuhan pengungkapan wajib dalam neraca ($p\text{-value} = 0,049$, signifikan pada tingkat 5%). Hal ini menunjukkan bahwa peranan DPRD dalam pengawasan keuangan daerah sangat besar dan memiliki nilai yang sangat strategis untuk dapat mengontrol kebijakan keuangan daerah secara ekonomis, efisien, efektif, transparan, dan akuntabel (Winarna dan Murni, 2007). Sementara itu, karakteristik pemerintah daerah dalam penelitian ini (*size*, jumlah SKPD, dan status pemerintah daerah) tidak berpengaruh terhadap kepatuhan pengungkapan wajib dalam LKPD.

Hasil *t-test* terkait dengan lokasi pemerintah daerah dan tingkat pengungkapan wajib yang dilakukan menunjukkan bahwa tidak terdapat perbedaan pengungkapan wajib antara pemerintah daerah di Jawa/Bali dengan pemerintah daerah di luar Jawa/Bali.

Beberapa saran yang dapat diberikan berdasarkan hasil penelitian adalah sebagai berikut:

1. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tingkat pengungkapan wajib pemerintah daerah di Indonesia masih sangat rendah. Oleh karena itu, penerapan *rewards and punishment* secara tegas perlu dilakukan agar pemerintah daerah taat terhadap peraturan perundangan yang telah ditetapkan.
2. Keberhasilan dalam perwujudan prinsip *good governance* dalam suatu daerah memerlukan kerjasama yang baik antar pihak manajemen pemerintahan, salah satunya adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah. Hasil penelitian yang menunjukkan bahwa jumlah SKPD tidak berpengaruh terhadap pengungkapan wajib, mengindikasikan bahwa tidak terdapat koordinasi dan kerjasama yang baik antar SKPD. Oleh karena itu, pemerintah daerah di Indonesia perlu melakukan kerjasama dan koordinasi yang lebih baik guna memenuhi prinsip *good governance*.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, S. 2004. *Perilaku Oportunistik Legislatif dalam Penganggaran Daerah: Pendekatan Principal-Agency Theory*. Paper di presentasikan pada Seminar Antarbangsa, Universitas Bengkulu, 4-5 Oktober 2004.
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2009. *Laporan Hasil Pemeriksaan Semester 1*. Diakses melalui www.bpk.go.id.
- Bappeda Kutai Kartanegara. 2009. *Sistem Penilaian Analisa Beban Kerja SKPD*. 8 Agustus. Diakses melalui: www.bappeda.kutai Kartanegara.kab.go.id.
- Bapepam, 2003. Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal nomor: Kep-36/PM/2003 tanggal 30 September 2003 tentang kewajiban penyampaian laporan keuangan berkala.
- Bastian, I. 2005. *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Jakarta: Erlangga.
- Bastian, I. 2006. *Sistem Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Erlangga.
- Black, B. S, H. Jang, dan W. Kim. 2003. *Does Corporate Governance Affect Firm Value? Evidence From Korea*. August 5th. Diakses melalui: www.papers.ssrn.com.

- Choiriyah, Umi. 2010. *Information Gap Pengungkapan Lingkungan Hidup di Indonesia*. Skripsi S1 Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret Surakarta.
- Cohen, S and N Kaimenakis. 2008. *An Empirical Investigation of Greek Municipalities' Quality of Financial Reporting*. Working paper series.
- Cooke, T. E. 1989. *Disclosure in The Corporate Annual Report of Swedish Companies*. Accounting and Business Research. Vol. 19: 113-124.
- Damanpour, F. 1991. *Organizational Innovation: A Meta-Analysis of Effects of Determinants and Moderators*. Academy of Management Journal, Vol.34: 555-590.
- Fitria, A.G. 2006. *Pengaruh Karakteristik Perusahaan terhadap Tingkat Kelengkapan Pengungkapan Sukarela dalam Laporan Tahunan*. Skripsi S1 Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret Surakarta.
- Gilligan, Thomas. W., dan Matsusaka, John. G. 2001. *Fiscal Policy, Legislature Size, and Political Parties: Evidence from State and Local Governments in the First Half of the 20th Century*. National Tax Journal. Vol. 54: 57-82.
- Herminingsih, 2006. *Pengaruh Partisipasi dalam Penganggaran dan Peran Manajerial Pengelola Keuangan Daerah terhadap Kinerja Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten Demak)*. Tesis Universitas Diponegoro Semarang.
- Jogiyanto. 2005. *Metodologi Penelitian Bisnis*. Yogyakarta: BPFE.
- Miranti, Laras. 2009. *Praktik Penerapan Indonesian environmental reporting index dan kaitannya dengan Karakteristik Perusahaan*. Skripsi S1 Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret Surakarta.
- Naim, A., dan F. Rakhman. 2000. *Analisis Hubungan antara Kelengkapan Pengungkapan Laporan Keuangan dengan Struktur Modal dan Tipe Kepemilikan Perusahaan*. Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia. Vol.15: 70-82.
- Patrick, P. A. 2007. *The Determinant of Organizational Inovativeness: The Adoption of GASB 34 in Pennsylvania Local Government*. Unpublished Ph.D Dissertation. Pennsylvania: The Pennsylvania State University.
- Patton, T. K., and D. R. Bean. 2001. *The why and how of the new capital asset reporting requirements*. Public Budgeting and Finance. Vol.21: 31-46.
- Peraturan Pemerintah No. 24. 2005. *Standar Akuntansi Pemerintahan*. Jakarta: Indonesia Legal Center Publishing.
- Poerwadarminta. 2006. *Kamus Umum Bahasa Indonesia*. Edisi ketiga. Jakarta: Balai Pustaka.
- Sekaran, Uma. 2006. *Research Methods for Business*. Fourth Edition. John Wiley and Sons Inc.
- Sindo, 2010. *Rp 83,14 Triliun Berpotensi Hilang di Daerah*. Diakses melalui <http://www.adkasi.org/id.php/main/massmedia/172>. 20 April 2010.
- Suhardjanto, D., Rusmin, Mandasari, P., dan Brown, A. 2010. *Mandatory Disclosure Compliance and Local Government Characteristics: Evidence from Indonesian Municipalities*. Penelitian Hibah Publikasi Internasional, LP2M UNS.
- Retnoningsih, H. 2009. *Influence of Parliament Characteristics toward Mandatory Accounting Disclosure Compliance in Indonesia*. Tesis Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret Surakarta.
- Suripto, Bambang. 1999. *Pengaruh Karakteristik Perusahaan Terhadap Luas Pengungkapan Sukarela Dalam Laporan Tahunan*. Simposium Nasional Akuntansi II.
- Undang-Undang Republik Indonesia No.17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara. Diakses melalui: www.legalitas.org.
- Wijayanto, Totok. 2010. *Soal Indonesia Timur dan Barat, SBY Diminta Adil*. Kompas, 16 Februari 2010.
- Winarna, J., dan Murni, S. 2007. *Pengaruh Personal Background, Political Background, dan Pengetahuan Dewan Tentang Anggaran Terhadap Peran DPRD Dalam Pengawasan Keuangan Daerah (Studi Kasus Di Karesidenan Surakarta Dan Daerah Istimewa Yogyakarta Tahun 2006)*. Simposium Nasional Akuntansi X.
- Wulandari, Etik. 2009. *Analisis pengaruh Karakteristik Perusahaan terhadap Pengungkapan Tanggungjawab Sosial*. Skripsi S1 Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah Surakarta.

www.wikipedia.com

Item Pengungkapan dalam SAP

No.	Item Pengungkapan
PSAP 05: Akuntansi Persediaan	
1.	Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan;
2.	Penjelasan lebih lanjut persediaan;
3.	Kondisi persediaan;
PSAP 06: Akuntansi Investasi	
4.	Kebijakan akuntansi untuk penentuan nilai investasi;
5.	Jenis-jenis investasi (permanen dan non permanen);
6.	Perubahan harga pasar baik investasi jangka pendek maupun investasi jangka panjang;
7.	Penurunan nilai investasi yang signifikan dan penyebab penurunan tersebut;
8.	Investasi yang dinilai dengan nilai wajar;
9.	Perubahan pos investasi;
PSAP 07: Akuntansi Aset Tetap	
10.	Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat;
11.	Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode (penambahan, pelepasan, akumulasi penyusutan dan perubahan nilai, mutasi aset tetap lainnya);
12.	Informasi penyusutan (nilai penyusutan, metode penyusutan, masa manfaat atau tarif penyusutan, nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode);
13.	Eksistensi dan batasan hak milik atas aset tetap;
14.	Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan aset tetap;
15.	Jumlah pengeluaran pada pos aset tetap dalam konstruksi;
16.	Jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap; Jika aset tetap dicatat pada jumlah yang dinilai kembali, hal-hal berikut harus diungkapkan:
17.	Dasar peraturan untuk menilai kembali aset tetap;
18.	Tanggal efektif penilaian kembali;
19.	Jika ada, nama penilai independen;
20.	Hakikat setiap petunjuk yang digunakan untuk menentukan biaya pengganti;
21.	Nilai tercatat setiap jenis aset tetap;
PSAP 08: Akuntansi Konstruksi dalam Pengerjaan	
22.	Rincian kontrak konstruksi dalam pengerjaan berikut tingkat penyelesaian dan jangka waktu penyelesaiannya;
23.	Nilai kontrak konstruksi dan sumber pembiayaannya;
24.	Jumlah biaya yang telah dikeluarkan;
25.	Uang muka kerja yang diberikan;
26.	Retensi;

PSAP 09: Akuntansi Kewajiban

27. Daftar skedul utang;
 28. Jumlah saldo kewajiban jangka pendek dan jangka panjang yang diklasifikasikan berdasarkan pemberi pinjaman;
 29. Jumlah saldo kewajiban berupa utang pemerintah berdasarkan jenis sekuritas utang pemerintah dan jatuh temponya;
 30. Bunga pinjaman yang terutang pada periode berjalan dan tingkat bunga yang berlaku;
 31. Konsekuensi dilakukannya penyelesaian kewajiban sebelum jatuh tempo;
 32. Perjanjian restrukturisasi utang;
 33. Jumlah tunggakan pinjaman yang disajikan dalam bentuk daftar umur utang berdasarkan kreditur;
 34. Biaya pinjaman
-