

**PENGARUH KARAKTERISTIK PEMERINTAH DAERAH
TERHADAP KEPATUHAN PENGUNGKAPAN WAJIB
DALAM LKPD PADA KABUPATEN/KOTA DI
JAWA TIMUR TAHUN 2010-2012**

ARTIKEL ILMIAH

Diajukan untuk Memenuhi Salah Satu Syarat Penyelesaian
Program Pendidikan Strata Satu
Jurusan Akuntansi



Oleh :

DIKA PEMILUSITA MAUNAL
NIM : 2010310419

**SEKOLAH TINGGI ILMU EKONOMI PERBANAS
SURABAYA
2014**

PENGESAHAN ARTIKEL ILMIAH

Nama : Dika Pemilusita Maunal
Tempat, Tanggal Lahir : Surabaya, 09 Juni 1992
N.I.M : 2010310419
Jurusan : Akuntansi
Program Pendidikan : Strata 1
Konsentrasi : Akuntansi Keuangan
Judul : Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) pada Kabupaten/Kota di Jawa Timur Tahun 2010-2012

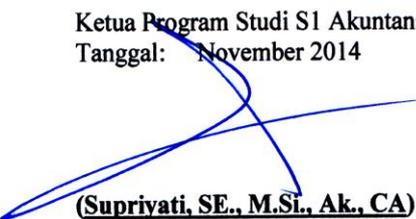
Disetujui dan diterima baik oleh :

Dosen Pembimbing,
Tanggal: November 2014



(Dr. Diah Ekaningtias, Ak., MM.)

Ketua Program Studi S1 Akuntansi,
Tanggal: November 2014



(Supriyati, SE., M.Si., Ak., CA)

**PENGARUH KARAKTERISTIK PEMERINTAH DAERAH
TERHADAP KEPATUHAN PENGUNGKAPAN WAJIB
DALAM LKPD JAWA TIMUR**

Dika Pemilusita Maunal

STIE Perbanas Surabaya

Email : dikapemilusita_maunal13@yahoo.com

Diah Ekaningtias

STIE Perbanas Surabaya

Email : diah_ekaningtias@yahoo.com

Jl.Nginden Semolo 34-36 Surabaya

ABSTRACT

The purpose of this study is to examine the influence of local government characteristics on mandatory disclosure compliance of financial statement. Local government characteristics are identified as size, the number of regional peripheral set of job (Satuan Kerja Perangkat Daerah/SKPD), type of local government. This research focuses on the disclosure compliance of balance sheet stated in Governmental Accounting Standard (SAP). Sample financial statements of municipalities are chosen as 114 sample, but there are only 93 samples that can be used in this research. Its due to uncompleted data in 21 samples. Ermine the sample in this research is purposive sampling. 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

Organisasi sektor publik merupakan sebuah entitas ekonomi yang berbeda dengan sektor swasta. Organisasi sektor publik disebut sebagai entitas ekonomi karena memiliki sumber daya ekonomi yang tidak kecil, bahkan bisa dikatakan sangat besar (Deddi Nordiawan, 2006:1). Organisasi sektor swasta adalah suatu organisasi yang segala kegiatannya tidak dikuasai oleh pemerintah. Terdapat

beberapa perbedaan antara organisasi sektor publik dengan organisasi sektor swasta.

Menurut perkembangannya, organisasi sektor publik mengalami beberapa fase yang mengakibatkan terjadinya perubahan. Sejak awal 1990-an paradigma pemerintahan di berbagai negara bergeser dari pemerintahan formal (*ruling government*), menuju ke tata

pemerintahan yang baik (*good government*) dalam rangka menempatkan admisitrasi pemerintahan menjadi lebih baik (Bastian, 2006:3).

Agar terwujud tata kelola pemerintahan yang baik perlu adanya pelaporan keuangan yang sesuai dengan standar yang berlaku. Perubahan era Orde Baru ke era Reformasi menuntut pelaksanaan akuntabilitas publik dalam melaksanakan setiap aktivitas kemasyarakatan dan pemerintahan. Oleh karena itu, model pelaporan keuangan sebagai bagian dari laporan pertanggungjawaban, mulai dirancang dan diterapkan (Bastian, 2006 : 74).

Laporan keuangan perlu diaudit terlebih dahulu serta dilampiri dengan pengungkapan (Wulandari, 2009) yang memadai agar mudah dipahami dan tidak terjadi salah intepretasi.

Pengungkapan dalam laporan keuangan dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu pengungkapan wajib (*Mandatory Disclosure*) dan pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*). Pengungkapan wajib merupakan pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh standar akuntansi yang berlaku (Naim dan Rakhman, 2000) dalam (Suhardjanto *et al.*, 2011), sedangkan pengungkapan sukarela merupakan pilihan bebas yang diberikan oleh suatu manajemen untuk memberikan informasi akuntansi dan informasi lainnya sebagai tambahan.

Standar pengungkapan wajib yang digunakan dalam organisasi sektor publik adalah Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang telah ditetapkan sesuai Peraturan Pemerintah No.24 tahun 2005 (Djoko Suhardjanto dan Rena Rukmita, 2011). SAP merupakan persyaratan yang memiliki kekuatan hukum (Bastian, 2005). Menurut Standar Akuntansi Pemerintahan PP No.24 tahun 2005 pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah yaitu, Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan

Atas Laporan Keuangan (CALK). Kesesuaian format penyusunan dan penyampaian laporan keuangan yang sesuai dengan standar akuntansi, akan mencerminkan kualitas, manfaat, dan kemampuan laporan keuangan itu sendiri (Suhardjanto, Rusmini, Mandasari, dan Brown, 2010).

Berdasarkan uraian-uraian tersebut, judul penelitian ini adalah **“Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Jawa Timur tahun 2010-2012.”**

LANDASAN TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Teori Kekuasaan (*Authority*) dalam Pertanggungjawaban Publik

Grand theory yang digunakan pada penelitian ini berhubungan dengan teori kekuasaan Teori Kekuasaan (*Authority*) dalam Pertanggungjawaban Publik karena dalam penerapannya segala aktivitas yang terjadi dalam organisasi sektor publik bergantung pada wewenang pusat dan harus transparan.

Sebagai salah satu aspek dalam penyelenggaraan organisasi sektor publik, pertanggungjawaban telah menjadi hal yang penting untuk didiskusikan terkait dengan permasalahan sektor publik (Bastian, 2010 : 385).

Kekuasaan dimaknai sebagai upaya seseorang atau kelompok untuk mempengaruhi orang lain agar sesuai dengan tujuan dan keinginan orang yang berkuasa (Bastian, 2010 : 385). Kekuasaan dapat berbentuk hubungan, yaitu ada satu pihak yang berkuasa dan yang lain dikuasai (diperintah), dengan demikian manusia merupakan subjek sekaligus objek dari kekuasaan, seperti pemerintah membuat suatu undang-undang (subjek), disamping juga harus tunduk dan patu terhadap undang-undang (objek) (Bastian, 2010 : 386).

Pada prinsipnya, kekuasaan umumnya memberikan berbagai manfaat, karena kekuasaan merupakan alat yang berguna untuk mendukung pengikut atau orang-orang dalam organisasinya. Pertama dan yang paling jelas, kekuasaan dapat memenuhi prinsip menenangkan keyakinan bahwa para pengikut atau warganya harus menggunakan segenap usahanya. Karena, kekuasaan dapat membantu mengurangi permasalahan bahaya moral (Batian, 2010 : 387)

Pada suatu organisasi, para pegawai umumnya mengamati adanya kelalaian, namun pimpinan tidak pernah berupaya mengamatinya. Jika seorang pimpinan mempunyai kekuasaan lebih pada para pegawai dan maupun menggambarkan perasaan para pegawai, hal itu jangan sampai dilalaikan karena para pegawai akan cenderung untuk disiplin tidak seperti pegawai yang melakukan kelalaian, atau melaporkan orang yang melalaikan tugasnya kepada pimpinan (Batian, 2010 : 387).

Pengertian Pengungkapan Wajib (*Mandatory Disclosure*) dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)

Menurut Suropto (1999) dalam Suhardjanto *et al.*, (2011) Pengungkapan (*disclosure*) berkaitan dengan cara pembeberan atau penjelasan hal – hal informatif yang dianggap penting dan bermanfaat bagi pemakai selain apa yang dapat dinyatakan melalui *statement* keuangan utama.

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) dalam (Suhardjanto *et al.*, 2010).

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 : 134) sehingga kesesuaian pengungkapan dengan standar akuntansi merepresentasikan kepatuhan terhadap SAP.

Penelitian ini berfokus pada pengungkapan wajib pada pos-pos neraca LKPD karena laporan neraca daerah akan memberikan informasi penting bagi manajemen pemerintah daerah (Kepala Daerah, Kepala Birokrasi, Bagian Keuangan, serta Kepala Dinas), pihak legislatif daerah, para kreditor, serta masyarakat luas (Bastian, 2006).

Pengertian Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

Standar Akuntansi Pemerintahan adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah (PP No. 24 tahun 2005). Dengan demikian, SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia (Bastian, 2005).

Menurut Winarna (2006) dalam Rena Rukmita (2010) bahwa Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) mencakup isi yang terdiri dari definisi, pengukuran/penilaian, pengakuan, serta penyajian dan pengungkapan (Winarna, 2006).

Berdasarkan Peraturan Pemerintah No.24/2005, 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 (Standar Akuntansi Pemerintahan PP No. 24/2005).

Pengertian Karakteristik Daerah

Poerwadarminta (2006) dalam Rena Rukmita (2010) menyatakan bahwa karakteristik adalah ciri-ciri khusus, mempunyai sifat khas (kekhususan) sesuai dengan perwatakan tertentu yang membedakan sesuatu (orang) dengan sesuatu yang lain. Dengan demikian, karakteristik pemerintah daerah merupakan ciri-ciri khusus yang melekat pada pemerintah daerah, menandai sebuah daerah, dan membedakannya dengan daerah lain.

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 Jawa Timur (Studi Empiris Pada Kabupaten/Kota di Jawa Timur) sehingga karakteristik pemerintah daerah merupakan prediktor kepatuhan pengungkapan wajib.

Pengaruh Ukuran Daerah (size) terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib

Ukuran daerah adalah prediktor signifikan untuk kepatuhan akuntansi (Patrick, 2007) dalam (Suhardjanto *et al.*, 2011). 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.*, 2011). Oleh karena itu, pemerintah daerah tersebut akan menaruh perhatian yang lebih tinggi dalam pengungkapan sesuai dengan standar akuntansi (Patrick, 2007; Cohen dan Kaimenakis, 2008) dalam (Suhardjanto *et al.*, 2011).

$H_1 =$ Ukuran daerah (*size*) berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan pengungkapan wajib.

Pengaruh Jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib

Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) adalah entitas akuntansi yang berkewajiban menyusun laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan APBD di SKPD selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang. Oleh karena itu, keberadaan SKPD dalam suatu daerah, gagasan-gagasan, informasi, dan inovasi yang lebih banyak akan memunculkan suatu pengungkapan. 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).

$H_2 =$ Jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan pengungkapan wajib.

Pengaruh Status Daerah terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib

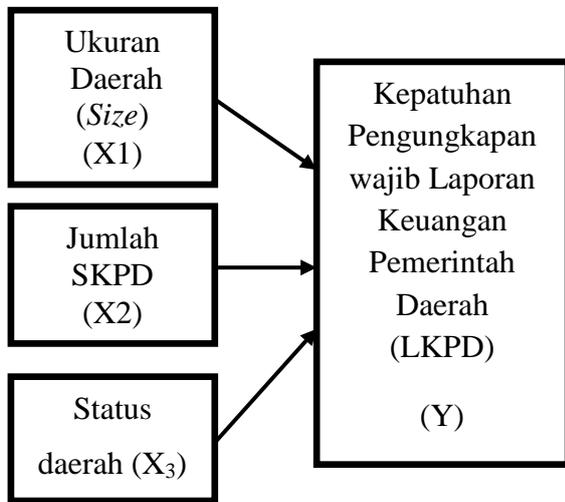
Status daerah merupakan pengakuan nasional sebuah daerah sebagai suatu kabupaten/kota. Kabupaten atau kota adalah pembagian wilayah administratif di Indonesia setelah propinsi.

Pandangan bahwa jenis daerah mempengaruhi kelengkapan pengungkapan wajib dikarenakan adanya perbedaan karakteristik masyarakat dan struktur pendapatan berimplikasi pada kontrol sosial yang berbeda (Abdullah, 2004) dalam (Rena Rukmita, 2010).

Hal tersebut mengakibatkan masyarakat luas menuntut pemerintah daerah agar menyelenggarakan pemerintahan yang baik sejalan dengan meningkatnya pengetahuan masyarakat serta adanya pengaruh globalisasi yang menuntut adanya keterbukaan (Hermaningsih, 2009).

Hipotesis $H_3 =$ Pengaruh Status Daerah berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan pengungkapan wajib.

Kerangka pemikiran yang mendasari penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 1
Kerangka Pemikiran

METODE PENELITIAN

Klasifikasi Sampel

Populasi dalam penelitian ini pemerintah daerah, dan LKPD Kabupaten/Kota di Jawa Timur tahun 2010-2012 yang di audit oleh BPK. Total populasi adalah 114 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di 38 Kabupaten/Kota di Jawa Timur.

Teknik pengambilan sampel yang digunakan ini adalah *purposive sampling* dan terdapat kriteria-kriteria yang ditetapkan dalam teknik pengambilan sampel *purposive sampling*, yaitu :

- 1) Pemerintah daerah Kabupaten/Kota memiliki data laporan keuangan yang lengkap sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) meliputi Neraca, Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan (CALK).
- 2) Laporan keuangan pemerintah daerah mendapatkan opini audit
 - a. Wajar tanpa penegecualian (*unqualified opinion*)
 - b. Wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelas (*unqualified opinion with explanation language*) dan
 - c. Wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*).

Data Penelitian

Penelitian ini menggunakan data sekunder berupa data Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada tahun 2010-2012 yang dilakukan oleh BPK. Data laporan keuangan akan diukur berdasarkan karakteristik daerah yang telah ditentukan, agar dapat disimpulkan apakah karakteristik-karakteristik yang telah ditentukan berpengaruh pada kepatuhan pengungkapan wajib pemerintahan.

Variabel Penelitian

Variabel penelitian yang digunakan dalam penelitian ini meliputi variabel independen yaitu ukuran daerah (size), jumlah SKPD, dan status daerah, dan variabel dependen adalah kepatuhan pengungkapan wajib pemerintah daerah.

Definisi Operasional Variabel

Kepatuhan Pengungkapan Wajib

Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah kepatuhan pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah berdasarkan SAP. Penelitian ini memfokuskan pada kelengkapan pengungkapan wajib akun-akun yang terdapat pada neraca yang tertuang dalam SAP.

Cara untuk mengetahui kepatuhan pengungkapan wajib dalam Neraca LKPD setiap Kabupaten/Kota, peneliti menggunakan pendekatan *disclosure scoring*, yaitu jika sebuah entitas pelaporan mengungkapkan item-item dalam neraca sesuai dengan SAP, maka diberi skor 1, dan jika tidak mengungkapkan diberi skor 0.

Item pengungkapan wajib diperoleh dari Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP), meliputi PSAP No.05 sampai PSAP No.09. Total item pengungkapan wajib yang harus diungkapkan dalam neraca LKPD menurut SAP sebanyak 34 item.

Ukuran Daerah (Size)

Kabupaten/Kota yang memiliki 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. Pada penelitian ini cara untuk mengukur ukuran daerah (*size*) menggunakan log natural (Ln) dari jumlah aktiva.

Jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD)

Satuan Kerja Perangkat Daerah pada setiap daerah memiliki *size* dan fungsi yang berbeda-beda. Pengukuran jumlah SKPD dalam penelitian ini menggunakan total seluruh SKPD yang terdapat dalam suatu daerah. Beberapa perangkat daerah yang termasuk dalam penelitian ini adalah Sekretariat Daerah, Staf-staf Ahli, Sekretariat Dewan, Dinas-dinas, Badan-badan, Inspektorat Daerah.

Alat Analisis

Teknik analisis yang digunakan adalah uji regresi berganda dengan menggunakan program SPSS 19.0, dengan demikian tahap-tahap yang dilakukan dalam menganalisis data adalah sebagai berikut:

1. Melakukan tabulasi data

Mentabulasi data laporan keuangan pemerintah daerah Kabupaten/Kota di Jawa Timur selama tahun 2010-2012. Data yang akan ditabulasi merupakan laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) yang sesuai dengan kriteria-kriteria yang di tentukan sebelumnya.

2. Uji Asumsi Klasik

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual terdistribusi normal. Kriteria pengujian ini adalah apabila *p value* > 0,05 maka data berdistribusi normal, sedangkan apabila *p value* < 0,05 data tidak berdistribusi normal.

3. Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan analisis Regresi Berganda dan t-test. Penggunaan model regresi berganda (*multiple regression analysis*) dipilih karena penelitian ini terdiri dari suatu variabel dependen dan beberapa variabel independen. Persamaan regresi dirumuskan sebagai berikut :

$$SPW = \alpha + \beta_1 \text{ size} + \beta_2 \text{ SKPD} + \beta_3 \text{ status} + e$$

Keterangan	:	
SPW	:	Skor Pengungkapan Wajib
β_1 SIZE	:	Ukuran Daerah
β_2 SKPD	:	Jumlah SKPD
β_3 STATUS	:	Status daerah
α	:	Konstan
e	:	Error

a. Pengujian Regresi Secara Simultan (Uji F)

Uji F pada dasarnya menunjukkan apakah semua variabel independen yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen.

Bila F hitung \geq F tabel, maka H0 ditolak dan H1 diterima

Bila F hitung < F tabel, maka H0 diterima dan H1 ditolak

b. Pengujian Regresi Parsial (Uji Signifikansi-t)

Uji parsial digunakan untuk mengetahui pengaruh masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen (Ghozali, 2006 : 178). Uji signifikansi-t dalam penelitian ini menggunakan tingkat signifikan 0,05. Kriteria pengambilan kesimpulan adalah hipotesis penelitian diterima jika p-value < 0,05, yang dapat diartikan bahwa

masing-masing variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen. Sebaliknya hipotesis penelitian ditolak jika probability value (p-value) $\geq 0,05$, yang dapat diartikan bahwa masing-masing variabel independen tidak berpengaruh terhadap variabel dependen.

4. Mengintrepretasi hasil penelitian
5. Menarik kesimpulan dan membandingkannya dengan penelitian terdahulu.

a. Analisis Deskriptif Pengungkapan Wajib

Tabel 1
Statistik Deskriptif Pengungkapan Wajib

Tahun	Mean	St.Deviasi	Minimum	Maximum
2010	12.71	2.036	9	17
2011	11.84	1.734	10	18
2012	12.35	1.518	10	16

Sumber : Data dioalah

Berdasarkan tabel 1 menunjukkan bahwa nilai rerata pengungkapan wajib dalam neraca pemerintah daerah pada tahun 2010 adalah 12,71 atau sebesar 37,38%, tahun 2011 adalah 11,84 atau sebesar 34,82% dan pada tahun 2012 adalah 12,35 atau sebesar 36,32%. Hasil tersebut menunjukkan bahwa kepatuhan pengungkapan wajib sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan masih sangat rendah meski dari tahun 2010-2012 nilai rerata mengalami peningkatan, namun pada tahun 2012 hasil nilai *maximum* pengungkapan wajib mengalami penurunan sebesar 16 atau sebesar 47,05%. Hasil tersebut masih jauh dari total item wajib pengungkapan yang berjumlah 34 item atau sebesar 100% dari total item. Nilai rerata pengungkapan wajib 12,71 atau 37,38% mengindikasi bahwa pemerintah daerah di Jawa Timur belum mematuhi Akuntansi Pemerintahan (SAP). Dari 31 pemerintah daerah pada tahun 2010 terdapat 12 pemerintah daerah yang melakukan pengungkapan wajib

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Uji Deskriptif

Pada bagian ini akan dijelaskan mengenai hasil perhitungan analisis deskriptif dari masing-masing variabel dalam penelitian. Informasi mengenai analisis deskriptif tersebut meliputi : nilai rerata (mean), standar deviasi, nilai minimum, dan maksimum pengungkapan wajib berdasarkan tahun.

diatas nilai rerata. Nilai minimum tingkat pengungkapan wajib tahun 2010 diperoleh Kabupaten Trenggalek yang hanya mengungkapkan 9 item pengungkapan wajib dari keseluruhan total pengungkapan wajib yang berjumlah 34 item atau dengan kata lain Kabupaten Trenggalek hanya melakukan pengungkapan sebesar 26,47%. Sementara itu, pemerintah daerah yang memiliki peringkat tertinggi dalam melakukan pengungkapan wajib pada tahun 2010 adalah Kabupten Ngawi dan Kabupaten Sampang. Dari 34 item pengungkapan wajib dalam neraca, Kabupaten Ngawi dan Kabupaten Sampang melakukan pengungkapan wajib sebanyak 17 item atau sebesar 50%.

Nilai rerata pengungkapan wajib dalam neraca pemerintah daerah pada tahun 2011 sebesar 11,84 atau 34,82%. Nilai minimum tingkat pengungkapan wajib tahun 2011 diperoleh Kabupaten Bojonegoro, Kabupaten Gresik, Kabupaten Probolinggo, Kabupaten Sidoarjo, Kabupaten Trenggalek dan Kota Pasuruan

yang hanya mengungkapkan 10 item pengungkapan wajib dari keseluruhan total pengungkapan wajib yang berjumlah 34 item atau dengan kata lain Kabupaten Bojonegoro, Kabupaten Gresik, Kabupaten Probolinggo, Kabupaten Sidoarjo, Kabupaten Trenggalek dan Kota Pasuruan hanya melakukan pengungkapan sebesar 29,41%. Sementara itu, pemerintah daerah yang memiliki peringkat tertinggi dalam melakukan pengungkapan wajib pada tahun 2011 adalah Kabupaten Bondowoso. Dari 34 item pengungkapan wajib dalam neraca (Lampiran VIII) hanya Kabupaten Bondowoso yang melakukan pengungkapan wajib sebanyak 18 item atau sebesar 52,94%.

Hasil statistik deskriptif pada tahun 2012 menunjukkan nilai rerata pengungkapan wajib dalam neraca pemerintah daerah pada tahun 2012 adalah 12,35 atau sebesar 36,32%. Nilai rerata pengungkapan wajib ini mengindikasikan bahwa pemerintah daerah di Jawa Timur pada tahun 2012 masih belum patuh dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Dari 31 pemerintah daerah pada tahun 2012 terdapat 14 pemerintah daerah yang melakukan pengungkapan wajib di atas nilai rerata sebesar 12,35 atau 36,32%. Nilai minimum tingkat pengungkapan wajib tahun 2012 diperoleh Kabupaten Sidoarjo, Kabupaten

Situbondo, dan Kabupaten Trenggalek yang hanya mengungkapkan 10 item pengungkapan wajib dari keseluruhan total pengungkapan wajib yang berjumlah 34 item atau dengan kata lain Kabupaten Sidoarjo, Kabupaten Situbondo, dan Kabupaten Trenggalek hanya melakukan pengungkapan sebesar 29,41%. Sementara itu, pemerintah daerah yang memiliki peringkat tertinggi dalam melakukan pengungkapan wajib pada tahun 2012 adalah Kabupaten Pacitan. Dari 34 item pengungkapan wajib dalam neraca, Kabupaten Pacitan melakukan pengungkapan wajib sebanyak 16 item atau sebesar 47,05%.

Dari 93 sampel tersebut, tidak semua pemerintah mengungkapkan item-item SAP dalam laporan keuangannya. Pengungkapan wajib yang seharusnya diungkapkan sebanyak 34 item.

b. Analisis Deskriptif Karakteristik Pemerintah Daerah

Pada penelitian ini menggunakan tiga karakteristik yang dimiliki oleh pemerintah daerah yang ada di Jawa Timur. Karakteristik tersebut yaitu, Size, Jumlah SKPD dan Status Daerah. Berikut adalah tabel yang menunjukkan nilai rerata (mean) size dan Jumlah SKPD pemerintah daerah tahun 2010-2012.

Tabel 2
Statistik Deskriptif Karakteristik

Tahun	Karakteristik	Mean	Minimum	Maximum
2010	SIZE	28,55	27,73	31,12
	Total SKPD	24	16	30
2011	SIZE	28,62	27,80	31,14
	Total SKPD	24	16	30
2012	SIZE	28,69	27,87	31,19
	Total SKPD	24	16	30

Sumber : Data diolah SPSS

1. Ukuran Daerah (Size)

Size dalam penelitian ini menggunakan log natural (Ln) dari total aset pemerintah daerah. Nilai rerata total aset dari hasil log natural sebesar 28,55.

Pada tahun 2010 sebanyak 13 pemerintah daerah memiliki Ln total aset lebih dari 28,55. Pemerintah daerah dengan size terbesar adalah Kota Surabaya, dengan Ln Total aset sebesar 31,12. Pemerintah daerah dengan size terendah adalah Kota

Pasuruan sebesar 27,73. Pada tahun 2011 nilai rerata total aset dari hasil log natural sebesar 28,62. Terdapat 10 pemerintah daerah memiliki Ln total aset lebih dari 28,62. Pemerintah daerah dengan size terbesar adalah Kota Surabaya, dengan Ln Total aset sebesar 31,14, sedangkan pemerintah daerah dengan *size* terendah adalah Kota Pasuruan sebesar 27,80.

Pada tahun 2012 nilai rerata total aset dari hasil log natural sebesar 28,69. Terdapat 11 pemerintah daerah memiliki Ln total aset lebih dari 28,69.

Pemerintah daerah dengan size terbesar adalah Kota Surabaya, dengan Ln Total aset sebesar 31,20, sedangkan pemerintah daerah dengan size terendah adalah Kota Pasuruan sebesar 27,87.

Kota Pasuruan menjadi pemerintah daerah yang memiliki Ln total aset terendah selama 2010-2012 karena total aset yang dimiliki juga rendah, pada tahun 2010 total aset yang dimiliki oleh Kota Pasuruan sebesar Rp 1.503.900.111.820,82, tahun 2011 sebesar Rp 4.784.259.461.483,30, dan tahun 2012 sebesar Rp 4.323.901.571.863,80, sedangkan Kota Surabaya menjadi pemerintah daerah yang memiliki total aset tertinggi karena memiliki total aset terbesar selama tahun 2010-2012. Pada tahun 2010 Kota Surabaya memiliki total aset sebesar Rp 32.621.984.273.970,00, pada tahun 2011 Kota Surabaya memiliki total aset sebesar Rp 33.441.086.637.722,43, dan pada tahun 2012 sebesar Rp 35.358.824.156.594,80.

2. Jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD)

Jumlah SKPD menjadi karakteristik kedua dari tiga karakteristik daerah dalam penelitian ini. Berdasarkan hasil statistik deskriptif, jumlah rerata SKPD di Jawa Timur adalah 24 SKPD. Jumlah SKPD tertinggi dimiliki oleh Kabupaten Bojonegoro yang memiliki 30 SKPD, sedangkan daerah yang memiliki jumlah SKPD terendah (16 SKPD) adalah Kota Madiun.

Meskipun Kota Madiun memiliki jumlah SKPD terendah, komponen SKPD tersebut telah sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 41 Tahun 2007 tentang Organisasi Perangkat Daerah berupa definisi perangkat daerah. Definisi perangkat daerah menurut PP No.41 Tahun 2007 tentang Organisasi Perangkat Daerah adalah sebagai berikut :

Perangkat Daerah adalah unsur pembantu kepala daerah dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah yang terdiri dari sekretariat daerah, sekretariat DPRD, dinas daerah, lembaga teknis daerah, kecamatan, dan kelurahan.

Pada penelitian ini, hanya sekretariat daerah, sekretariat DPRD, dinas daerah dan lembaga teknis daerah saja yang digunakan karena keempat komponen SKPD tersebut memiliki kedudukan dan beban kerja yang sama. Kecamatan dan kelurahan memiliki kedudukan di bawah keempat komponen tersebut, sehingga tidak digunakan dalam penelitian ini.

Hasil Analisis dan Pembahasan

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan analisis regresi berganda karena penelitian ini terdiri dari satu variabel dependen dan beberapa variabel independen dan nilai signifikan dari t hitung. Sebelum melakukan analisis regresi berganda, perlu dilakukan uji asumsi klasik untuk memastikan bahwa data penelitian valid, tidak bias, konsisten dan penaksiran koefisien regresinya efisien. Uji asumsi klasik terdiri dari beberapa pengujian yang meliputi : Uji Normalitas, Uji Multikolinieritas, Uji Autokorelasi, dan Heteroskedasitas, namun dalam penelitian ini hanya menggunakan Uji Normalitas saja dalam pengujian asumsi klasik. Analisis Regresi Berganda.

Regresi berganda dalam penelitian ini digunakan untuk menjawab rumusan masalah yaitu menguji apakah karakteristik pemerintah daerah berpengaruh terhadap kepatuhan

pengungkapan wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Karakteristik pemerintah daerah dalam penelitian ini meliputi : *Size* (ukuran

daerah), jumlah SKPD, dan status daerah. Regresi berganda dilakukan dengan menggunakan metode *enter*.

Tabel 3
Hasil Analisis Regresi Linier Berganda

Variabel	Koefisien	t	Sig.
(Constant)	9,163	1,446	0,152
Size	0,339	-0,059	0,953
Jumlah SKPD	0,077	-0,0395	0,693
Status Daerah	0,530	0,877	0,383
R Square	0,010		
Adjusted R Square	-0,024		
F	0,294		
Sig	0,830		

Sumber : Data diolah SPSS

Hasil regresi berganda pada tabel 3 menunjukkan bahwa nilai R Square (R^2) sebesar 0,010 dan *Adjusted R Square* (*Adjusted R²*) sebesar -0,024.

Berdasarkan nilai *Adjusted R²* tersebut, dapat disimpulkan bahwa variabel dependen tidak dapat menjelaskan variabel independen (*Size*, Jumlah SKPD, dan Status Daerah).

Pada tabel 3 menunjukkan nilai F hitung sebesar 0,294 dengan probabilitas 0,830. Karena nilai F hitung lebih kecil dari 4 dan probabilitas lebih besar dari 0,05 atau 5% (probabilitas 0,05), maka model regresi tidak dapat digunakan untuk memprediksi kepatuhan pengungkapan

wajib atau dapat dikatakan bahwa *size*, jumlah SKPD, dan status daerah secara bersama-sama tidak berpengaruh terhadap kepatuhan pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah.

Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal. Seperti diketahui bahwa uji t dan F mengasumsikan bahwa nilai residual mengikuti distribusi normal. Berikut merupakan hasil pengolahan data yang telah diolah oleh SPSS :

Tabel 4
Uji Normalitas

		Unstandardized Residual
N		93
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	0,0000000
	Std. Deviation	1,78358703
Most Extreme Differences	Absolute	0,138
	Positive	0,138
	Negative	-0,078
Kolmogorov-Smirnov Z		1,334
Asymp. Sig. (2-tailed)		0,057

Sumber : Data diolah SPSS

Berdasarkan tabel 4 menunjukkan bahwa dengan menggunakan uji statistik besarnya Kolmogorov smirnov adalah 1,334 dan signifikan pada 0,057.

Hal ini berarti data residual terdistribusi normal.

Uji Hipotesis

Uji signifikansi-F dilakukan guna menentukan *good of fit test* atau uji kelayakan model regresi untuk digunakan dalam melakukan analisis hipotesis dalam penelitian. Kriteria yang digunakan dalam pengujian ini adalah *probability value (p-value)*. Apabila *p-value* dalam hasil pengujian lebih kecil dari 0,05 atau 5%,

maka dapat dinyatakan bahwa model layak (*fit*) untuk digunakan sebagai model regresi, namun sebaliknya jika *p-value* lebih besar dari 0,05 atau 5%, maka dapat dinyatakan bahwa model tidak layak untuk digunakan dalam pengujian hipotesis penelitian.

Tabel 5
Hasil Uji F

ANOVA						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2,901	3	0,967	0,294	0,830
	Residual	292,669	89	3,288		
	Total	295,570	92			

Sumber : Lampiran, diolah SPSS

Tabel 5 menunjukkan bahwa *p-value* dari model regresi yang digunakan dalam penelitian lebih besar dari tingkat signifikansi penelitian 0,05 sebesar 0,830. Hasil ini mengindikasikan bahwa model regresi yang digunakan dalam penelitian ini tidak layak (*tidak fit*) untuk digunakan sebagai model regresi pengujian hipotesis.

3. Uji regresi parsial (Uji Signifikansi-t)

Kriteria pengambilan kesimpulan atas hasil pengujian adalah nilai *p-value* yang dihasilkan lebih kecil dari 0,05, maka dinyatakan bahwa variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen.

Tabel 6
Hasil Uji t

Coefficients ^a				
Model		Standardized Coefficients	t	Sig.
		Beta		
1	(Constant)		1,446	0,152
	SIZE	-0,007	-0,059	0,953
	SKPD	-0,054	-0,395	0,693
	Status	0,114	0,877	0,383

Sumber : Data diolah SPSS

Tabel 6 menunjukkan bahwa *p-value* dari hasil pengaruh uji parsial terlihat bahwa variabel karakteristik (*size*, jumlah SKPD, dan status daerah) yang digunakan dalam penelitian memiliki nilai *p-value* lebih dari tingkat signifikansi penelitian 0,05 yaitu masing-masing sebesar *Size* (0,093), Jumlah SKPD (0,693) dan status daerah (0,383). Hasil ini menunjukkan bahwa variabel *size*, jumlah SKPD dan status daerah secara parsial tidak berpengaruh terhadap kepatuhan pengungkapan wajib.

Pengaruh Ukuran Daerah (*size*) terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)

Pengungkapan (*disclosure*) berkaitan dengan cara pembeberan atau penjelasan hal – hal informatif yang dianggap penting dan bermanfaat bagi pemakai selain apa yang dapat dinyatakan melalui *statement* keuangan utama.

Definisi pengungkapan wajib dalam hubungannya dengan persyaratan yang ditetapkan oleh standar adalah pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh standar akuntansi yang. Guna memenuhi transparansi dan akuntabilitas, pemerintah dituntut untuk menyajikan dan mengungkapkan elemen akuntansi LKPD sesuai dengan standar yang berlaku, yaitu SAP.

Variabel Ukuran Daerah (*size*) tidak berpengaruh terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib. Hasil ini tidak mendukung hipotesis. Artinya tingkat kepatuhan pengungkapan wajib tidak bisa dibuktikan dengan suatu ukuran daerah. Hal ini sejalan dengan penelitian (Djoko Suhardjanto dan Rena Rukmita, 2011). Ukuran daerah (*size*) dapat diukur dengan total aktiva yang terdapat dalam neraca.

Pada tahun 2010-2012 pemerintah daerah yang memiliki nilai total aset tertinggi adalah kota Surabaya, namun tingkat pengungkapan wajib yang di dituangkan dalam LKPD tahun 2010 dan tahun 2011 hanya sebesar 35,29 % atau

sebanyak 12 item pengungkapan, sedangkan pada tahun 2012 sebesar 38,23% atau sebanyak 13 item pengungkapan. Pada tahun 2010-2012 pemerintah daerah Kota Surabaya hanya meningkat sebesar 2,94%. Hal ini menunjukkan masih lemahnya peraturan pemerintah daerah terhadap penerapan SAP, sedangkan Kabupaten Ngawi dan Kabupaten Sampang menjadi pemerintah daerah yang memiliki tingkat kepatuhan tertinggi pada tahun 2010 sebesar 50% atau sebanyak 17 item pengungkapan, meskipun total aset yang dimiliki lebih rendah daripada pemerintah Kota Surabaya. Pada tahun 2011 Kabupaten Bondowoso menjadi pemerintah daerah tertinggi dalam kepatuhan pengungkapan wajib sebesar 52,94% atau sebanyak 18 item pengungkapan dan pada tahun 2012 Kabupaten Pacitan menjadi pemerintah daerah tertinggi dalam pengungkapan wajib sebesar 47,05% atau sebanyak 16 item pengungkapan. Hasil tersebut menunjukkan bahwa selama tahun 2010-2012 pemerintah daerah semakin lemah dalam menerapkan kebijakan akuntansi yang berlaku, yaitu menurut SAP. Menurut (Suharjanto dan Rena Rukmita, 2011) terdapat banyak bukti yang mendukung bahwa ukuran daerah sebuah organisasi secara signifikan mempengaruhi struktur organisasi dan organisasi-organisasi besar cenderung memiliki banyak aturan dan ketentuan daripada organisasi kecil, namun hal tersebut tidak bisa dibuktikan dalam penelitian ini.

Pengaruh Jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)

Jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) tidak berpengaruh terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib. Hasil ini tidak mendukung hipotesis. Artinya Jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) tidak bisa dibuktikan dengan suatu ukuran daerah. Hal ini

sejalan dengan penelitian Djoko Suhardjanto dan Rena Rukmita, 2011. Pada tahun 2010-2012 pemerintah daerah yang memiliki jumlah SKPD tertinggi adalah Kabupaten Bojonegoro sebanyak 30 SKPD dan terendah adalah Kota Madiun sebanyak 16 SKPD.

Pemerintah daerah dengan SKPD yang lebih banyak akan lebih patuh terhadap peraturan dan melakukan pengungkapan wajib sesuai SAP daripada pemerintah daerah yang memiliki jumlah SKPD yang lebih sedikit, namun dalam penelitian ini tidak dapat dibuktikan bahwa Jumlah SKPD mempengaruhi tingkat kepatuhan pengungkapan wajib.

Pada pemerintah daerah dengan jumlah SKPD terbanyak, yaitu Kabupaten Bojonegoro tahun 2010 hanya melakukan pengungkapan wajib sebesar 38,23% atau sebanyak 13 item pengungkapan saja (Lampiran III), sedangkan pada tahun 2011 pemerintah daerah Kabupaten Bojonegoro melakukan pengungkapan hanya 29,41% atau sebanyak 10 item pengungkapan dan tahun 2012 sebesar 35,29% saja atau sebanyak 12 item pengungkapan (Lampiran III). Hal ini menunjukkan bahwa kurangnya kontrol pemerintah pusat dalam pengawasan kebijakan keuangan pemerintah pada setiap daerah yang ada di Jawa Timur.

Pengaruh Status Daerah terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)

Status Daerah tidak berpengaruh terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib. Hasil ini tidak mendukung hipotesis. Artinya Status Daerah tidak bisa dibuktikan dengan suatu ukuran daerah. Hal ini sejalan dengan penelitian Djoko Suhardjanto dan Rena Rukmita, 2011.

Pandangan bahwa jenis daerah mempengaruhi kelengkapan pengungkapan wajib dikarenakan adanya perbedaan karakteristik masyarakat dan struktur pendapatan berimplikasi pada kontrol sosial yang berbeda, namun hal

tersebut tidak dapat dibuktikan dalam penelitian ini.

Pemerintah daerah yang berstatus Kabupaten atau Kota harus membeberkan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah secara transparansi, hal tersebut sesuai dengan perwujudan tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*). Begitu juga dengan kepatuhan dalam pengungkapan wajib, pemerintah daerah yang berstatus Kabupaten atau Kota harus melakukan pengungkapan wajib dalam LKPD sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang berlaku agar tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) dapat berjalan sesuai dengan harapan masyarakat.

KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

Hasil statistik Hasil statistik deskriptif menunjukkan bahwa nilai rerata pengungkapan wajib dalam neraca pemerintah daerah pada tahun 2010 adalah 12,71 atau sebesar 37,38%, tahun 2011 adalah 11,84 atau sebesar 34,82% dan pada tahun 2012 adalah 12,35 atau sebesar 36,32% (Lampiran II). Hasil tersebut menunjukkan bahwa kepatuhan pengungkapan wajib sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan masih sangat rendah. Hal ini menunjukkan bahwa pemerintah daerah belum menerapkan pengungkapan wajib sepenuhnya yang sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), padahal pemberlakuan SAP sudah berjalan sejak tahun 2005 untuk seluruh pemerintah daerah di Indonesia, dan dari data yang terkumpul menunjukkan bahwa selama tahun 2010-2012 sebagian besar pemerintah daerah belum melakukan pengungkapan pada setiap item Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP).

Berdasarkan hasil analisis dan uji t dapat ditarik kesimpulan bahwa dari variabel independen yaitu *Size*, Jumlah SKPD dan Status Daerah menunjukkan tidak ada pengaruh yang signifikan

terhadap kepatuhan pengungkapan wajib. Saat melakukan pengolahan data dengan uji regresi dimana dari variable-variabel tersebut diperoleh hasil bahwa seluruh variabel independen tidak mendukung kepatuhan pengungkapan wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

Penelitian ini mempunyai keterbatasan-keterbatasan yang mempengaruhi hasil penelitian, yaitu :

1. Keterbatasan dalam penelitian ini terletak pada model pengujian yang tidak baik, sehingga tidak bisa membuktikan pengaruh variabel independen terhadap variabel dependennya.
2. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini hanya sedikit yang berpengaruh terhadap analisis regresi.
3. Data yang digunakan belum menggunakan data terbaru, yaitu menggunakan data tahun 2010-2013. Data yang diperoleh tidak semuanya memenuhi kriteria sampel, bahkan terdapat beberapa sampel yang tidak bisa di dapatkan.

Saran yang dapat diberikan untuk penelitian selanjutnya adalah :

1. Penelitian selanjutnya menggunakan variabel independen yang lebih variatif, sebaiknya menggunakan variabel independen lebih banyak lagi agar saat pengolahan data, mendapatkan model pengujian yang baik dan tingkat signifikannya tidak lebih dari *p-value*.
2. Data yang digunakan sebaiknya data terbaru, batas tahun terakhir sebelum penelitian. Hal ini bertujuan agar seluruh data dapat diolah dan valid, karena akuntansi sector publik mengalami perubahan-perubahan peraturan yang cepat. Penelitian selanjutnya agar lebih selektif dalam memberikan kriteria-kriteria sampel yang akan digunakan.

DAFTAR RUJUKAN

- Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Provinsi Jawa Timur. Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas Laporan Keuangan Pemerintah daerah (LKPD) tahun 2010-2012.. Sidoarjo.
- Deddi Nordiawan. 2006. *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat
- Djoko Suhardjanto., Rusmin, Mandasari, P., dan Brown, A. 2010. *Mandatory Disclosure Compliance and Local Government Characteristic: Evidence from Indonesian Municipalitie*. Penelitian Hibah Publikasi Internasional, LP2M UNS.
- Djoko Suhardjanto., Yulianingtyas, Rena Rukmita. 2011. "Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Kabupaten/Kota di Indonesia)". *Jurnal Akuntansi & Auditing*. Volume 8/No.1/November.1-194.
- Dwi Martani dan Annisa Lestiani. 2010. "Disclosure in Local Government Financial Statements: the Case of Indonesia". Makalah disampaikan pada Annual Meeting and Conference Asian Academic Accounting Association (AAAA). Bangkok. Thailand.
- Hermaningsih. 2009. "Pengaruh Partisipasi dalam Penganggaran dan Peran Manajerial pengelola Keuangan Daerah terhadap Kinerja Pemerintah Daerah". Tesis Program Pascasarjana Universitas Diponegoro.
- Indra Bastian. 2005. *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Jakarta: Erlangga.

- _____, 2006. *Sistem Akuntansi Sektor publik*. Jakarta : Salemba Empat.
- _____, 2010. *Akuntansi Sektor Publik Suatu Pengantar, Edisi ke Tiga*. Jakarta : Erlangga.
- Imam Ghozali. 2012. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 20*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Muhammad Karya Satya Azhar. 2008. *Analisa Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota Sebelum dan Setelah Otonomi Daerah*. Tesis Program Pascasarjana Universitas Sumatera Utara.
- Media Kusumawardani. 2012. “Pengaruh Size, Kemakmuran, Ukuran Legislatif, Leverage terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah”. *Accounting Analysis Journal*. 1 (Januari). Pp 28-35.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No.24 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). 2005. Penerbit Sinar Grafika.
- Ramya Atyanta. 2010. *Analisis Opini BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus pada Kabupaten X di Jawa Timur)*, (Online). (<http://jimfeb.ub.ac.id/index.php/jimfeb/article/viewFile/310/257>, diakses 1 Mei 2014)
- Rena Rukmita. 2010. “Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Kabupaten/Kota di Indonesia)”. Universitas Sebelas Maret Surakarta.
- Uma Sekaran. 2006. *Metodologi Penelitian untuk Bisnis*. Jakarta: Salemba Empat.
- Undang-Undang No.32, tentang Pemerintahan Daerah. 2004.
- www.wikipedia.org.
- www.wordpress.com

