

FAKTOR - FAKTOR PENENTU TINGKAT PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH PROVINSI DI INDONESIA

Intan Cristiana dan Maryono

Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Stikubank Semarang

intancristiana17@gmail.com

maryono@edu.unisbank.ac.id

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk meneliti dan menganalisis faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi tahun anggaran 2013-2015. Pengungkapan laporan keuangan daerah merupakan bentuk transparansi dan akuntabilitas pemerintah, namun masih banyak pemerintah daerah yang tidak mengungkapkan laporan keuangannya secara lengkap. Populasi penelitian ini adalah Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi di Indonesia tahun anggaran 2013-2015 berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan. Sampel yang masuk dalam kriteria penelitian ini sebanyak 101 Laporan keuangan dengan menggunakan metode *purposive sampling*. Metode analisis data dalam penelitian ini menggunakan analisis regresi linear berganda dengan program SPSS 23. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pendapatan asli daerah dan jumlah SKPD berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Total aset berpengaruh negatif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Sedangkan variabel tingkat ketergantungan, jumlah penduduk, jumlah temuan dan tingkat penyimpangan tidak berpengaruh terhadap nilai perusahaan.

Kata kunci : Tingkat pengungkapan LKPD, Hasil Audit BPK, Standar Akuntansi Pemerintahan.

Abstract

This research aims to investigate and analyze factors that influence provincial government disclosure fiscal years 2013-2015. Disclosure of government financial statements is a form of government transparency and accountability, but many local governments do not disclose the full financial statements. Population of this research are provincial government financial statements in Indonesia fiscal year 2013-2015 based on Government Accounting Standard. Samples are included in the criteria of this study were 101 financial statements using purposive sampling method. This research data analysis methods using the multiple linear regression analysis by SPSS 23.0. The results showed that realized of revenue and number of units under Provincial (SKPD) have positive and significant influence on the disclosure level of provincial government financial statements. While total asset have negative effect and significant influence on the disclosure level of provincial government financial statements. However, the level of dependence, population, number of audit findings and level of financial irregularities do not significantly influence the disclosure level of provincial government financial statements.

Keywords: *Influence provincial government disclosure, BPK audit results, Government Accounting Standard.*

PENDAHULUAN

Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis kas menuju akrual merupakan reformasi akuntansi dalam pemerintahan. Pada tahun 2010 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 diperbarui menjadi Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual. Perubahan ini merupakan momentum yang dinanti dalam perkembangan ilmu akuntansi terutama sektor publik di Indonesia, dimana selama lebih dari 60 tahun pencatatan akuntansi menggunakan basis kas (Herningsih dan Ruserlistyani, 2013).

Pemerintah pusat maupun pemerintah daerah wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban dalam bentuk laporan keuangan untuk mewujudkan *good governance*, meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah. Hal ini sesuai dengan Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah, yang menyatakan bahwa masing-masing pemerintah wajib membuat laporan keuangannya sendiri (Suhardjanto dan Yulianingtyas, 2011).

Standar akuntansi di perlukan sebagai pedoman dan petunjuk dalam penyusunan laporan keuangan. Oleh karena itu, laporan keuangan pemerintah harus di sajikan dengan mengikuti Standar Akuntansi Pemerintahan. Hal

ini di pertegas dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang mengamanatkan bahwa laporan pertanggungjawaban APBD/APBN harus disusun dan disajikan sesuai dengan SAP.

Penelitian ini mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Hilmi dan Martani (2012). Variabel dependen menggunakan tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Provinsi. Sedangkan variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini adalah tingkat ketergantungan, total aset, jumlah penduduk, jumlah SKPD, jumlah temuan dan tingkat penyimpangan. Ada satu variabel independen yang ditambahkan dalam penelitian ini yaitu Pendapatan Asli Daerah (PAD) yang mengacu pada penelitian Hendriyani dan Tahar (2015).

Alasan dipilihnya Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi dikarenakan pentingnya tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah untuk tercapainya transparansi dan akuntabilitas pemerintah. Selain itu menurut penelitian yang dilakukan Hilmi dan Martani (2012) masih ditemukan provisi yang memiliki tingkat pengungkapan masih rendah yaitu daerah Papua Barat. Begitu juga dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Liestiani (2008) menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib LKPD sebesar 35,45% dan Suhardjanto dan Lesmana (2010) sebesar 51,56%. Hasil ini menunjukkan bahwa pemerintah belum sepenuhnya mengungkapkan item pengungkapan wajib dalam laporan keuangannya.

Pengungkapan yang masih rendah juga berpengaruh terhadap opini yang diberikan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Menurut Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II tahun 2015 yang dilakukan BPK, opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) yang diberikan BPK adalah sebesar 47% dari 539 LKPD yang diperiksa. Sedangkan sisanya mendapatkan opini selain WTP, yaitu mendapat opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) sebesar 46%, opini Tidak Menyatakan Pendapat (TMP) sebesar 6% dan opini Tidak Wajar (TW) sebesar 1%.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh Pendapatan Asli Daerah (PAD),

tingkat ketergantungan, total aset, jumlah penduduk, jumlah SKPD, jumlah temuan dan tingkat penyimpangan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi di Indonesia tahun anggaran 2013-2015.

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Teori *Stewardship* dalam Pemerintahan

Tujuan laporan keuangan adalah untuk memberikan informasi tentang posisi keuangan, kinerja dan arus kas yang bermanfaat bagi pengguna laporan keuangan untuk membuat keputusan-keputusan ekonomi serta menunjukkan pertanggungjawaban (*stewardship*) manajemen atas penggunaan sumber-sumber daya yang dipercayai kepada mereka. Sebagai wujud pelaksanaan *good governance* yang baik salah satunya berupa upaya pertanggungjawaban melalui laporan keuangan. Supaya hal tersebut dapat tercapai maka diperlukan pengungkapan yang jelas mengenai data akuntansi dan informasi lainnya yang relevan.

Teori *stewardship* adalah teori yang menggambarkan situasi dimana para manajer tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu seperti materi dan uang tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi (Raharjo, 2007). Teori ini mempunyai dasar psikologi dan sosiologi yang telah dirancang dimana para penerima amanah (*steward*) termotivasi untuk bertindak sesuai keinginan pihak pemberi amanah (*principal*), selain itu perilaku *steward* tidak akan meninggalkan organisasinya sebab *steward* berusaha mencapai sasaran organisasinya. Dengan kata lain hubungan yang terjadi antara prinsipal dan *steward* dalam hal ini rakyat sebagai prinsipal dan pemerintah sebagai *steward*, adalah hubungan yang terjalin karena adanya sifat dasar manusia yang dapat dipercaya, mampu bertindak dengan penuh tanggung jawab, memiliki integritas, dan kejujuran terhadap pihak lain (Khasanah, 2014).

Pemerintah sebagai pihak yang diberi kepercayaan oleh rakyat memiliki kesadaran untuk mewujudkan pemerintah yang bersih dan

transparan. Dengan adanya kesadaran ini merupakan salah satu upaya dalam mengaktualisasi diri sebagai pegawai pemerintah yang patuh dan taat, serta mencari simpati untuk mendapatkan kepercayaan dari masyarakat agar bisa terpilih kembali dalam pemilu dimasa yang akan datang.

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

Pada tahun 2010, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) telah menyusun SAP berbasis akrual dan telah ditetapkan sebagai Peraturan Pemerintah dalam PP Nomor 71 Tahun 2010. Implementasi dari peraturan tersebut adalah Laporan Keuangan Pemerintah Pusat maupun Daerah secara bertahap didorong untuk menerapkan akuntansi berbasis akrual. Seluruh laporan keuangan harus sudah menerapkan SAP berbasis akrual paling lambat tahun 2015.

SAP merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang digunakan sebagai pedoman dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan. Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah menyebutkan bahwa laporan pertanggungjawaban pemerintah pusat dan pemerintah daerah harus disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). SAP menjadi salah satu aspek penting dalam laporan keuangan guna meningkatkan kualitas tata kelola keuangan dan pelaporan keuangan pemerintah.

Pengembangan Hipotesis

Pendapatan Asli Daerah (PAD)

Penelitian yang dilakukan oleh Setyaningrum dan Syafitri (2012) dan Mira *et al* (2015) mendapatkan hasil bahwa PAD berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD Provinsi. Semakin besar PAD, maka semakin besar juga tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Besarnya jumlah PAD menunjukkan besarnya sumber daya yang dimiliki oleh pemerintah daerah untuk dilakukan pengungkapan. Sehingga PAD yang meningkat dapat meningkatkan tingkat pengungkapan dalam laporan keuangan.

Berdasarkan teori *stewardship* maka pemerintah daerah berupaya mengungkapkan

laporan keuangannya secara lengkap atas hasil kekayaan yang besar dan sumber daya yang banyak untuk menunjukkan bahwa pemerintah telah menjalankan tanggungjawab yang diberikan rakyat dengan baik. Peningkatan pengungkapan laporan keuangan diharapkan mampu mengurangi asimetri informasi antara pemerintah dengan rakyat.

H₁: PAD berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD Provinsi.

Tingkat Ketergantungan

Penelitian yang dilakukan Mira *et al* (2015) mendapatkan hasil bahwa tingkat ketergantungan pemerintah berhubungan positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Semakin tinggi dana transfer yang diterima pemerintah daerah, menunjukkan tingkat ketergantungan yang besar terhadap sumber dana lain untuk membiayai aparaturnya. Pemerintah daerah yang memiliki tingkat ketergantungan yang tinggi terhadap sumber dana pemerintah pusat, maka daerah tersebut memiliki tekanan untuk mengungkapkan informasi lebih banyak. Semakin besar tingkat ketergantungan maka akan semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan pemerintah daerah.

Berdasarkan teori *stewardship* maka dalam upaya meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah, pemerintah berusaha menunjukkan pertanggungjawaban atas penggunaan dana transfer tersebut. Dalam hal ini pemerintah berusaha menunjukkan tanggungjawabnya terhadap dana transfer yang diberikan pemerintah pusat kepada pemerintah daerah serta mewujudkan kepercayaan publik bahwa dana tersebut tidak disalahgunakan.

H₂: Tingkat ketergantungan berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD Provinsi.

Total Aset

Penelitian yang dilakukan oleh Khasanah dan Rahardjo (2014) menunjukkan bahwa total aset berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Aset merupakan sumber daya yang digunakan entitas dalam melakukan kegiatan operasional. Daerah yang

memiliki total aset yang besar memiliki tuntutan yang lebih besar dalam pengungkapan LKPD. Total aset yang besar membutuhkan pengelolaan aset yang baik, sehingga dibutuhkan pengungkapan yang besar terkait dengan pengelolaan dan pemeliharaan aset.

Teori *stewardship* menyatakan bahwa pemerintah daerah sebagai *steward* akan berusaha sebaik mungkin untuk menjalankan pemerintahan dengan baik sebagai wujud pertanggungjawaban kepada *principal*. Berdasarkan teori tersebut, maka dalam hal tanggung jawab pengelolaan keuangan daerah akan dilaksanakan pemerintah daerah dengan akuntabel dan transparan yang salah satunya diwujudkan dalam bentuk laporan keuangan yang sesuai dengan SAP. Dengan demikian, pemerintah daerah yang memiliki total aset besar dan kompleks akan mengungkapkan lebih banyak dalam laporan keuangannya sesuai dengan yang diharuskan oleh SAP.

H₃: Total aset berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD Provinsi.

Jumlah Penduduk

Hilmi dan Martani (2012) menemukan hasil bahwa jumlah penduduk berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan. Jumlah penduduk merupakan proksi dari kompleksitas pemerintah. Semakin besar jumlah penduduk maka mendorong masyarakat untuk meminta pengungkapan yang lebih besar di dalam laporan keuangan pemerintah. Teori *stewardship* dalam pemerintahan menjelaskan hubungan dimana pemerintah sebagai pihak yang diberi amanah oleh rakyat bertanggungjawab untuk mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan pemerintahan secara transparan dan akuntabel kepada masyarakat untuk mengurangi adanya asimetri informasi antara pemerintah dengan rakyat.

H₄: Jumlah penduduk berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD Provinsi.

Jumlah SKPD

SKPD merupakan entitas akuntansi yang wajib melakukan pencatatan atas transaksi-transaksi yang terjadi di lingkungan Pemerintah

daerah. Jumlah SKPD menggambarkan jumlah urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah. Semakin banyak jumlah SKPD menunjukkan semakin banyak dan kompleks urusan pemerintah dalam membangun daerah. Sehingga semakin banyak jumlah SKPD akan mengakibatkan peningkatan pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah karena semakin banyak informasi yang harus diungkapkan terkait kegiatan dan urusan pemerintah sebagai upaya untuk mengurangi asimetri informasi dan menunjukkan kinerja pemerintah yang semakin baik. Dari uraian diatas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

H₅: Jumlah SKPD berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD Provinsi.

Jumlah Temuan

Liestiani (2008) menemukan bahwa jumlah temuan berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Dengan adanya temuan audit, maka BPK akan meminta melakukan koreksi dan meningkatkan pengungkapan yang akan diminta oleh BPK dalam laporan keuangan. Pengungkapan yang lebih dilakukan sebagai upaya perbaikan dan koreksi atas temuan audit yang ditemukan BPK dan menunjukkan pada publik adanya perbaikan kualitas yang dilakukan pemerintah daerah atas saran dari BPK. Semakin banyak jumlah temuan maka semakin besar pula jumlah tambahan pengungkapan yang akan diminta oleh BPK dalam laporan keuangan.

Teori *stewardship* menyatakan bahwa pemerintah daerah sebagai *steward* akan berusaha sebaik mungkin untuk menjalankan tugas pemerintahan sebagai tanggung jawabnya terhadap *principal*. Pemerintah daerah sebagai *steward* akan berupaya sebaik mungkin untuk segera menindaklanjuti rekomendasi atas temuan audit BPK sebagai wujud tanggung jawabnya atas pengelolaan keuangan daerah. Oleh karena itu, semakin besar jumlah temuan audit maka akan semakin banyak koreksi dan perbaikan yang dilakukan yang dapat mendorong peningkatan pengungkapan dalam laporan keuangannya (Hilmi dan Martani, 2012). Tingginya pengungkapan menunjukkan adanya perbaikan kualitas yang dilakukan

pemerintah atas saran yang berikan BPK (Khasanah, 2014).

H₆ : Jumlah temuan berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD Provinsi.

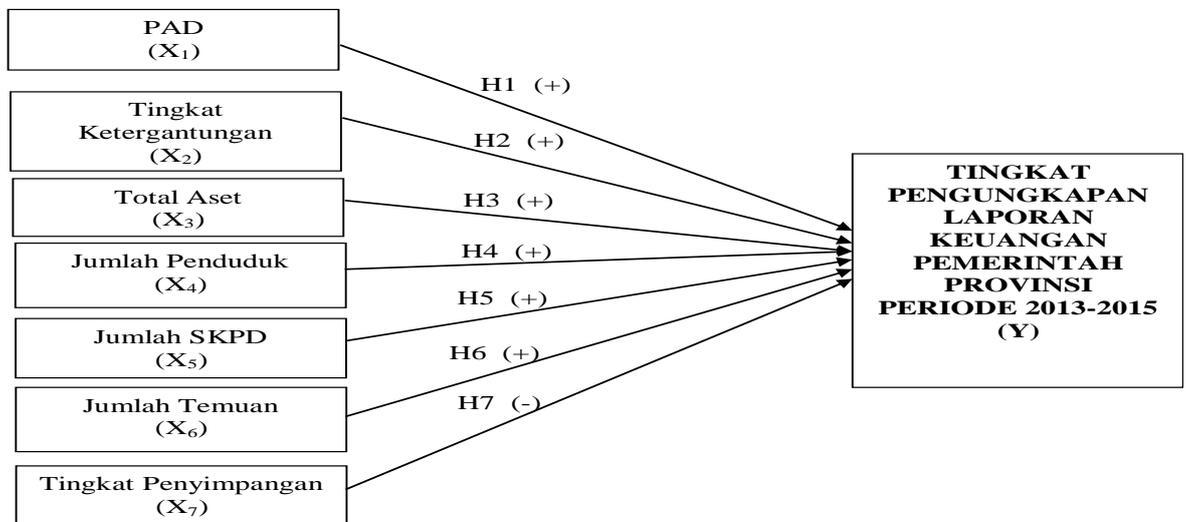
Tingkat Penyimpangan

Mira *et al* (2015) menemukan hasil bahwa tingkat penyimpangan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD Provinsi. Semakin tinggi tingkat penyimpangan audit BPK akan mengurangi tingkat pengungkapan laporan keuangan.

Semakin besar tingkat penyimpangan maka semakin kecil tingkat pengungkapan yang dilakukan. Tingkat penyimpangan audit BPK yang tinggi tidak mendorong pemerintah provinsi untuk melakukan pengungkapan yang lebih besar. Peran *steward* kurang dapat terlaksana, yang akhirnya menyebabkan tidak ada dorongan kesadaran *steward* dalam melaksanakan tanggungjawabnya. Dari hasil uraian diatas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

H₇: Tingkat penyimpangan berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan LKPD Provinsi.

METODE PENELITIAN



Gambar 1. Model Empiris Penelitian

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + b_5X_5 + b_6X_6 + b_7X_7 + \varepsilon$$

Keterangan :

Y = Tingkat pengungkapan LKPD Provinsi
 a = Bilangan Konstanta
 b = Koefisien Regresi
 x₁ = Pendapatan Asli Daerah
 x₂ = Tingkat ketergantungan
 x₃ = Total asset
 x₄ = Jumlah penduduk

x₅ = Jumlah SKPD
 x₆ = Jumlah temuan
 x₇ = Tingkat penyimpangan
 ε = Error

Penelitian ini menggunakan populasi seluruh pemerintah provinsi di Indonesia. Sedangkan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah LKPD Provinsi di Indonesia tahun anggaran 2013-2015. Di Indonesia saat ini terdapat 34 provinsi dan sampel dipilih berdasarkan ketersediaan data LKPD pemerintah provinsi selama tiga tahun.

Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *purposive sampling*, yaitu pemilihan sampel yang dilakukan sesuai tujuan penelitian atau pertimbangan tertentu. Kriteria-kriteria atas sampel dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Provinsi tahun anggaran 2013-2015 yang telah diaudit oleh BPK.
2. Memiliki data yang lengkap dan diperlukan dalam proses penelitian, yaitu:
 - a. Menyediakan data berupa komponen utama laporan keuangan pemerintah daerah, yaitu Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.
 - b. Laporan keuangan mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010.

Penelitian ini menggunakan laporan keuangan pemerintah provinsi di Indonesia tahun 2013-2015 dengan pertimbangan bahwa data yang digunakan dapat menyajikan informasi yang *up to date* sehingga bisa menggambarkan kondisi pemerintah provinsi saat ini. Selain itu LKPD tersebut telah diaudit atau telah disajikan berdasarkan peraturan SAP terbaru yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010.

Data dan Sumber Data

Penelitian ini menggunakan data sekunder, yaitu data yang diperoleh dari pihak lain (Sekaran, 2000). Data mengenai LKPD pemerintah provinsi didapat dari BPK RI. Data untuk variabel temuan audit dan tingkat penyimpangan didapatkan dari ikhtisar hasil pemeriksaan semester I dan II tahun 2013-2015. Sedangkan jumlah penduduk diperoleh dari

Buku Statistik Indonesia tahun 2013-2015 yang diperoleh di perpustakaan BPS. Sementara untuk data lain yang tidak ditemukan di LKPD bisa ditemukan dari BPS dan *website* resmi masing-masing provinsi.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Variabel Dependen

Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi adalah perbandingan antara pengungkapan yang telah disajikan dalam LKPD Provinsi dengan pengungkapan yang seharusnya disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) menurut SAP. Tingkat pengungkapan LKPD Provinsi ini akan menggambarkan seberapa besar tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh Pemerintah Provinsi dibandingkan dengan pengungkapan wajib yang seharusnya disajikan dalam CaLK.

Dalam mengukur besarnya tingkat pengungkapan, dalam penelitian ini menggunakan sistem *scoring*. Sistem *scoring* adalah membuat daftar *checklist* pengungkapan yang diwajibkan berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP. Pada penelitian ini akan menggunakan indeks pengungkapan dari penelitian Lesmana (2010) yang memuat 46 butir pengungkapan menurut PSAP Nomor 5 sampai dengan Nomor 9 dan ditambah 7 butir pengungkapan wajib dalam CaLK, sehingga yang digunakan dalam penelitian ini total 53 butir pengungkapan.

$$\text{DISCLOSURE} = \frac{\text{Pengungkapan dalam LKPD}}{\text{Pengungkapan dalam PSAP}}$$

Variabel Independen

Pendapatan Asli Daerah

PAD adalah pendapatan yang diperoleh daerah yang dipungut berdasarkan peraturan daerah sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Kebijakan keuangan daerah diarahkan untuk meningkatkan PAD sebagai sumber utama pendapatan daerah yang dipergunakan oleh daerah dalam melaksanakan pemerintahan dan pembangunan daerah guna memperkecil ketergantungan dana dari pemerintah pusat (subsidi). PAD digunakan

dalam penelitian ini karena PAD merupakan satu-satunya sumber keuangan yang berasal dari daerah itu sendiri, walaupun kontribusinya tidak terlalu besar terhadap total kekayaan pemerintah daerah (Khasanah, 2014).

$$PAD = \text{Total PAD}$$

Tingkat Ketergantungan

Tingkat ketergantungan adalah jenis pendapatan pemerintah daerah yang berasal dari dana transfer pemerintah pusat kepada pemerintah daerah untuk membiayai operasi pemerintah daerah. Ketergantungan digambarkan dalam dana transfer yang diberikan pemerintah pusat ke provinsi. Dana transfer diberikan pemerintah pusat kepada pemerintah daerah sebagai upaya pemerataan kemampuan keuangan antar daerah sehingga dapat memperkecil ketimpangan horisontal antar daerah. Penelitian ini menggunakan dana transfer dibandingkan dengan total pendapatan untuk menjelaskan variabel tingkat ketergantungan. Sehingga, tingkat ketergantungan dirumuskan sebagai berikut:

$$DEPEND = \frac{\text{Dana Transfer}}{\text{Total Pendapatan}}$$

Total Aset

Aset merupakan sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya. Penelitian ini menggunakan total aset sejalan dengan penelitian Hilmi dan Martani (2012) dan Syafitri (2012) karena dianggap lebih stabil.

$$ASSET = \text{Ln Total Aset}$$

Jumlah Penduduk

Jumlah penduduk adalah setiap orang yang berdomisili atau bertempat tinggal didalam wilayah suatu negara dalam waktu yang cukup lama. Hilmi dan Martani (2012) menggunakan

proksi jumlah penduduk untuk mengukur kompleksitas pemerintah. Dalam penelitian Hilmi dan Martani (2012) dan Mira *et al* (2015) jumlah penduduk diukur menggunakan total seluruh penduduk yang terdapat di suatu daerah. Sejalan dengan penelitian Hilmi dan Martani (2012) dan Mira *et al* (2015), penelitian ini menggunakan ukuran total seluruh penduduk yang terdapat di suatu daerah untuk mengukur variabel jumlah penduduk.

$$POPULATION = \text{Jumlah Penduduk}$$

Jumlah SKPD

SKPD adalah entitas akuntansi yaitu unit pada pemerintahan yang mengelola anggaran, kekayaan, dan kewajiban menyelenggarakan akuntansi dan menyajikan laporan keuangan atas dasar akuntansi yang diselenggarakannya. Hilmi dan Martani (2012) menggunakan proksi jumlah SKPD untuk mengukur kompleksitas pemerintah, jumlah SKPD diukur dengan menggunakan total seluruh SKPD yang terdapat dalam suatu daerah. Sejalan dengan penelitian Hilmi dan Martani (2012), penelitian ini menggunakan ukuran total seluruh SKPD yang terdapat dalam suatu daerah untuk mengukur variabel jumlah SKPD.

$$SKPD = \text{Jumlah SKPD}$$

Jumlah Temuan

Audit BPK mempunyai tujuan untuk memeriksa setiap satuan rupiah yang disimpan, diolah dan dikelola oleh pejabat dalam melaksanakan tugasnya. BPK bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara berdasarkan undang-undang tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Jumlah temuan merupakan kasus-kasus yang ditemukan oleh BPK pada LKPD atas pelanggaran yang dilakukan suatu daerah terhadap ketentuan pengendalian intern maupun terhadap ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Temuan audit dalam penelitian ini sejalan dengan penelitian Hilmi dan Martani (2012) yaitu menggunakan jumlah temuan audit pemeriksaan

BPK atas ketidakpatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagai proksi dalam mengukur audit.

FIND = Jumlah Temuan

Tingkat Penyimpangan

Pemeriksaan audit dilakukan sebelum laporan keuangan diterbitkan, hal ini berguna untuk menilai tingkat kewajaran serta memberikan keyakinan kepada pengguna laporan keuangan. Hilmi dan Martani (2012) menggunakan proksi tingkat penyimpangan untuk mengukur hasil audit, tingkat penyimpangan diukur dengan menggunakan nominal penyimpangan dibandingkan dengan total belanja. Sejalan dengan penelitian Hilmi dan Martani (2012), penelitian ini menggunakan nominal penyimpangan dibandingkan dengan total belanja untuk mengukur variabel tingkat penyimpangan.

$$DEV = \frac{\text{Nominal Penyimpangan}}{\text{Total Belanja}}$$

HASIL ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi di Indonesia tahun anggaran 2013-2015 yang berjumlah 34 Provinsi. Berdasarkan populasi tersebut, dari 102 LKPD, terdapat satu laporan keuangan yang tidak dimasukkan dalam sampel yaitu provinsi Kalimantan Utara karena tidak memenuhi kriteria *sampling*.

Berikut adalah hasil dari teknik analisa data, yang pertama adalah hasil analisis statistik deskriptif mengenai deskripsi variabel melalui mean, nilai minimum, nilai maksimum, dan standar deviasi yang dapat dilihat pada Tabel 1.

Tabel 1. Analisis Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
PAD	101	11833885000	33686176815708	3227275953860	5767967035135
Tingkat Ketergantungan	101	,10	,87	,4471	,18435
Total Aset	101	27,77	33,68	29,7944	1,06618
Jumlah Penduduk	101	618200,00	46709600,00	7502106,4653	10604156,85921
Jumlah SKPD	101	22,00	69,00	43,2475	8,68148
Jumlah Temuan	101	,00	128,00	23,9604	22,49930
Tingkat Penyimpangan	101	,00	,14	,0054	,01735
Tingkat Pengungkapan	101	,42	,72	,5395	,06693
LKPD	101				
Valid N (listwise)	101				

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah tingkat pengungkapan LKPD Provinsi di Indonesia berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Hasil Pengujian statistik deskriptif menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan dalam Catatan atas Laporan Keuangan selama tahun 2013 hingga tahun 2015 adalah 53,95%. Pengungkapan terdah terjadi di Provinsi Sumatera Selatan dan Sumatera Utara yaitu 42%. Sedangkan pengungkapan tertinggi dilakukan oleh Provinsi Nanggroe Aceh Darussalam dan DKI Jakarta yaitu 66,93%.

Statistik deskriptif pada variabel independen dapat dilihat bahwa PAD memiliki rata-rata RP. 3.227.275.953.860. Nilai minimum sebesar 11.833.885.000 merupakan PAD dari provinsi Kalimantan Utara dan nilai maksimum

sebesar 33.686.176.815.708 merupakan PAD dari provinsi DKI Jakarta.

Rata-rata tingkat ketergantungan pemerintah provinsi adalah 44,71%. Nilai minimum sebesar 0,10 merupakan tingkat ketergantungan dari provinsi Jawa Barat dan nilai maksimum sebesar 0,87 merupakan tingkat ketergantungan dari provinsi Nanggroe Aceh Darussalam.

Rata-rata total aset yang dimiliki pemerintah provinsi adalah 29,7944 Triliun. Nilai minimum total aset berasal dari provinsi Sulawesi Barat yaitu sebesar 27,77 Triliun dan nilai maksimum sebesar 33,68 Triliun merupakan total aset dari provinsi DKI Jakarta.

Rata-rata jumlah penduduk di tiap provinsi adalah 7.502.106. Nilai minimum sebesar 618.200 merupakan jumlah penduduk provinsi Kalimantan Utara dan nilai maksimum dari

jumlah penduduk adalah provinsi Jawa Barat yaitu sebesar 46.709.600.

Tiap provinsi memiliki rata-rata jumlah SKPD 43,2475. Nilai minimum dan maksimum dari jumlah SKPD adalah sebesar 22,00 terdapat pada provinsi Kalimantan Utara dan 69,00 terdapat pada provinsi Jawa Timur.

Rata-rata jumlah temuan BPK dalam LKPD berjumlah 23,9604. Dengan nilai minimum sebesar 0 yaitu provinsi Aceh, Kalimantan Timur, Maluku, Maluku Utara, NTT, Papua, Papua Barat, Kalimantan Barat, Kalimantan Utara, Kepulauan Riau, Sulawesi Barat, dan Sulawesi Selatan. Nilai maksimum sebesar 128,00 merupakan temuan audit dari provinsi Sulawesi Utara.

Dan rata-rata tingkat penyimpangan pemerintah provinsi adalah 0,54%. Nilai minimum tingkat penyimpangan sebesar 0 yaitu provinsi Aceh, Kalimantan Timur, Maluku, Maluku Utara, NTT, Papua, Papua Barat, Kalimantan Barat, Kalimantan Utara, Kepulauan Riau, Sulawesi Barat, dan Sulawesi Selatan dan 0,14 merupakan nilai maksimum temuan audit dari provinsi Sulawesi Utara.

Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal. Pengujian dilakukan dengan menggunakan uji statistik *skewness* dan *kurtosis*. Uji ini dilakukan dengan melihat nilai rasio *skewness* dan rasio *kurtosis* dari residual.

Tabel 2. Uji Normalitas

N	Valid	101
	Missing	0
Skewness		,295
Std. Error of Skewness		,240
Kurtosis		-,411
Std. Error of Kurtosis		,476

Berdasarkan uji normalitas, nilai *skewness* dan *kurtosis* dapat dihitung dengan rumus:

$$\text{Rasio Skewness} = \frac{0,295}{0,240} = 1,229$$

$$\text{Rasio Kurtosis} = \frac{-0,411}{0,476} = -0,864$$

Hasil perhitungan rasio *skewness* menghasilkan nilai $< 2,00$ dan *kurtosis* $< 3,00$, maka distribusi *error* adalah normal.

Uji Hipotesis

Sebelum dilakukan uji hipotesis dilakukan uji asumsi klasik. Uji asumsi klasik dilakukan untuk memastikan bahwa asumsi BLUE (*Best Linear Unbiased Estimator*) terpenuhi. Berdasarkan uji asumsi klasik, di dalam model terdapat masalah heteroskedastisitas. Untuk mengatasi masalah heteroskedastisitas dilakukan uji Glejser.

Tabel 3. Hasil Uji Heteroskedastisitas

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-,261	,161		-1,621	,108
	PAD	-1,264E-15	,000	-,232	-1,386	,169
	Tingkat Ketergantungan	,004	,024	,021	,152	,880
	Total Aset	,011	,005	,363	1,972	,052
	Jumlah Penduduk	-3,490E-10	,000	-,118	-,895	,373
	Jumlah SKPD	2,807E-5	,000	,008	,067	,947
	Jumlah Temuan	,000	,000	-,151	-1,339	,184
	Tingkat Penyimpangan	-,358	,187	-,198	-1,915	,059

Pada tabel 3 setelah dilakukan uji Glejser menunjukkan bahwa semua variabel independen dalam model ini tidak signifikan, artinya secara statistik tidak mempengaruhi

variabel dependen karena nilai probabilitas signifikansinya diatas tingkat kepercayaan 0,05. Sehingga dapat disimpulkan bahwa dalam model regresi tidak terjadi heteroskedastisitas.

Tabel 4. Hasil Regresi Berganda

Variabel	Koefisien	t	Sig.
(Constant)	1,408	4,644	,000
PAD	7,602E-15	4,422	,000*
Tingkat Ketergantungan	-,027	-,589	,557
Total Aset	-,032	-3,131	,002*
Jumlah Penduduk	-9,505E-10	-1,294	,199
Jumlah SKPD	,002	2,392	,019*
Jumlah Temuan	,000	-1,186	,239
Tingkat Penyimpangan	,212	,600	,550
<i>R Square</i>	0,218		
<i>Adjusted R Square</i>	0,158		
<i>F-statistic</i>	2,480		
<i>Prob (F-statistic)</i>	0,022		
<i>Durbin-Watson Stat</i>	1,930		

*Secara statistik signifikan pada tingkat 5%

Data tabel 4 terlihat bahwa $dw = 1,930$. Nilai ini apabila dibandingkan dengan nilai pada tabel Durbin-Watson menggunakan tarif signifikansi 5%, jumlah sampel 101 (n), dan jumlah variabel independen 7 ($k=7$), maka diperoleh nilai $du = 1,8261$. Nilai dw 1,930 lebih besar dari batas du yakni 1,8261 dan kurang dari $(4-du) = 2,1739$ ($du < dw < 4-du$). Maka dapat disimpulkan bahwa model terbebas dari autokorelasi positif maupun negatif.

Nilai *Adjusted R²* sebesar 15,8%. Hal ini menunjukkan bahwa 15,8% variasi tingkat pengungkapan LKPD dapat dijelaskan oleh variabel-variabel independen, yaitu pendapatan asli daerah, tingkat ketergantungan, total aset, jumlah penduduk, jumlah SKPD, jumlah temuan dan tingkat penyimpangan. Nilai sig. sebesar 0,022 yang berarti lebih kecil dari α 5%. Hal ini menunjukkan bahwa variabel independen secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Sedangkan sisanya 84,2% dijelaskan oleh variabel lain diluar model penelitian.

Nilai F hitung sebesar 2,480 dengan nilai probabilitas 0,022. Karena probabilitas lebih kecil dari 0,05 atau 5%, maka model regresi dapat digunakan untuk memprediksi tingkat pengungkapan LKPD atau dapat dikatakan bahwa perubahan pendapatan asli daerah, tingkat ketergantungan, total aset,

jumlah penduduk, jumlah SKPD, jumlah temuan dan tingkat penyimpangan secara bersama-sama berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Hasil regresi berganda disajikan dalam Table 4 berikut:

Pengujian Hipotesis Satu

Pada variabel PAD dinyatakan bahwa berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD, yang diperoleh dengan nilai sig sebesar 0,000 lebih kecil dari nilai 0,05, sehingga dapat disimpulkan bahwa PAD berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD, maka hipotesis pertama (H_1) yang menyatakan bahwa: "PAD berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD" **diterima**.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa PAD berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Yang berarti bahwa hipotesis satu (H_1) diterima. Semakin tinggi PAD yang dimiliki pemerintah provinsi maka semakin tinggi tingkat pengungkapan pada LKPD. Hasil penelitian ini menguatkan penelitian sebelumnya yaitu Hilmi dan Martani (2012), Setyaningrum dan Syafitri (2012) dan Mira *et al* (2015) bahwa PAD berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

PAD merupakan penerimaan dalam wilayahnya sendiri yang bersumber dari masyarakat yang terdiri dari pajak daerah, retribusi daerah dan penerimaan lainnya. Jika PAD yang dimiliki daerah besar maka dapat dikatakan bahwa partisipasi masyarakat dalam membayar pajak dan retribusi daerah besar. Semakin besar kontribusi masyarakat atas PAD melalui pajak dan retribusi akan diikuti dengan kepedulian yang tinggi terhadap pengelolaan PAD, sehingga menuntut pemerintah daerah untuk lebih akuntabel dan transparan atas realisasi dan pemanfaatan PAD yang telah dihimpunnya (Setyaningrum dan Syafitri, 2012). Hal ini mendorong pemerintah daerah untuk menyajikan dan mengungkapkan laporan keuangan dengan lebih baik dan komprehensif sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

Dalam hal ini, peran *steward* dan *principal* antara pemerintah daerah dan masyarakat telah terlaksana dengan baik, sehingga peran PAD dapat mendorong pemerintah daerah dalam melakukan pengungkapan sesuai SAP. Selain itu, semakin besar realisasi PAD menunjukkan bahwa semakin banyak sumber daya yang dimiliki untuk membiayai aktivitas pemerintahan termasuk dalam penyusunan laporan keuangan. Sumber daya finansial yang besar akan menunjang dalam rangka melakukan pelaporan keuangan dengan andal termasuk di dalamnya kecukupan pengungkapan. Oleh karena itu, PAD yang besar akan meningkatkan kualitas pelaporan keuangan termasuk pengungkapan sesuai SAP.

Pengujian Hipotesis Dua

Pada variabel tingkat ketergantungan dinyatakan bahwa berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD, yang diperoleh dengan nilai sig sebesar 0,557 lebih besar dari nilai 0,05, sehingga dapat disimpulkan bahwa tingkat ketergantungan tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD, maka hipotesis kedua (H_2) yang menyatakan bahwa: “tingkat ketergantungan berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD” **ditolak**.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa tingkat ketergantungan tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Yang berarti bahwa hipotesis dua (H_2) ditolak. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Hilmi dan Martani (2012), Heriningsih dan Ruserlistyani (2013), dan Khasanah dan Rahadjo (2014) bahwa tingkat pengungkapan tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Tingkat ketergantungan yang diukur dengan rasio dana transfer terhadap total pendapatan dinilai kurang ada monitoring dari pemerintah pusat. Menurut Liestiani (2008), pemerintah pusat selama ini kurang memberikan kontrol terhadap penggunaan dana transfer sehingga pemerintah provinsi tidak terdorong untuk meningkatkan pengungkapan dalam LKPD. Jika dalam menentukan anggaran dana transfer di daerah tidak dimonitoring, maka tidak mendorong pemerintah daerah untuk meningkatkan kualitas laporan keuangannya.

Menurut teori *stewardship*, provinsi yang memiliki tingkat ketergantungan tinggi memiliki kemungkinan lebih besar dalam upaya meningkatkan transparansi dan akuntabilitas sekaligus menunjukkan tanggung jawab *steward* melalui pengungkapan yang lebih baik atas penggunaan dana transfer. Hubungan yang tidak signifikan terjadi sebagai akibat kurang adanya kontrol dan masih rendahnya pengawasan pemerintah pusat sehingga tidak mendorong pemerintah daerah untuk meningkatkan pengungkapannya. Peran *steward* dan *principal* antara pemerintah daerah dengan pemerintah pusat kurang dapat terlaksana dengan baik, yang akhirnya menyebabkan tidak ada dorongan kesadaran *steward* dalam melaksanakan tanggungjawabnya.

Pengujian Hipotesis Tiga

Pada variabel total aset dinyatakan bahwa berpengaruh negatif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD, yang diperoleh dengan nilai sig sebesar 0,002 lebih kecil dari nilai 0,05, sehingga dapat disimpulkan bahwa total aset berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD, maka hipotesis ketiga (H_3) yang menyatakan bahwa: “total

aset berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD” **ditolak**.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa total aset berpengaruh negatif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Yang berarti bahwa hipotesis tiga (H3) ditolak. Hasil ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan Khasanah dan Rahardjo (2015) bahwa total aset berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Entitas yang memiliki aset dalam jumlah besar akan memiliki tanggung jawab pengelolaan dan penatausahaan yang lebih besar pula. Semakin banyak jenis aset yang dimiliki juga menuntut penatausahaan yang lebih besar pula dengan metode yang banyak pula, karena setiap jenis aset memiliki cara pengelolaan dan penatausahaan yang berbeda. Pengelolaan dan penatausahaan aset di lingkungan pemerintahan di Indonesia masih belum cukup baik terutama pada pemerintah daerah. Hal ini ditunjukkan dengan banyaknya permasalahan dan penyimpangan dalam pengelolaan aset daerah. Oleh karena itu, jumlah aset yang besar menjadi kendala dalam penyajian dan pengungkapannya. Sehingga, semakin besar jumlah aset akan semakin sulit dalam melakukan pengungkapan laporan keuangan sesuai SAP (Asyrofi, 2015).

Menurut teori *stewardship*, provinsi yang memiliki total aset yang besar memiliki kemungkinan lebih besar dalam upaya meningkatkan transparansi dan akuntabilitas sekaligus menunjukkan tanggung jawab *steward* melalui pengungkapan yang lebih baik atas total aset yang besar (Khasanah, 2014). Namun dalam hal ini peran *steward* dan *principal* tidak dapat terlaksana dengan baik. Besarnya nilai aset tidak membuat masyarakat sebagai *principal*, baik secara langsung maupun melalui anggota DPRD yang merupakan representasi dari masyarakat, memberikan tekanan kepada pemerintah untuk lebih transparan dalam mengungkapkan aset sesuai SAP. Begitu juga dari pihak pemerintah daerah sebagai *steward*, nilai aset yang besar tidak dapat memotivasi untuk menunjukkan tanggung jawabnya atas pengelolaan aset kepada *principal* dengan melakukan pengungkapan yang lebih baik.

Pengujian Hipotesis Empat

Pada variabel jumlah penduduk dinyatakan bahwa berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD, yang diperoleh dengan nilai sig sebesar 0,199 lebih besar dari nilai 0,05, sehingga dapat disimpulkan bahwa jumlah penduduk tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD, maka hipotesis keempat (H₄) yang menyatakan bahwa: “jumlah penduduk berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD” **ditolak**.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa jumlah penduduk tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Yang berarti bahwa hipotesis empat (H₄) ditolak. Hasil penelitian ini menguatkan penelitian yang dilakukan Mira *et al* (2015) bahwa jumlah penduduk tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Jumlah penduduk tidak serta merta mendorong pemerintah daerah dalam meningkatkan pengungkapan didalam LKPD sebagai bentuk pertanggungjawaban *steward* terhadap *principal*. Peran *steward* dan *principal* antara pemerintah daerah dengan rakyat kurang dapat terlaksana, yang akhirnya menyebabkan tidak ada dorongan kesadaran *steward* dalam melaksanakan tanggungjawabnya. Jumlah penduduk yang besar tidak dapat memotivasi *steward* untuk menunjukkan tanggung jawabnya kepada *principal* dengan melakukan pengungkapan lebih baik.

Pengujian Hipotesis Lima

Pada variabel jumlah SKPD dinyatakan bahwa berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD, yang diperoleh dengan nilai sig sebesar 0,019 lebih kecil dari nilai 0,05, sehingga dapat disimpulkan bahwa jumlah SKPD berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD, maka hipotesis kelima (H₅) yang menyatakan bahwa: “jumlah SKPD berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD” **diterima**.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa jumlah SKPD berpengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Yang berarti bahwa hipotesis lima (H₅) diterima. Hasil penelitian ini menguatkan penelitian yang

dilakukan Mira *et al* (2015) bahwa jumlah SKPD berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Pemerintah provinsi yang memiliki SKPD banyak cenderung melakukan pengungkapan yang lebih tinggi. Semakin kompleks suatu pemerintahan dalam menjalankan kegiatan akan menyebabkan semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan. Semakin kompleks pemerintahan dibutuhkan pengungkapan yang lebih besar untuk membantu pembaca laporan keuangan memahami kompleksitas kegiatan yang dilakukan pemerintah.

Menurut teori *stewardship*, provinsi yang memiliki jumlah SKPD yang banyak dapat menunjukkan tanggung jawabnya melalui pengungkapan yang lebih baik. Peran *steward* dan *principal* antara pemerintah daerah dan masyarakat telah terlaksana dengan baik, sehingga jumlah SKPD yang banyak dapat mendorong pemerintah daerah dalam melakukan pengungkapan sesuai SAP. Semakin banyak jumlah SKPD, maka semakin banyak informasi yang harus diungkapkan di dalam laporan keuangan sehingga dapat meningkatkan pengungkapan LKPD.

Pengujian Hipotesis Enam

Pada variabel jumlah temuan dinyatakan bahwa berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD, yang diperoleh dengan nilai sig sebesar 0,239 lebih besar dari nilai 0,05, sehingga dapat disimpulkan bahwa jumlah temuan tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD, maka hipotesis keenam (H_6) yang menyatakan bahwa: "jumlah temuan berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD" **ditolak**.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa jumlah temuan tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Hasil penelitian ini menguatkan penelitian yang dilakukan Hilmi dan Martani (2012) bahwa jumlah temuan tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Semakin sedikit temuan menunjukkan sedikitnya pelanggaran pada pelaporan keuangan pemerintah termasuk penatausahaan

dan pengelolaan keuangannya, sehingga jumlah temuan sedikit mengindikasikan kualitas laporan keuangan yang baik dan cenderung memiliki tingkat pengungkapan yang tinggi. Sebaliknya, jumlah temuan yang banyak menunjukkan banyaknya permasalahan dalam laporan keuangan tersebut, sehingga cenderung memiliki tingkat pengungkapan yang lebih rendah. Berdasarkan data yang digunakan sebagai sampel penelitian, sebagian besar temuan audit BPK adalah temuan ketidakpatuhan atas peraturan perundang-undangan dan temuan pengendalian internal yang tidak terkait langsung dengan pengungkapan laporan keuangan. Hal ini mengakibatkan rekomendasi yang diberikan tidak banyak berpengaruh terhadap peningkatan kualitas pengungkapan dalam laporan keuangan. Selain itu, tindak lanjut atas rekomendasi BPK oleh pemerintah daerah juga belum optimal. Belum optimalnya tindak lanjut atas rekomendasi BPK mengakibatkan rekomendasi tidak dapat menjadi faktor pendorong perbaikan kualitas laporan keuangan. Hal ini menunjukkan pemerintah daerah sebagai *steward* tidak menjalankan perannya dengan baik dalam hal tidak melaksanakan tanggungjawabnya untuk menindaklanjuti rekomendasi.

Pengujian Hipotesis Tujuh

Pada variabel tingkat penyimpangan dinyatakan bahwa berpengaruh positif tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD, yang diperoleh dengan nilai sig sebesar 0,550 lebih besar dari nilai 0,05, sehingga dapat disimpulkan bahwa tingkat penyimpangan tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD, maka hipotesis ketujuh (H_7) yang menyatakan bahwa: "tingkat penyimpangan berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan LKPD" **ditolak**.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa tingkat penyimpangan tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Yang berarti bahwa hipotesis tujuh (H_7) ditolak. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan Hilmi dan Martani (2012) yang menyatakan bahwa tingkat penyimpangan

berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

Tingkat penyimpangan audit BPK yang tinggi tidak mendorong pemerintah provinsi untuk melakukan pengungkapan yang lebih besar. Peran *steward* dan *principal* antara pemerintah daerah dengan rakyat kurang dapat terlaksana, yang akhirnya menyebabkan tidak ada dorongan kesadaran *steward* dalam melaksanakan tanggungjawabnya.

Besarnya tingkat penyimpangan tidak membuat masyarakat sebagai *principal*, memberikan tekanan kepada pemerintah untuk lebih transparan dalam mengungkapkan LKPD sesuai SAP. Begitu juga dari pihak pemerintah daerah sebagai *steward*, tingkat penyimpangan yang besar tidak dapat memotivasi untuk menunjukkan tanggung jawabnya penggunaan dana kepada *principal* dengan melakukan pengungkapan lebih baik.

PENUTUP

Simpulan. Kesimpulan dari penelitian ini adalah dari tujuh variabel yang diuji, hanya dua variabel yang menunjukkan adanya pengaruh signifikan, yaitu PAD dan jumlah SKPD. Variabel total aset menunjukkan hasil yang sebaliknya. Sedangkan variabel lainnya seperti tingkat ketergantungan, jumlah penduduk, jumlah temuan dan tingkat penyimpangan terbukti tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD Provinsi tahun anggaran 2013-2015. Pemerintah provinsi seluruh Indonesia belum patuh terhadap Standar Akuntansi Pemerintahan, terbukti rata-rata tingkat pengungkapan provinsi di Indonesia masih rendah. Hal ini menunjukkan bahwa pemerintah provinsi belum sepenuhnya mengungkapkan item pengungkapan wajib di dalam LKPD provinsi.

Saran. Dengan adanya keterbatasan dalam penelitian, maka beberapa saran yang dapat diberikan berdasarkan hasil penelitian adalah Penelitian selanjutnya diharapkan menambahkan variabel independen lain yang dinilai berpengaruh terhadap variabel dependen selain yang telah diuji peneliti seperti belanja modal dan rasio kemandirian keuangan daerah. Serta diharapkan menggunakan provinsi yang

hanya memiliki jumlah temuan sehingga dapat dilihat pengaruh jumlah temuan terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

DAFTAR PUSTAKA

- Asyrofi, Zaenuddin. (2015). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten/Kota di Pulau Jawa Tahun Anggaran 2014). *Skripsi, Universitas Diponegoro*.
- Badan Pemeriksa Keuangan, R. I. (2013, 2014, 2015). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I dan II*. Dipetik 11 06, 2016, dari <http://www.bpk.go.id>.
- Badan Pusat Statistik. (2013, 2014, 2015). Dipetik 11 06, 2016, dari <http://www.bps.go.id>.
- Djoko Suhardjanto dan R. R. Yulianingtyas. (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 8 No. 1*, 30-42.
- Heriningsih, S dan Rusherlistyani. (2013). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis, Volume 13, Nomor 02*, 11-19.
- Hilmi, A. Z. dan D. Martani. (2012). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi. *Simposium Nasional Akuntansi XV*, 1-26.
- Khasanah, N. L. dan S.N. Rahardjo. (2014). Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas, dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Diponegoro Journal of Accounting. Vol. 3 No. 3*, 1-11.
- Liestiani, A. (2008). Pengungkapan Laporan Keuangan Daerah Kabupaten/Kota untuk

- Tahun Anggaran 2006. *Skripsi Sarjana, Universitas Indonesia*.
- Mira, F.; Hermanto; dan N. K. Suransi. (2015). Determinan Kepatuhan Pada Ketentuan Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Pada Kabupaten/Kota di Provinsi Nusa Tenggara Barat). *Jurnal Infestasi, Vol. 11 No. 2*, 171-185.
- Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. *Standar Akuntansi Pemerintahan*. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2005 Nomor 49. Jakarta.
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. *Standar Akuntansi Pemerintahan*. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2005 Nomor 5165. Jakarta.
- Raharjo, E. (2007). Teori Agensi dan Teori Stewardship dalam Perspektif Akuntansi. *Fokus Ekonomi. Vol. 2 No. 1*, 37-46.
- Ririn, H. dan A. Tahar. (2015). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi di Indonesia. *Jurnal Bisnis dan Ekonomi (JBE)*, 22-33.
- Sekaran, U. (2010). *Research Method For Business (5th ed.)*. United States: Willey.
- Setyaningrum, D dan F. Syafitri. (2012). Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia, Vol. 9, No. 2*, 154-170.
- Suhardjanto, D. dan S. I. Lesmana. (2010). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib di Indonesia. *Jurnal STIE Bank BPD Jateng Vol. 6 No. 2*, 25-40.
- Syafitri, F. (2012). Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia Vol. 2 Edisi 9*.
- Undang-Undang No. 17 Tahun 2003. *Keuangan Negara*. Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4286. Jakarta.
- Undang-Undang No. 32 Tahun 2004. *Pemerintah Daerah*. Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 125. Jakarta.