

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Penelitian Terdahulu

2.1.1 Penelitian Djoko Suhardjanto dan Rena Rukmita Yulianingtyas(2011)

Penelitian Djoko Suhardjanto dan Rena Rukmita Yulianingtyas menguji tentang “Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.” Hasil penelitiannya menurut uji statistik deskriptif menunjukkan bahwa nilai rerata pengungkapan wajib dalam neraca pemerintah daerah adalah 10,49 atau sebesar 30,85 persen dari 51 sampel, hanya 18 pemerintah daerah yang melakukan pengungkapan wajib diatas nilai rerata ($>10,49$). Nilai minimum tingkat pengungkapan wajib diperoleh Kota Sukabumi yang hanya mengungkapkan lima item pengungkapan wajib atau 14,70 persen, sedangkan pemerintah daerah yang memiliki peringkat tertinggi dalam melakukan pengungkapan wajib akuntansi adalah Kabupaten Sinjai.

Hasil dari 34 item pengungkapan wajib dalam neraca, Kabupaten Sinjai melakukan pengungkapan wajib sebanyak 19 item atau sebesar 55,88%. Maksud dari 34 item pengungkapan wajib adalah item-item yang harus ada dalam neraca sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) yaitu, PSAP nomor 05 sampai dengan PSAP nomor 09. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa kepatuhan pengungkapan wajib sesuai dengan SAP masih sangat rendah. Rendahnya kepatuhan pengungkapan wajib tersebut dapat disebabkan

karena SAP merupakan standar baru bagi pemerintah Indonesia, sehingga penerapannya belum maksimal.

Sanksi yang belum tegas bagi pemerintah daerah yang tidak patuh dengan peraturan yang ada, khususnya SAP, juga dapat menjadi alasan minimnya pengungkapan wajib dalam LKPD. Pemerintah daerah dengan total aset tertinggi adalah Kota Bandung (Rp 18.897.902.019.467,00,-), sedangkan pemerintah daerah dengan total aset terendah adalah Kabupaten Samsir (Rp316.484.881.189,58,-). Nilai rerata total aset pemerintah daerah di Indonesia adalah Rp1.932.786.570.000, -.Jumlah sampel telah memenuhi jumlah minimum pengambilan sampel, karena dalam metode analisis regresi berganda dibutuhkan jumlah sampel minimum sepuluh kali jumlah variabel.

Peneliti menggunakan alat uji regresi berganda dan uji t – test, t-testdigunakan untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan antara pengungkapan wajib akuntansi pada pemerintah daerah yang berlokasi di Pulau Jawa/Bali dengan pemerintah daerah yang berlokasi di luar Pulau Jawa/Bali.

Persamaan :

Persamaan penelitian ini dengan penelitian Djoko Suhardjanto dan Rena Rukmita Yulianingtyas(2011) terletak pada alat uji yang digunakan yaitu uji regresi dan uji t-test.Menggunakan data kuantitaif, jenis data yang digunakan adalah data sekunder.Persamaan lainnya dari penelitian Djoko dan penelitian ini adalah teknik pengambilan sampel, data yang diambil berdasarkan kriteria yang telah ditetapkan.

Perbedaan :

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya terletak pada jumlah populasi, pada penelitian sebelumnya menggunakan populasi 333 kabupaten/kota di bawah 33 propinsi. Sedangkan penelitian saat ini hanya menggunakan laporan keuangan propinsi Jawa Timur pada Kabupaten/Kota di Jawa Timur. Variabel independen yang digunakan dalam penelitian saat ini berisi tentang kriteria-kriteria yang dimiliki oleh pemerintah daerah Jawa Timur. Data yang digunakan adalah data tahun 2010-2012.

2.1.2 Penelitian Dwi Martani dan Annisa Liestiani (2010)

Penelitian Dwi Martani dan Annisa Liestiani menguji tentang “Pengungkapan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia.” Sejak tahun 2000, Pemerintah Indonesia telah menerapkan kebijakan dan peraturan baru laporan keuangan pemerintah daerah. Kebijakan tersebut bertujuan untuk meningkatkan akuntabilitas dan transparansi pengelolaan sumber daya publik yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Sejak tahun 2005, Standar Akuntansi Pemerintahan dikeluarkan dan digunakan sebagai pedoman untuk mempersiapkan laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian ini menguji dampak pemeriksaan kualitas audit, insentif manajemen dan pemerintah daerah karakteristik untuk pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Ini berpendapat bahwa kualitas audit, kompleksitas pemerintah daerah dan insentif manajemen memiliki hubungan yang positif pengungkapan laporan keuangan.

Penelitian ini menggunakan pengungkapan wajib berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan Indonesia sebagai indeks pengungkapan. Regresi berganda

digunakan untuk menguji model. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pendapatan transfer dari pemerintah pusat dan klasifikasi pemerintah daerah tidak memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan, tetapi kekayaan, dan jumlah kompleksitas pemerintah audit mempengaruhi tingkat pengungkapan. Hipotesis akan diuji dalam model persamaan regresi berganda. Pada penelitian ini, tingkat pengungkapan di daerah diperbandingkan dengan pengungkapan yang dikembangkan berdasarkan *Indonesia Government Accounting Standard (IGAS)*. Alasannya karena IGAS efektif diimplementasikan pada Januari 2006, sehingga penelitian ini akan menguji pemenuhan pemerintahan dengan standar akuntansi yang baru. Metode untuk mengukur tingkat pengungkapan peneliti menggunakan metode yang digunakan Botosan (1997). Botosan (1997) menggunakan pengungkapan sukarela sebagai proksi pengukuran kepatuhan dalam laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian ini menggunakan pengungkapan wajib sebagai proksi pengukuran kepatuhan dalam laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian ini menggunakan *purposive sampling*. Jenis sampling tersebut dapat memastikan bahwa kelompok tertentu cukup terwakili dalam penelitian ini. Kriteria Sampling dapat dijelaskan sebagai berikut :

- a. Pemerintah daerah yang dipilih untuk mewakili masing-masing provinsi di Indonesia untuk mengatur kuota berdasarkan jumlah laporan keuangan pemerintah daerah yang diaudit.
- b. Laporan keuangan pemerintah daerah yang diaudit harus menyediakan empat komponen laporan yaitu, Laporan Realisasi anggaran, Neraca, Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Obyek dalam penelitian ini adalah laporan keuangan pemerintah daerah yang telah diaudit oleh *Supreme Audit Institution* (SAI) untuk tahun anggaran 2006 dimana Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) telah diterapkan. Jumlah laporan keuangan pemerintah daerah yang diaudit oleh SAI untuk tahun 2006 adalah 333 sampel. Penelitian ini memilih 92 laporan keuangan pemerintah daerah yang mewakili 33 provinsi di Indonesia.

Persamaan :

Persamaan penelitian ini dengan penelitian Dwi Martani dan Annisa Lestiani (2010) terletak pada tempat penelitiannya, penelitian dilakukan di Indonesia. Sumber data yang digunakan pada penelitian terdahulu menggunakan sumber dari BPK, dalam penelitian ini juga menggunakan sumber data dari BPK. Penelitian dengan penelitian selanjutnya menggunakan variabel dependen yang sama, yaitu pengungkapan wajib pemerintah daerah. Pada penelitian terdahulu dengan penelitian selanjutnya terdapat karakteristik yang sama yaitu, dibedakan berdasarkan kabupaten atau kota.

Perbedaan :

Penelitian terdahulu menggunakan data pada tahun 2006, sedangkan pada penelitian selanjutnya menggunakan data 2010-2012. Terdapat perbedaan pada variabel independen penelitian terdahulu dengan penelitian selanjutnya, apabila penelitian terdahulu menggunakan insentif pemerintah (insentif manajemen) yang terdiri dari kekayaan pemerintah daerah, tingkat ketergantungan, dan kompleksitas pemerintah, hasil temuan audit dan nilai temuan, karakteristik dari

pemerintah daerah. Karakteristik yang digunakan dalam penelitian ini yaitu, ukuran daerah, jumlah SKPD dan status daerah.

2.1.3 Penelitian Media Kusumawardani (2012)

Penelitian Media Kusumawardani menguji tentang “Pengaruh *size*, kemakmuran, ukuran legislatif, *leverage* terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah di Indonesia.” Munculnya Tim anggaran pemerintah (TAP) MPR Nomor XV/MPR/1998 tentang Penyelenggaraan Otonomi Daerah, Pengaturan, Pembagian dan Pemanfaatan Sumber Daya Nasional yang Berkeadilan Indonesia merupakan suatu wujud pengembangan bangsa dan negara Indonesia yang menginginkan perubahan kinerja dalam proses kemajuan bangsa dan negara ke arah yang lebih baik. TAP MPR tersebut merupakan landasan hukum peraturan otonomi daerah dalam UU No.22/1999 dan diperbarui dengan UU No.32/2004. Munculnya pelimpahan kewenangan dari pusat terhadap daerah atau yang disebut otonomi daerah itu sendiri dalam konteks kinerja pemerintah memberikan dua sisi yang berbeda dimana sisi pertama adalah pemerintah memiliki kewenangan yang begitu luas atas daerahnya sedangkan disisi lainnya kesiapan pemerintah daerah dalam pelaksanaan mendapat tugas berat yang mengikuti aturan otonomi daerah tersebut yaitu tingginya transparansi dan akuntabilitas yang dituntut oleh masyarakat dari seluruh kinerja pemerintah daerah. Bastian (2006:307) menyatakan pelaporan kinerja sebagai motivator peningkatan kinerja. Kinerja dapat dipengaruhi oleh berbagai faktor. Berikut faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja; Lingkungan teknis dan Intitusional berpengaruh terhadap kinerja; Gomes

dan Osborne (2010), kinerja tergantung dari lingkungan teknis dan institusional; Pelaporan kinerja berpengaruh terhadap kinerja.

Berdasarkan hasil analisis deskriptif dalam penelitian media kusumawardani (2012) menunjukkan dengan rata-rata kinerja keuangan pemerintah sebesar 7,4% sehingga data sampel dalam penelitian ini menunjukkan bahwa dari 105 data penelitian terdapat 29 kota/kabupaten di atas rata-rata kinerja dan 76 kota/kabupaten di bawah rata-rata (7,4%). *Size* memiliki rata-rata 2.304.289.366.089, sehingga dari data penelitian diketahui bahwa terdapat 31 daerah yang di atas rata-rata maka dapat disimpulkan bahwa daerah tersebut termasuk daerah yang besar dan sisanya sejumlah 74 kota/kabupaten di bawah rata-rata termasuk daerah yang kecil. *Kemakmuran* memiliki rata-rata sebesar 4.451.844.761.905, sehingga dari 105 kota/kabupaten terdapat 32 kota/kabupaten di atas rata-rata dan sisanya sejumlah 73 kota/kabupaten di bawah rata-rata. *Ukuran Legislatif* memiliki rata-rata sebesar 37 dengan jumlah anggota legislatif dengan 58 kota/kabupaten di atas rata-rata dan 47 kota/kabupaten di bawah rata-rata. *Leverage* memiliki rata-rata sebesar 0,01, dengan sebagian besar kota/kabupaten berada pada kategori di bawah rata-rata.

Hasil uji regresi berganda menunjukkan bahwa *size* berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah, *kemakmuran* tidak berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah, *ukuran legislative* berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah, dan *leverage* tidak berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah.

Kesimpulan yang ditarik dari penelitian ini bahwa Kinerja keuangan pemerintah daerah masih memiliki kinerja yang relatif rendah. Hal ini dapat dilihat melalui Pendapatan Asli Daerah yang jauh lebih rendah dari Dana Perimbangan. *Size* berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah. Hal ini dikarenakan Indonesia memiliki *size* yang besar guna memperbaiki pelayanan terhadap masyarakat yang akhirnya akan mempengaruhi kinerja keuangan pemerintah daerah atau sebaliknya. Kemakmuran tidak berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah. Hal ini dikarenakan sulitnya ditemukannya pengukuran kemakmuran yang ideal, karena kemakmuran bersifat subjektif. Alasan lain tidak berpengaruhnya kemakmuran terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah yaitu pengukuran dalam penelitian ini menggunakan Produk Domesti Bruto yang perhitungannya kurang menunjukkan Produk Domestik Bruto yang sebenarnya. Ukuran legislatif berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah. Hal ini dikarenakan semakin banyaknya anggota legislatif yang melakukan pengawasan secara baik maka akan semakin besar motivasi kinerja pemerintah daerah dalam melakukan pelayanan terhadap masyarakat atau sebaliknya. *Leverage* tidak berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah. Hal ini dikarenakan pengukuran *leverage* kurang tepat bila dihubungkan dengan pemerintah daerah karena posisi *leverage* suatu instansi non pemerintah berbeda dengan posisi *leverage* pada pemerintah daerah.

Persamaan :

Persamaan penelitian ini dengan penelitian Media Kusumawardani (2012) terletak pada jenis data yang digunakan yaitu, menggunakan data sekunder. Data yang

digunakan dalam penelitian Kusumawardani menggunakan data Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Alat uji yang digunakan dalam penelitian ini dan penelitian Kusumawardani adalah uji regresi berganda.

Perbedaan :

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian Media Kusumawardani (2012) terletak pada objek data. Pada penelitian Media Kusumawardani (2012) pemerintah daerah se-Indonesia, sedangkan fokus dalam penelitian ini yaitu neraca laporan keuangan pemerintah daerah propinsi Jawa Timur saja. Data yang digunakan adalah data laporan keuangan pemerintah daerah tahun 2009, sedangkan dalam penelitian ini menggunakan data laporan keuangan pada tahun 2010-2012. Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini juga berbeda dengan penelitian Kusumawardani (2012). Apabila dalam penelitian Kusumawardani variabel independennya meliputi, *size*, kemakmuran, ukuran legislatif dan *leverage*, sedangkan variabel independen dalam penelitian ini yaitu, ukuran daerah (*size*), jumlah SKPD dan status daerah.

Tabel 2.1

Beberapa Penelitian Sebelumnya Mengenai Pengungkapan Wajib

No	Nama Peneliti	Tahun	Variabel Penelitian	Analisis	Hasil Temuan
1	Djoko Suhardjanto, dan Rena Rukmita Yulianingtyas	2011	Ukuran daerah, Jumlah SKPD, Status daerah, Kepatuhan pengungkapan wajib dalam LKPD, Lokasi Pemerintah daerah, Jumlah anggota DPRD	Uji regresi, uji t	Hasil regresi berganda menunjukkan bahwa hanya jumlah anggota DPRD yang berpengaruh positif terhadap kepatuhan pengungkapan wajib. Size, jumlah SKPD, dan status pemerintah daerah tidak berpengaruh positif terhadap kepatuhan pengungkapan wajib.
2	Penelitian Dwi Martani dan Annisa Liestiani	2010	Kekayaan pemerintah daerah, tingkat ketergantungan, kerumitan pemerintah, jumlah temuan audit, nilai temuan audit, tipe pemerintah daerah, tingkat pengungkapan.	Uji regresi dan korelasi	Pendapatan transfer dari pemerintah pusat dan klasifikasi pemerintah daerah tidak memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan, tetapi kekayaan, dan jumlah kompleksitas pemerintah audit mempengaruhi tingkat pengungkapan
3	Media Kusumawardani	2012	Pengaruh <i>size</i> , kemakmuran, ukuran legislatif, <i>leverage</i> terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah di Indonesia.	Uji Regresi berganda	<i>Size</i> berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah, kemakmuran tidak berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah, ukuran legislatif berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah, dan <i>leverage</i> tidak berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah.

Sumber : Beberapa Jurnal

2.2 Landasan Teori

2.2.1 Teori Kekuasaan (*Authority*) dalam Pertanggungjawaban Publik

2.2.1.1 Makna Istilah 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. Organisasi sektor publik wajib melaporkan pertanggungjawaban laporan keuangannya kepada masyarakat.

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).

Istilah akuntabilitas dapat dimaknai sebagai kewajiban untuk menyampaikan pertanggungjawaban atau untuk menjawab, menerangkan kinerja, dan tindakan seseorang atau badan hukum atau pimpinan kolektif atau organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggung jawaban (Bastian, 2010 : 385).

Dalam organisasi sektor publik, pertanggungjawaban adalah pertanggung jawaban atas tindakan dan keputusan dari para pemimpin atau pengelola organisasi sektor publik kepada pihak yang memiliki kepentingan (*stakeholder*) serta masyarakat. Pada organisasi pemerintahan misalnya, akuntabilitas merupakan pertanggungjawaban atas tindakan dan keputusan pihak pelaksana (eksekutif)

kepada perwakilan rakyat (legislatif) serta masyarakat secara umum (Bastian, 2010 : 385).

2.2.1.2 Teori Kekuasaan (*Authority*) dalam Pertanggungjawaban Publik

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).

Menurut Hannah Arendt (1906-1975) dalam buku (Bastian, 2010 : 386) mengatakan bahwa kekuasaan tidak pernah menjadi milik individu, seperti yang dikatakan Weber bahwa kekuasaan adalah milik suatu kelompok dan akan tetap dimiliki sejauh kelompok itu menjaga bersama. Menurut Arendt, saat kita beranggapan bahwa seorang tengah berada dalam kekuasaan, sesungguhnya ia ditopang dan didayakan oleh sekelompok orang agar ia bertindak atas nama mereka

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 warganyaharus menggunakan segenal usahanya. Karena, kekuasaan dapat membantu mengurangi permasalahan bahaya moral (Bastian, 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).

Analisis kekuasaan dalam konteks teori agensi, dimana hubungan anatr pimpinan dan yang dipimpin (principal-agent problem) dikupas, akan menyarankan berbagai alasan mengapa (1) upah tetap dapat dibayarkan dalam pengaturan bahaya moral, (2) efisiensi pasar sehingga upah dapat dibayar, (3) organisasi dapat memilih untuk tidak merekrut pegawai yang melebihi kualifikasinya, (4) birokrasi bisa terdapat dalam organisasi, (5) dapat bermanfaat bagi pimpinan untuk mendelegasikan kekuasaannya, (6) seorang pimpinan dapat mencoba memperlihatkan keteguhannya dalam memegang serta melangsungkan nilai-nilai bagi pegawainya (Bastian, 2010 : 387).

2.2.2 Pengungkapan wajib (*Mandatory Disclosure*) dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)

Menurut Suripto (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. Secara umum, tujuan pengungkapan adalah menyajikan informasi yang dipandang perlu untuk

mencapai tujuan pelaporan keuangan dan untuk melayani berbagai pihak yang mempunyai kepentingan berbeda (Suhardjanto *et al.*, 2011).

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 kreditur, serta masyarakat luas (Bastian, 2006).

Menurut Ghozali dan Ratmono (2008) dalam Rena Rukmita (2010) Pengungkapan wajib pada pos-pos neraca disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Hal ini karena Catatan atas Laporan Keuangan berkaitan dengan prinsip keterbukaan, akuntabilitas, dan partisipasi sebagai bagian dari *good public governance*. Menurut Ghozali dan Ratmono, bahwa pengungkapan pada Catatan atas Laporan Keuangan dapat disajikan naratif, dilengkapi dengan bagan, grafik, daftar dan skedul atau bentuk lain yang lazim yang menghiktisarkan secara ringkas dan padat kondisi dan posisi keuangan entitas pelaporan. Catatan atas Laporan Keuangan merupakan bentuk Laporan Keuangan yang formatnya paling

tidak terstruktur. Sehingga pendekatan pengisiannya menjadi sangat subyektif dan terkendala oleh ketidakjelasan batasan tentang seberapa banyak informasi yang dapat dianggap memadai (Ghozali dan Ratmono, 2008) dalam (Rena Rukmita, 2010). Nanda Ayu Wijayanti, Debby Fitriyani, Sunardji, Dyah Setyaningrum (2012) berpendapat bahwa opini dan temuan audit oleh BPK mempengaruhi tingkat pengungkapan wajib LKPD. Hasil penelitian Nanda Ayu Wijayanti, Debby Fitriyani, Sunardji, Dyah Setyaningrum menunjukkan bahwa tingkat pengungkapan LKPD mengalami peningkatan. Peningkatan jumlah item yang diungkapkan oleh LKPD yaitu sebesar 38% di tahun 2006 menjadi 54% di tahun 2010. Peningkatan ini menandakan sudah meningkatnya kesadaran pemda untuk meningkatkan kualitas LKPD yang berdampak pada perbaikan tingkat pengungkapan LKPD.

Menurut data yang di dapatkan dari Laporan Hasil Pemeriksaan BPK bahwa selama tahun tiga tahun berturut-turut (tahun 2010-2012) Kabupaten Tulung agung dan kabupaten mojokerto mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraf Penjelas. Pada tahun 2010-2011 Kota Blitar mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraf Penjelas dan pada tahun 2012 mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian. Pada tahun 2010 BPK memberi opini *disclaimer* atau tidak memberikan pendapat untuk Kota Batu, sedangkan pada tahun 2011 Kabupaten mojokerto mendapat opini *disclaimer* atau tidak memberikan pendapat. Pada tahun 2012 sudah tidak ada lagi Kabupaten/Kota yang mendapat opini *disclaimer* atau tidak memberikan pendapat (Data Laporan Hasil Pemeriksaan BPK atas LKPD tahun 2010-2012).

2.2.3 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). Lebih lanjut lagi, kedudukan SAP menurut Bastian (2005 : 135) antara lain :

1. Sesuai dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, SAP ditetapkan dengan peraturan pemerintah.
2. Setiap entitas pelaporan pemerintah pusat dan pemerintah daerah wajib menerapkan SAP. Selain itu, diharapkan juga adanya upaya pengharmonisan atas berbagai peraturan baik di pemerintah pusat maupun pemerintah daerah dengan SAP.

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). Berikut adalah penjelasan dari definisi, pengukuran/penilaian, pengakuan, serta penyajian dan pengungkapan (Winarna, 2006) :

1. Definisi

Merupakan batasan atau pengertian berbagai elemen, pos, atau obyek laporan keuangan, atau istilah yang digunakan dalam pelaporan keuangan agar tidak terjadi kesalahan klasifikasi oleh penyusunan dan kesalahan interpretasi oleh pemakai.

2. Pengukuran atau penilaian

Pengukuran merupakan penentuan berapa jumlah rupiah yang harus diletakkan pada suatu obyek yang terlibat dalam suatu transaksi keuangan, sedangkan penilaian merupakan penentuan jumlah rupiah yang harus dicantumkan pada suatu elemen atau pos pada saat dilaporkan dalam laporan keuangan.

3. Pengakuan

Pengakuan merupakan proses penetapan terpenuhinya kriteria pencatatan suatu kejadian atau peristiwa dalam catatan akuntansi keuangan, sehingga akan menjadi bagian yang melengkapi unsur aset, kewajiban, ekuitas dana, pendapatan, belanja, dan pembiayaan sebagaimana akan termuat pada laporan keuangan entitas yang bersangkutan.

4. Penyajian dan pengungkapan

Penyajian menetapkan tentang cara- cara melaporkan elemen atau pos dalam seperangkat laporan keuangan agar elemen atau pos tersebut cukup informatif. Pengungkapan berhubungan dengan penjelasan hal-hal informatif yang dianggap penting dan bermanfaat selain apa yang dinyatakan melalui laporan keuangan utama.

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

diberlakukan 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).

2.2.4 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.

Choiriyah (2010) dalam (Suhardjanto *et al.*, 2011) mendefinisikan bahwa karakteristik perusahaan dapat menjelaskan variasi luas pengungkapan sukarela dalam laporan tahunan. Karakteristik perusahaan merupakan prediktor kualitas pengungkapan. Pernyataan tersebut dapat diterapkan dalam sebuah daerah. Karakteristik pemerintah daerah diharapkan dapat menjelaskan kepatuhan pengungkapan wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Jawa Timur (Studi Empiris Pada Kabupaten/Kota di Jawa Timur) sehingga karakteristik pemerintah daerah merupakan prediktor kepatuhan pengungkapan wajib. Karakteristik pemerintah daerah dapat berupa ukuran daerah, kesejahteraan, *functional differentiation*, umur daerah, latar belakang pendidikan kepala daerah, *leverage* daerah, dan *intergovernmental revenue* (Suhardjanto *et al.*,

2011). Terdapat banyak bukti yang mendukung ide bahwa ukuran sebuah organisasi secara signifikan mempengaruhi struktur organisasi. Karakteristik yang akan digunakan dalam penelitian ini meliputi, ukuran daerah (size), jumlah SKPD, dan status daerah.

2.2.4.1 Ukuran Daerah (size)

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). Kabupaten/Kota dengan aset yang lebih besar akan lebih mungkin untuk memenuhi SAP daripada pemerintah daerah dengan pendapatan daerah yang lebih kecil.

2.2.4.2 Jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD)

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. Sebagai konsekuensinya, akan terdapat tekanan untuk mengungkapkan sesuai dengan SAP (Suhardjanto, dkk, 2010). Pemerintah daerah dengan jumlah SKPD lebih banyak

akan lebih menerapkan pengungkapan wajib sesuai dengan SAP daripada pemerintah daerah yang memiliki jumlah SKPD yang lebih sedikit. Hal ini sejalan dengan penelitian Patrick (2007) dan Damanpour (1991).

Dasar hukum yang berlaku sejak tahun 2004 untuk pembentukan SKPD adalah UU no. 32 Pasal 120 tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah. Gubernur dan wakilnya, Bupati dan wakilnya, atau Walikota dan wakilnya tidak termasuk ke dalam satuan ini, karena berstatus sebagai Kepala Daerah. Beberapa bagian yang termasuk dalam SKPD yaitu, Sekretariat Daerah, Staf-staf Ahli, Sekretariat DPRD, dinas-dinas, badan-badan, inspektorat daerah, lembaga-lembaga daerah lain yang bertanggung jawab langsung kepada Kepala Daerah, kecamatan-kecamatan atau satuan lainnya yang setingkat, dan kelurahan/desa atau satuan lainnya yang setingkat (www.wikipedia.org).

2.2.4.3 Status Daerah

Status daerah merupakan pengakuan nasional sebuah daerah sebagai suatu kabupaten/kota. Kabupaten atau kota adalah pembagian wilayah administratif di Indonesia setelah propinsi. Umumnya kabupaten atau kota memiliki wewenang yang sama yaitu mengatur dan mengurus pemerintahannya sendiri (www.wikipedia.org).

Analisis status atas pengaruh status/jenis daerah dalam penelitian ini perlu untuk memberi bukti bahwa kelengkapan pengungkapan wajib berkaitan dengan status daerah sebagai kota atau kabupaten (Abdullah, 2004) dalam (Rena Rukmita, 2010). 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). Karakteristik-karakteristik yang dimiliki oleh kabupaten/kota yang menjadi pembeda status daerah adalah sebagai berikut (wordpress.com) :

1. Aspek luas wilayah, wilayah pemerintahan daerah kabupaten relatif lebih luas daripada wilayah pemerintahan daerah kota. Oleh karenanya, di wilayah kabupaten banyak terdapat desa tertinggal, sementara untuk menjangkau pemerataan pembangunan di seluruh wilayah dibutuhkan anggaran yang lebih besar.
2. Aspek kependudukan, kepadatan penduduk di kabupaten lebih rendah daripada kota. Kepadatan penduduk menjadi permasalahan bagi pemerintah daerah dalam hal penyediaan lapangan pekerjaan, pendidikan, kesehatan, dan penanggulangan masalah-masalah sosial.
3. Menurut PP No.38/2007 tentang Pembagian Urusan Pemerintahan Antara Pemerintah, Pemerintahan Daerah Provinsi, dan Pemerintahan Daerah Kabupaten/Kota : aspek mata pencaharian penduduk, penduduk kabupaten umumnya bergerak di bidang pertanian atau bersifat agraris, sementara penduduk perkotaan bergerak dalam bidang perdagangan dan jasa. Dalam pembuatan kebijakan pembangunan daerah, prioritas di pemerintah daerah

kabupaten akan berbeda dengan pemerintah daerah kota, khususnya dalam hal pelaksanaan urusan pilihan di daerah.

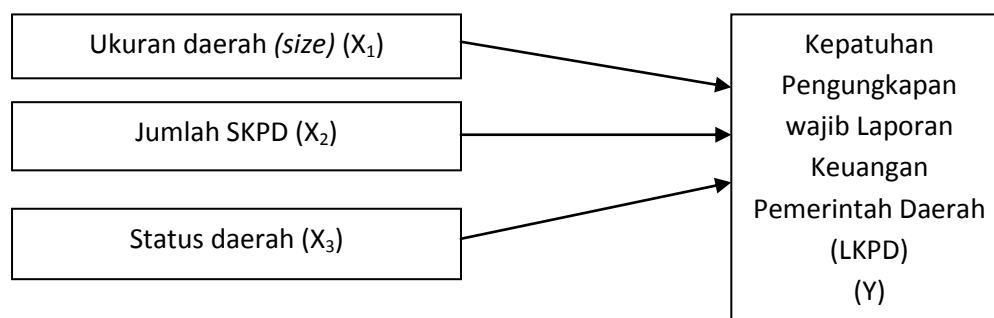
4. Aspek struktur pemerintahan, di wilayah kota dibentuk kecamatan dan kelurahan, sementara di wilayah kabupaten terdapat kecamatan, kelurahan, dan desa atau kampung atau gampong. Kecamatan dan kelurahan merupakan bagian dari pemerintah daerah kabupaten dan kota, yang menyatu dalam hal pembuatan kebijakan dan anggaran dengan pemerintah daerah, sementara Desa merupakan daerah otonom tersendiri di wilayah daerah kabupaten, sehingga memiliki anggaran sendiri (Permendagri No.37/2007 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Desa), termasuk sumber pendapatan yang dialokasikan dari APBD kabupaten (UU No.22 tahun 1999, pasal 1 huruf o).
5. Aspek sosial budaya, penduduk kota memiliki tingkat pendidikan dan kesehatan yang lebih baik daripada kabupaten. Fasilitas pelayanan publik juga lebih baik di kota daripada di kabupaten.
6. Aspek perekonomian, rata-rata Produk Domestik Regional Bruto (PDRB) di kabupaten lebih rendah daripada PDRB kota (Halim 2002: 190). PDRB adalah total nilai barang dan jasa yang diproduksi di wilayah (regional) tertentu dalam waktu tertentu (satu tahun), sehingga merupakan salah satu indikator perekonomian suatu daerah. Hal ini berimplikasi pada proporsi sumber pendapatan asli daerah (PAD) yang dapat dipungut oleh pemerintah daerah. Aktivitas ekonomi dan pendapatan (*income*) di kota juga lebih besar daripada kabupaten (Prud'homme, 1995)

Berdasarkan uraian-uraian tersebut dapat disimpulkan bahwa daerah yang berstatus kota akan melakukan pengungkapan wajib sesuai dengan SAP. Adanya kontrol sosial, meningkatnya pengetahuan terhadap akuntabilitas pemerintah, serta globalisasi, menyebabkan masyarakat menuntut pemerintah daerah agar terselenggara pemerintahan yang baik (Hermaningsih, 2009).

2.3 Kerangka Pemikiran

Secara umum, tujuan pengungkapan adalah menyajikan informasi yang dipandang perlu untuk mencapai tujuan pelaporan keuangan dan untuk melayani berbagai pihak yang mempunyai kepentingan berbeda. 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.*, 2011). Guna memenuhi transparansi dan akuntabilitas, pemerintah dituntut untuk menyajikan dan mengungkapkan elemen akuntansi LKPD sesuai dengan standar yang berlaku, yaitu SAP. Karakteristik pemerintah daerah diharapkan dapat menjelaskan kepatuhan pengungkapan wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, sehingga karakteristik pemerintah daerah merupakan prediktor kepatuhan pengungkapan wajib.

Gambar 2.3
Kerangka Pemikiran



2.4 Hipotesis Penelitian

H1 : Ukuran daerah (*size*) berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan pengungkapan wajib.

H2 : Jumlah SKPD berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan pengungkapan wajib.

H3 : Status daerah berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan pengungkapan wajib.