

EVALUASI AKUNTABILITAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA (Studi Empiris Pada Pemerintah Kabupaten/Kota Di Provinsi Jawa Tengah)

Yulia Trisaptya

Halim Dedy Perdana (perdana.hlm@gmail.com)

Sulardi

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Sebelas Maret

ABSTRACT

This study aims to examine effect of the content local government financial statements and performance information reporting on the information disclosure quality of Local Government Financial Statements and to evaluate the information disclosure quality of local government financial statements. Samples of this study was local government in the Central Java Province. The data used local government financial statements in the Central Java Province in 2014. This study used the Local Governmental Accountability Index (LGA) as used in the Ryan et al.'s (2002) research to obtain a score of accountability disclosure then tested by multiple regression analysis. The result is local government financial statements and performance information reporting significant effect on the information disclosure quality of Local Government Financial Statement and the evaluation result that information disclosure quality of the local government financial statement in 34 districts/cities in the Central Java Province is still low.

Keywords: *Accountability disclosure, content of financial statements, performance information reporting, Local Governmental Accountability Index (LGA)*

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh isi laporan keuangan pemerintah daerah dan pelaporan informasi kinerja terhadap kualitas pengungkapan informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Serta mengevaluasi kualitas pengungkapan informasi dalam laporan keuangan pemerintah daerah. Sampel penelitian ini adalah pemerintah daerah yang ada di Provinsi Jawa Tengah. Data yang digunakan adalah laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota se-Provinsi Jawa Tengah tahun 2014. Penelitian ini menggunakan Indeks Local Governmental Accountability (LGA) seperti yang digunakan dalam penelitian Ryan et al. (2002) untuk memperoleh skor pengungkapan akuntabilitas yang kemudian diuji dengan analisis regresi berganda. Hasil pengujian menunjukkan bahwa isi laporan keuangan pemerintah daerah dan pelaporan informasi kinerja berpengaruh signifikan terhadap kualitas pengungkapan informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Dan hasil evaluasi menyimpulkan kualitas pengungkapan informasi yang terdapat dalam laporan keuangan pemerintah daerah pada 34 kabupaten/kota di Provinsi Jawa Tengah masih rendah.

Kata Kunci: *Pengungkapan Akuntabilitas, Isi Laporan Keuangan, Pelaporan Informasi Kinerja, Indeks Local Governmental Accountability (LGA)*

PENDAHULUAN

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara mengamanatkan bahwa laporan pertanggungjawaban Anggaran Pendapatan Belanja Negara (APBN)/Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD) harus disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Bentuk pertanggungjawaban APBN/APBD atau pengelolaan keuangan negara

baik yang dilakukan oleh pemerintah pusat maupun pemerintah daerah adalah berupa penyajian Laporan Keuangan Pemerintah yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) untuk menjamin relevansi dan keandalan informasi-informasi yang disajikan didalamnya. Setelah disampaikan kepada lembaga perwakilan (DPR/DPRD), Laporan Keuangan Pemerintah ini selanjutnya dipublikasikan kepada rakyat sebagai

pengguna laporan keuangan sekaligus pemilik dana yang digunakan oleh pemerintah tersebut.

Berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005), tujuan penyusunan laporan keuangan adalah untuk menyajikan informasi untuk pengambilan keputusan dan sebagai media akuntabilitas sumber daya yang dipercayakan kepada lembaga pemerintah. Dari sisi rakyat di daerah, laporan keuangan pemerintah daerah yang disusun dengan baik dapat menjelaskan bagaimana pemerintah daerah mengelola keuangan daerah dalam melaksanakan pembangunan sehingga dapat meningkatkan kesejahteraan rakyat.

Banyak pihak yang akan mengandalkan informasi dalam laporan keuangan yang dipublikasikan oleh pemerintah daerah sebagai dasar untuk pengambilan keputusan. Oleh karena itu, informasi tersebut harus bermanfaat bagi para pemakai atau bisa dikatakan bahwa informasi tersebut harus mempunyai nilai (Suwardjono 2005). Sebagaimana dikemukakan oleh Jones dan Pendlebury (1991), laporan yang diterbitkan oleh pemerintah daerah dapat dan harus memiliki kandungan informasi bagi pengguna.

Laporan keuangan pemerintah daerah itu sendiri adalah gambaran mengenai kondisi dan kinerja keuangan entitas tersebut. Salah satu pengguna laporan keuangan pemerintah daerah adalah pemerintah pusat. Pemerintah pusat berkepentingan dengan laporan keuangan pemerintah daerah karena pemerintah pusat telah menyerahkan sumber daya keuangan kepada daerah dalam rangka pelaksanaan otonomi daerah.

Setelah menyerahkan sumber daya keuangan kepada pemerintah daerah, merupakan hal yang wajar bagi pemerintah pusat apabila meminta pertanggungjawaban kepada pemerintah daerah mengenai bagaimanakah penggunaan sumber daya keuangan tersebut. Salah satu media yang dapat digunakan pemerintah pusat adalah laporan keuangan pemerintah daerah. BPK kemudian akan melakukan audit atas laporan keuangan pemerintah daerah dengan tujuan untuk mengetahui apakah

laporan keuangan pemerintah daerah tersebut telah disajikan sesuai dengan kondisi yang sebenarnya atau tidak.

Meskipun jumlah opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atas LKPD tahun 2014 mengalami kenaikan sebanyak 20 persen dari tahun 2013, yang diartikan bahwa kualitas pertanggungjawaban APBD mengalami perbaikan dengan peningkatan opini wajar tanpa pengecualian tersebut, namun di sisi lain BPK menemukan adanya penyimpangan anggaran senilai Rp3,20 triliun dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Tahun 2014 Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2015 (Batamtoday.com 2015).

Sebelumnya, Badan Pemeriksa Keuangan menilai tata kelola keuangan pemerintah daerah masih menjadi masalah serius yang harus segera dibenahi sebelum upaya-upaya mengoptimalkan penggunaan keuangan daerah untuk program-program kemakmuran rakyat. Berdasarkan hasil pemeriksaan periode 2013 dari BPK, sebanyak 156 dari 524 pemerintah daerah mendapat opini wajar tanpa pengecualian. Serta sebanyak 280 pemerintah daerah memiliki laporan keuangan yang harus ditindaklanjuti oleh aparat penegak hukum, salah satunya oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK).

Faktanya, sebanyak 60 persen dari total kasus yang ditangani komisi anti-korupsi itu berasal dari laporan BPK. Seharusnya dengan total aset pemerintah daerah yang mencapai Rp2.006 triliun, program-program pembangunan di daerah sudah menunjukkan peningkatan kemakmuran rakyat. Upaya optimalisasi keuangan negara untuk program kemakmuran rakyat masih relatif sangat panjang. Pemerintah daerah dan juga pemerintah pusat harus terlebih dahulu fokus memperbaiki tata kelola keuangan negara (Kompas.com 2015).

Dalam kenyataannya, meskipun laporan keuangan sudah bersifat *general purpose* atau dibuat untuk memenuhi kebutuhan informasi semua pihak, tetapi tidak semua pembaca/pengguna dapat memahami laporan keuangan pemerintah dengan baik, akibat perbedaan latar belakang pendidikan dan pengetahuan. Un-

tuk itu, agar pengguna dapat menginterpretasikan seluruh informasi-informasi yang terkandung di dalam laporan keuangan secara tepat maka diperlukan hasil analisis terhadap laporan keuangan pemerintah.

Penelitian terhadap informasi yang terkandung di dalam laporan tahunan pemerintah daerah penting untuk dilakukan dalam upaya untuk meningkatkan kualitas pelaporan tahunan pemerintah daerah. Jones dan Pendlebury (1991) menyatakan bahwa di Inggris praktek pengungkapan telah berubah selama lebih dari 10 tahun dan ancaman peraturan pemerintah berputar di sekitar jangkar pembuatan kebijakan.

Hasil penelitian Ryan *et al.* (2002) menunjukkan bahwa kualitas pelaporan secara keseluruhan telah meningkat dari waktu ke waktu, namun ada unsur-unsur tertentu dimana pengungkapan informasinya lemah. Identifikasi daerah-daerah memungkinkan regulator kebijakan publik untuk fokus pada komponen pengungkapan laporan tahunan. Sementara Boyne dan Law (1991) dalam penelitiannya menemukan kelemahan terbesar dari laporan tahunan adalah kegagalan untuk menyatakan prioritas dan sasaran yang eksplisit. Jika tujuan tidak jelas atau tak tertulis, maka akuntabilitas hilang dalam kabut yang melayani kepentingan politisi dan pejabat jauh lebih baik daripada kepentingan publik.

Penelitian ini merujuk penelitian Ryan *et al.* (2002) yang menguji kualitas pengungkapan oleh pemerintah daerah menggunakan modifikasi dari Indeks *Modified Accountability Disclosure* (MAD) untuk menyertakan kriteria yang memiliki relevansi dengan pemerintah daerah yang kemudian disebut dengan Indeks *Local Government Accountability* (LGA). Penelitian tentang pengungkapan akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah telah banyak dilakukan, antara lain oleh Wijayanti *et al.* (2012) serta Indriyana (2013). Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh isi laporan keuangan dan pelaporan informasi kinerja terhadap kualitas pengungkapan informasi dalam laporan keuangan pemerintah daerah serta men-

gevaluasi kualitas pengungkapan informasi dalam laporan keuangan pemerintah daerah, yang hasilnya akan disusun dalam bentuk peringkat, sehingga akan menghasilkan ranking LKPD Kabupaten/Kota se-Provinsi Jawa Tengah berdasarkan kualitas pengungkapan informasi LKPD dengan menggunakan Indeks *Local Government Accountability* (LGA).

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Good Governance

Mengacu pada program *World Bank* dan *United Nation Development Program* (UNDP), orientasi pembangunan sektor publik adalah untuk menciptakan *good governance*. *Good governance* sering diartikan sebagai pemerintahan yang baik. Sementara itu, *World Bank* mendefinisikan *good governance* sebagai suatu penyelenggaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggung jawab yang sejalan dengan prinsip demokrasi dan pasar yang efisien, penghindaran salah alokasi dana investasi, dan pencegahan korupsi baik secara politik maupun administratif, menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan *legal and political framework* bagi tumbuhnya aktivitas usaha.

Menurut UNDP, dalam pelaksanaan *good governance*, ada 9 (sembilan) karakteristik yang harus dipenuhi, yaitu *participation, rule of law, transparency, responsiveness, consensus orientation, equity, efficiency and effectiveness, accountability, dan strategic vision*.

Partisipasi (*participation*) dapat diartikan keterlibatan masyarakat dalam pembuatan keputusan baik secara langsung maupun tidak langsung melalui lembaga perwakilan yang dapat menyalurkan aspirasinya. Partisipasi tersebut dibangun atas dasar kebebasan berasosiasi dan berbicara serta berpartisipasi secara konstruktif. *Rule of law* diartikan adanya kerangka hukum yang adil dan dilaksanakan tanpa pandang bulu.

Transparansi (*transparency*) mengindikasikan adanya transparansi yang dibangun atas dasar kebebasan memperoleh informasi. Informasi yang berkaitan dengan kepentingan publik dapat di-

peroleh mereka yang membutuhkan secara langsung. *Responsiveness* berarti lembaga-lembaga publik harus cepat dan tanggap dalam melayani *stakeholder*. *Consensus orientation* berarti berorientasi pada kepentingan masyarakat yang lebih luas.

Equity dalam arti setiap masyarakat memiliki kesempatan yang sama untuk memperoleh kesejahteraan dan keadilan. *Efficiency and effectiveness* dimana pengelolaan sumber daya publik dilakukan secara berdaya guna (efisien) dan berhasil guna (efektif). Akuntabilitas (*accountability*) mengindikasikan pertanggungjawaban kepada publik atas setiap aktivitas yang dilakukan. Dan *strategic vision* yang berarti penyelenggara pemerintahan dan masyarakat harus memiliki visi jauh ke depan.

Akuntabilitas

Salah satu pendukung yang mempengaruhi keberhasilan reformasi birokrasi khususnya di bidang pelayanan publik adalah akuntabilitas. Akuntabilitas dianggap penting seiring dengan semakin meningkatnya tuntutan masyarakat terhadap penyelenggaraan pemerintahan yang baik dan bersih (*good governance* dan *clean government*) sehingga telah mendorong pengembangan dan penerapan sistem pertanggungjawaban yang jelas, tepat, teratur, dan efektif.

Akuntabilitas dalam arti sempit dapat dipahami sebagai bentuk pertanggungjawaban yang mengacu pada kepada siapa organisasi bertanggung jawab dan untuk apa organisasi bertanggung jawab. Sementara dalam pengertian luas, akuntabilitas dapat dipahami sebagai kewajiban pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut (Mardiasmo 2002).

Pada dasarnya akuntabilitas adalah pemberian informasi dan pengungkapan (*disclosure*) atas aktivitas dan kinerja finansial kepada pihak-pihak yang berkepentingan (Schiavo-Campo dan Tomasi 1999). Menurut Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), akuntabilitas dipan-

dang sebagai perwujudan kewajiban seseorang atau unit organisasi untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya dan pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepadanya dalam rangka pencapaian tujuan yang telah ditetapkan melalui media pertanggungjawaban berupa laporan akuntabilitas kinerja secara periodik.

Governmental Accounting Standards Board (GASB 1999) dalam *Concepts Statement* No. 1 tentang *Objectives of Financial Reporting* menyatakan bahwa akuntabilitas merupakan dasar pelaporan keuangan di pemerintahan yang didasari oleh adanya hak masyarakat untuk mengetahui dan menerima penjelasan atas pengumpulan sumber daya dan penggunaannya. Pernyataan tersebut menunjukkan bahwa akuntabilitas memungkinkan masyarakat untuk menilai pertanggungjawaban pemerintah atas semua aktivitas yang dilakukan.

Sementara Starling (1998) mengatakan bahwa akuntabilitas adalah kesediaan untuk menjawab pertanyaan publik. Kesulitan untuk menuntut pertanggungjawaban pemerintah terhadap kualitas pelayanan publik terutama disebabkan karena sosok pemerintah itu sendiri tidak tunggal. Untuk itu diperlukan sistem akuntabilitas yang memadai bagi lembaga pemerintah sebagai syarat penting peningkatan kualitas layanan publik.

Isi LKPD dan Kualitas Pengungkapan Informasi LKPD

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara mewajibkan pemerintah pusat dan pemerintah daerah membuat laporan keuangan dalam setiap pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD kepada DPR/DPRD. Laporan keuangan yang dimaksud adalah Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas dan Catatan Atas Laporan Keuangan. Namun terdapat masalah dengan konten laporan tahunan sektor publik. Karena isi dari laporan tahunan diputuskan sendiri oleh penulis maka informasi yang dapat menyebabkan kesulitan dan rasa malu mungkin saja dihilangkan (Normanton 1971). Pendapat serupa diutarakan oleh

Coy dan Pratt (1998) bahwa isi dan penyajian laporan tahunan mungkin sedikit mengandung apa yang dianggap pendekatan teknis terbaik, dan lebih merupakan hasil dari kompromi politik antara berbagai pihak yang berkepentingan. Karena kekhawatiran ini, Normanton (1971) berpendapat bahwa esensi dari akuntabilitas harus dinilai oleh orang lain di luar organisasi. Mungkin hal ini yang menjadi salah satu alasan mengapa ada prevalensi evaluasi oleh badan eksternal untuk menilai kualitas informasi yang terkandung dalam laporan tahunan (Magann 1983).

H1: Isi laporan keuangan pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap kualitas pengungkapan informasi laporan keuangan pemerintah daerah

Pelaporan Informasi Kinerja

Aspek lain dari pelaporan pemerintah daerah adalah pelaporan informasi kinerja. Informasi kinerja mengkaji hasil organisasi dengan perbandingan tujuannya (MAV 1999). Tujuan pelaporan informasi kinerja adalah untuk memberi informasi terkait akuntabilitas kinerja sehingga dapat memperbaiki *sense of accountability* di jajaran pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Dalam penelitian empiris kualitas informasi kinerja Dewan Welsh yang dilakukan oleh Boyne dan Law (1991), ditemukan bahwa kualitas informasi kinerja umumnya buruk dan tidak membaik dari waktu ke waktu. Hasil ini juga tercerminkan di sektor universitas dimana pengungkapan yang berhubungan dengan informasi kinerja merupakan bagian terlemah dari laporan di Australia, Selandia Baru dan Kanada berdasarkan penelitian yang dilakukan Nelson *et al.* (1997), Coy *et al.* (1994), serta Banks dan Nelson (1994).

H2: Pelaporan informasi kinerja berpengaruh positif terhadap kualitas pengungkapan informasi laporan keuangan pemerintah daerah

Evaluasi Kualitas Pengungkapan Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota se-Provinsi Jawa Tengah Tahun 2014

Terdapat perbedaan pengungkapan akuntabilitas pada tiap pemerintah daerah di

Queensland (Ryan *et al.* 2002). Di Indonesia sendiri terdapat ketidakseragaman dalam pengungkapan informasi LKPD. Penelitian ini mencoba mengevaluasi kualitas pengungkapan informasi dalam laporan keuangan pemerintah daerah dan menyusun ranking kabupaten/kota se-Provinsi Jawa Tengah berdasarkan pengungkapan informasi dalam LKPD Kabupaten/Kota se-Provinsi Jawa Tengah tahun 2014 dengan menggunakan nilai berdasarkan Indeks LGA.

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Populasi dari penelitian ini adalah seluruh pemerintah daerah di Indonesia yang telah menyusun LKPD tahun 2014 dan telah diaudit oleh BPK. Pemilihan sampel dilakukan dengan cara *judgment sampling*. Penelitian Boyne dan Law (1991) menunjukkan bahwa kendala utama penyusunan laporan tahunan terletak pada 'skala', termasuk sedikitnya jumlah staf yang dipekerjakan dan kurangnya sumber daya keuangan untuk menutupi biaya penyusunan laporan. Dikarenakan salah satu tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengevaluasi kualitas pengungkapan informasi dalam laporan keuangan tahunan pemerintah daerah, maka diputuskan untuk meneliti provinsi dengan ukuran yang besar karena provinsi yang besar lebih mungkin memiliki sumber daya untuk melakukan pengembangan sistem yang diperlukan untuk mempersiapkan laporan tahunan yang memenuhi kewajiban akuntabilitas mereka. Dalam penelitian ini, peneliti memilih Provinsi Jawa Tengah sebagai obyek penelitian karena memiliki jumlah kabupaten/kota terbanyak kedua di Indonesia dengan jumlah 35 kabupaten/kota (29 kabupaten dan 6 kota) dengan total Pendapatan Asli Daerah (PAD) tahun 2014 sebesar Rp 9,9 trilyun.

Pemerintah Provinsi Jawa Tengah juga menempati peringkat ketujuh dengan nilai 72,09 dan predikat BB dalam penilaian laporan evaluasi kinerja pemerintah provinsi yang dilakukan oleh Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (PANRB) tahun 2015. Nilai tersebut di atas rata-rata nasional ta-

hun 2015 yaitu 60,47. Nilai tersebut menunjukkan tingkat akuntabilitas atau pertanggungjawaban hasil (*outcome*) terhadap penggunaan anggaran dalam rangka terwujudnya pemerintahan yang berorientasi pada hasil (*result oriented government*). Hal ini menunjukkan bahwa pemerintah provinsi Jawa Tengah sudah menunjukkan tingkat efektivitas dan efisiensi penggunaan anggaran yang baik.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Isi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Variabel isi laporan keuangan yang digunakan dalam penelitian ini dinilai berdasarkan sembilan kriteria, yaitu pernyataan tujuan, laporan walikota/bupati, struktur organisasi, pengendalian internal, laporan lingkungan, personil, kesehatan dan keselamatan kerja, kesempatan kerja yang sama, dan ringkasan fakta. Kesembilan kriteria tersebut mengacu pada Indeks *Local Governmental Accountability* (LGA) dalam penelitian Ryan *et al.* (2002).

1. Pernyataan Tujuan

Pernyataan tujuan merupakan pengungkapan informasi berupa visi, misi, nilai, tujuan, sasaran, target kinerja masa depan yang dinyatakan secara spesifik, ringkas, dapat dipahami, dalam terminologi realistis serta dinyatakan semua bersama-sama di depan.

2. Laporan Bupati/Walikota

Laporan bupati/walikota yang dimaksudkan disini berupa referensi yang luas mengenai kegiatan dan prestasi pemerintah kota/kabupaten yang diatur dalam konteks sosial, ekonomi, dan lingkungan politik, yang diulas secara lengkap, menyeluruh namun mengundang keingintahuan pengguna laporan keuangan untuk membaca.

3. Struktur Organisasi

Dalam kriteria ini, yang dievaluasi adalah apakah LKPD memuat informasi mengenai komposisi dewan dan pejabat, informasi kontakannya, struktur organisasi dan keputusan serta bagaimana hubungan antara dewan dengan kepala daerah.

4. Pengendalian Internal

Kriteria ini mengevaluasi informasi

terkait pernyataan mekanisme pengendalian internal, *review* sistem pengendalian, manajemen resiko dan penggunaan komite audit.

5. Laporan Lingkungan

Yang dimaksud dengan laporan lingkungan adalah pernyataan yang diberi judul dan dengan jelas menguraikan program-program perlindungan lingkungan yang relevan seperti perencanaan penggunaan lahan, penanganan limbah, dan kualitas air.

6. Personil

Untuk kriteria personil, informasi yang diharapkan dicantumkan dalam laporan tahunan pemerintah daerah adalah jumlah staf, pengklasifikasian staf ke dalam fungsi utama dan/atau departemen, pengklasifikasian staf menurut jenis pekerjaan serta terdapat perbandingan setidaknya 3 tahun.

7. Kesehatan dan Keselamatan Kerja

Yang dievaluasi dalam kriteria ini adalah pernyataan yang menunjukkan catatan keamanan serta deskripsi program-program terkait kesehatan dan keselamatan kerja yang mencantumkan perbandingan setidaknya 3 tahun.

8. Kesempatan Kerja yang Sama

Kriteria ini mengevaluasi informasi yang komparatif mengenai jumlah dan deskriptif tentang kelompok-kelompok tertentu (misalnya gender, etnis, disabilitas), beserta tingkat posisi dan ilustrasinya.

9. Ringkasan Fakta dan Figur/Kunci Statistik

Informasi yang disajikan dalam ringkasan fakta merupakan fakta-fakta kunci dan angka, menampilkan tren setidaknya 3 tahun, komparatif dan ilustratif.

Pelaporan Informasi Kinerja

Variabel pelaporan informasi kinerja yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari kinerja pelayanan dan kinerja keuangan. Kinerja pelayanan dinilai berdasarkan tiga kriteria, yaitu pengukuran kinerja, perbandingan realisasi dengan anggaran, dan rasio kinerja keuangan. Sedangkan kinerja keuangan dinilai berdasarkan sembilan kriteria, yaitu Tinjauan Keuangan, Laporan

Operasi, Laporan Posisi Keuangan, Laporan Arus Kas, Kebijakan Akuntansi/CALK, Aset Tidak Lancar, Investasi, Komitmen dan Kontinjensi, serta Remunerasi. Keduabelas kriteria tersebut mengacu pada Indeks *Local Governmental Accountability* (LGA) dalam penelitian Ryan *et al.* (2002).

1. Pengukuran Kinerja

Kriteria pengukuran kinerja berisi informasi terkait kinerja keuangan dan nonkeuangan yang dibandingkan dengan tujuan, mempertemukan indikator kinerja yang berasal dari tujuan, dengan beberapa indikasi perbandingan yang disajikan dalam bagian yang terpisah.

2. Perbandingan Realisasi dengan Anggaran

Kriteria ini menilai Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Yang dievaluasi adalah apakah LRA telah mengungkapkan realisasi, anggaran dan varian total per baris secara komprehensif dan menunjukkan rincian pendapatan, beban, item abnormal, dan peningkatan/penurunan kemampuan serta memuat penjelasan perbedaan yang signifikan.

3. Rasio Kinerja Keuangan

Kriteria ini mengevaluasi rasio kinerja keuangan yang merupakan bagian terpisah, terdiri dari beberapa indikasi perbandingan, menyajikan setidaknya 5 item rasio dengan setidaknya tiga tahun beserta penjelasan-penjelasanannya.

4. Tinjauan Keuangan

Kriteria ini berisi bagian terpisah yang menyajikan rewiu pendapatan, beban, aset, kewajiban, modal dan masalah/isu keuangan signifikan lainnya, penjelasan tren, mencantumkan ilustrasi dan perbandingan setidaknya tiga tahun.

5. Laporan Operasional

Yang dievaluasi dari laporan operasional adalah menampilkan semua pendapatan dan beban, item abnormal dan pos-pos luar biasa, satu tahun perbandingan, mencantumkan keseluruhan kenaikan/penurunan dalam kemampuan operasi.

6. Pernyataan Posisi Keuangan/Neraca

Pernyataan terinci yang

mengungkapkan semua aset dan kewajiban dalam kategori utama, rincian cadangan dan pergerakan cadangan, komparatif, klasifikasi yang tepat, aset di satu item tidak lebih dari 20%, di CALK, aset dianalisis berdasarkan fungsi/program.

7. Laporan Arus Kas

Kriteria yang diharapkan adalah format arus kas, komparatif, catatan kaki yang informatif dan alat bantu lainnya untuk memahami, rekonsiliasi jelas dengan surplus/defisit.

8. Kebijakan Akuntansi

Pernyataan kebijakan akuntansi yang berpengaruh dijelaskan dengan detil, menunjukkan presentasi penuh. Jika ada perubahan, alasan perubahan dijelaskan secara rinci dengan dampak kuantitatif. Pernyataan yang jelas bahwa semua perubahan telah diungkapkan dan aplikasi yang konsisten atas semua item lain yang dinyatakan. Catatan khusus berkaitan dengan semua item utama.

9. Aset Tidak Lancar

Dalam kriteria ini mengevaluasi pengungkapan menyeluruh akuisisi dan penghapusan aset dan penyusutan semua aset yang digunakan, termasuk kebijakan dan pergerakan pada akun akumulasi penyusutan.

10. Investasi

Kriteria investasi berisi informasi berupa jadwal terpisah yang menunjukkan semua kepemilikan investasi pemerintah daerah, pendapatan yang diterima dari investasi tersebut, dan dasar penilaian.

11. Komitmen dan Kontinjensi

Pengungkapan komitmen dan kontinjensi, jika tidak ada harus dinyatakan dengan jelas. Jika ada komitmen: pernyataan terpisah dengan pengungkapan penuh, menyatakan tujuan/proyek dan total pengeluaran yang diharapkan dan pengeluaran sampai dengan saat ini, tanggal penyelesaian yang diharapkan dan pernyataan bahwa semua item telah diungkapkan. Jika ada kontinjensi: pernyataan terpisah, mengungkapkan setiap item dengan dampak keuangan dan pernyataan bahwa semua item telah diungkapkan.

12. Remunerasi

Dalam kriteria remunerasi, informasi yang diharap untuk diungkapkan adalah remunerasi anggota dewan termasuk tunjangan dan hak-hak lainnya, rekapitulasi absensi anggota dewan, kebijakan remunerasi, informasi komparatif untuk remunerasi anggota dewan, serta remunerasi para pejabat (kepala daerah, kepala SKPD, dan lain-lain) berdasarkan besarnya.

Kualitas Pengungkapan Informasi LKPD

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah kualitas pengungkapan informasi laporan keuangan pemerintah daerah yang diukur dengan menggunakan Indeks *Local Governmental Accountability* (LGA). Variabel dependen yang digunakan adalah jumlah skor per kriteria individu dikali bobot. Evaluasi dilakukan berdasarkan penilaian per kriteria individu terhadap informasi yang dimuat dalam LKPD tahun 2014. Pengukuran variabel pengungkapan akuntabilitas pemerintah daerah dengan menggunakan Indeks LGA pernah dilakukan pada penelitian sebelumnya oleh Indriyana (2013) yang menggunakan data LKPD tahun 2008 sampai 2010.

Teknik analisis yang digunakan untuk menguji hipotesis penelitian adalah Analisis Regresi Berganda. Persamaan regresinya adalah sebagai berikut :

$$\text{Kualitas} = \alpha + \beta_1\text{ISI} + \beta_2\text{PIK} + \epsilon$$

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini menggunakan sampel data LKPD kabupaten/kota di Provinsi Jawa Tengah. Keseluruhan berjumlah 35 kabupaten/kota. Namun, Kabupaten Klaten dikeluarkan dari sampel karena datanya tidak lengkap sehingga sampel dalam penelitian ini hanya berjumlah 34 LKPD kabupaten/kota di Provinsi Jawa Tengah saja.

Data pada semua variabel telah memenuhi syarat pengujian asumsi klasik dan hasil pengujian regresi berganda disajikan dalam tabel 1. Berdasarkan tabel 1 terlihat bahwa nilai *adjusted R-square* 0,994 (99,4%). Berdasarkan pengujian tersebut dapat disimpulkan bahwa model penelitian

mampu menjelaskan variasi variabel dependen sebesar 99,4% sedangkan sisanya sebesar 0,6% dijelaskan oleh variabel-variabel lain di luar model penelitian ini. Hal ini menunjukkan bahwa isi laporan keuangan dan pelaporan informasi kinerja sangat berpengaruh terhadap kualitas pengungkapan informasi dalam LKPD. Nilai F hitung sebesar 301,865 (*f value* = 0,000), signifikan pada tingkat 5%, maka model regresi dapat digunakan untuk memprediksi kualitas pengungkapan informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Tabel 1.
Hasil Uji Regresi Berganda

Model	Expt Sign	B	t-value	Sig.
(Constant)		1,606	0,396	0,697
Tujuan	+	2,745	12,945	0,000
Laporan Bup/Wako	+	2,267	3,674	0,002
Struktur Organisasi	+	1,464	1,918	0,074
Lap. Lingkungan	+	0,998	1,517	0,150
Personil	+	1,802	6,324	0,000
Kesempatan kerja yang sama	+	1,994	1,424	0,175
Fakta Statistik	+	0,961	4,543	0,000
Kinerja	+	3,263	10,398	0,000
LRA	+	2,931	11,378	0,000
Rasio	+	2,977	6,322	0,000
Tinjauan	+	0,315	0,508	0,619
LO	+	3,017	9,817	0,000
Neraca	+	2,808	7,108	0,000
LAK	+	3,755	9,269	0,000
Kebijakan Akuntansi	+	1,986	3,527	0,003
Aset Tidak Lancar	+	1,702	3,528	0,005
Investasi	+	0,354	0,463	0,650
Komitmen dan Kontijensi	+	0,441	1,658	0,118
R		.999		
R ²		.997		
Adjust R ²		.994		
F-value			310,865	
Sig				.000

Isi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Terdapat 7 dari 9 kriteria individu dari variabel isi laporan keuangan menunjukkan *expected sign* bernilai positif (+) yang berarti hipotesis yang menyatakan bahwa variabel isi laporan keuangan pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap kualitas pengungkapan informasi LKPD diterima. Namun dari ketujuh kriteria tersebut hanya 5 kriteria yang berpengaruh signifikan dengan nilai signifikansi (Sig.) di bawah

10% yaitu pernyataan tujuan, laporan bupati/walikota, struktur organisasi, personil, dan fakta statistik. Sementara laporan lingkungan dan kesempatan kerja yang sama tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas pengungkapan informasi laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota se-Provinsi Jawa Tengah.

Pelaporan Informasi Kinerja

Terdapat 11 dari 12 kriteria individu dari variabel pelaporan informasi kinerja menunjukkan *expected sign* bernilai positif (+) yang berarti hipotesis yang menyatakan bahwa variabel pelaporan informasi kinerja berpengaruh positif terhadap kualitas pengungkapan informasi LKPD diterima. Dari 12 kriteria individu tersebut, 8 kriteria berpengaruh signifikan dengan nilai signifikansi (Sig.) di bawah 10% yaitu pengukuran kinerja, LRA, rasio keuangan, LO, neraca, LAK, kebijakan akuntansi, dan aset tidak lancar. Sedangkan komitmen dan kontijensi tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas pengungkapan informasi laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota se-Provinsi Jawa Tengah.

Hasil Evaluasi

Tabel 2 menunjukkan skor rata-rata Indeks LGA per bagian. Bagian pertama, bagian Ikhtisar adalah area pelaporan paling lemah dengan rata-rata 0,68 dari kemungkinan 5. Alasan untuk ini adalah skor rendah dicatat untuk beberapa kriteria yaitu laporan walikota (0,17), laporan bupati (0,25), pengendalian internal (0) yang merupakan komponen kunci dari tata kelola perusahaan, laporan lingkungan (0,09), kesehatan dan keselamatan kerja (0), dan kesempatan kerja yang sama (0,09). Tidak ada satu pun dari informasi di bagian ikhtisar ini yang bersifat rahasia sehingga dapat dikatakan bahwa tidak ada halangan untuk melaporkan data ini.

Pada bagian kedua, kategori Kinerja, rata-rata keseluruhan 1,41 dari 5. Hal ini sesuai dengan penelitian sebelumnya di bidang pelaporan kinerja di universitas-universitas Australia di mana Nelson *et al.* (1997) menemukan bahwa pengungkapan kinerja keuangan dan layanan yang lemah.

Sebuah kelemahan dalam melaporkan kinerja berada di area rasio kinerja keuangan (0,09). Masalah utama adalah pemerintah daerah tidak merumuskan kinerja keuangan mereka dalam rasio kinerja keuangan dan juga tidak mengungkapkan tren kinerja selama beberapa tahun. Menyediakan berbagai rasio dengan tren dan penjelasan yang tepat untuk informasi yang digambarkan oleh rasio akan memberikan gambaran yang lebih jelas bagi pembaca mengenai kinerja keuangan pemerintah daerah (Ryan *et al.* 2002).

Dalam kategori ketiga Informasi Keu-

Tabel 2
Skor Rata-rata Indeks LGA per Bagian

	Rata-rata
Ikhtisar	
Pernyataan Tujuan	1,59
Laporan Bupati/Walikota	0,23
Struktur Organisasi	0,85
Pengendalian Internal	0
Laporan Lingkungan	0,09
Personil	0,71
Kesehatan dan Keselamatan Kerja	0
Kesempatan kerja yang sama	0,09
Ringkasan Fakta	3,09
Rata-rata Ikhtisar	
Kinerja	
Pengukuran Kinerja	0,79
Laporan Realisasi Anggaran	3,35
Rasio Kinerja Keuangan	0,09
Rata-rata Kinerja	
Informasi Keuangan	
Tinjauan Keuangan	1,76
Laporan Operasi	0,47
Neraca	3,76
Laporan Arus Kas	3,36
Kebijakan Akuntansi	2
Aset Tidak Lancar	1,47
Investasi	3,94
Komitmen dan Kontijensi	0,35
Remunerasi	0
Rata-rata Informasi Keuangan	
	1,89

angan, pemerintah daerah menerima nilai tertinggi (dengan rata-rata keseluruhan 1,89 dari 5). Nilai ini masih tergolong rendah karena sebagian besar pemerintah daerah di Provinsi Jawa Tengah belum menerapkan sistem akuntansi akrual. Kriteria

yang mengakibatkan skor rendah adalah laporan operasional (0,47), komitmen dan kontijensi (0,35), dan ketentuan remunerasi (0). Kriteria laporan operasional mendapat skor kecil karena baru 4 pemerintah daerah di Provinsi Jawa Tengah yang sudah menerapkan sistem akuntansi akrual dan menyusun laporan operasional. Kelemahan komitmen dan kontijensi adalah kebanyakan pemerintah daerah di Provinsi Jawa Tengah tidak mencantumkan pernyataan yang jelas bahwa tidak ada komitmen dan kontijensi. Kelemahan lain adalah pengungkapan remunerasi anggota dewan dan staf eksekutif. PAC (1996) berpendapat bahwa remunerasi pejabat sektor publik harus dilaporkan dalam laporan tahunan. Milley (1999) sependapat dengan pandangan ini. Tidak ada pemerintah daerah yang mengungkapkan informasi remunerasi ini. Remunerasi gaji dewan dan kebijakan yang digunakan umumnya tidak terungkap.

Tabel 3 berikut menampilkan 6 daerah yang memperoleh skor tertinggi dan terendah dari keseluruhan 34 LKPD kabupaten/kota di Provinsi Jawa Tengah.

Dari tabel 3 tersebut, dapat diketahui bahwa LKPD Tahun 2014 Kabupaten Temanggung dan Kabupaten Banyumas memiliki skor pengungkapan akuntabilitas tertinggi, dengan skor 94, disusul LKPD Kabupaten Banjarnegara dengan skor 85. Ketiga kabupaten tersebut pengungkapan informasinya sudah cukup lengkap dibandingkan pemerintah kabupaten/kota yang lain. Selain itu Pemerintah Kabupaten Temanggung dan Banyumas sudah menerapkan akuntansi berbasis akrual sehingga mendapatkan skor untuk kriteria individu Laporan Operasi. Kriteria LO termasuk salah satu kriteria dengan bobot 3. Untuk tahun 2014, ada 4 pemerintah kabupaten/kota yang sudah menerapkan akuntansi berbasis akrual di Provinsi Jawa Tengah, yaitu Pemkab. Banyumas, Pemkab. Jepara, Pemkab. Temanggung dan Pemerintah Kota Semarang.

Sementara LKPD yang memiliki pengungkapan akuntabilitas terendah adalah LKPD Kabupaten Blora dan Sragen, dengan skor yang sama yaitu 38. Tepat di atas LKPD dua kabupaten tersebut ada

Tabel 3.
Ranking Pengungkapan Akuntabilitas Jawa Tengah

Tertinggi	Skor	Terendah	Skor
Kab. Temanggung	94	Kota Surakarta	41
Kab. Banyumas	94	Kab. Blora	38
Kab. Banjarnegara	85	Kab. Sragen	38

LKPD Kota Surakarta dengan skor 41. Ketiga LKPD kabupaten/kota tersebut menempati posisi terendah dalam hal pengungkapan akuntabilitas karena LKPD ketiga kabupaten tersebut tergolong singkat, ringkas, dan tidak memuat banyak informasi yang dievaluasi dalam model Indeks *Local Governmental Accountability* (LGA).

SIMPULAN DAN IMPLIKASI

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh isi laporan keuangan dan pelaporan informasi kinerja terhadap kualitas pengungkapan informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Serta untuk mengevaluasi kualitas pengungkapan informasi dalam LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah tahun 2014. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa isi laporan keuangan pemerintah daerah dan pelaporan informasi kinerja berpengaruh positif terhadap kualitas pengungkapan informasi laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa rata-rata kualitas pengungkapan informasi dalam LKPD masih rendah.

Hasil penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa isi atau konten laporan keuangan dan pelaporan informasi kinerja merupakan informasi yang menentukan kualitas pengungkapan dalam laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil penelitian ini mendukung penelitian-penelitian sebelumnya, seperti Indriyana (2013) yang menyatakan bahwa pengungkapan akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah provinsi Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta masih belum lengkap serta mendukung penelitian Wijayanti *et al.* (2012) yang menyatakan kualitas LKPD belum optimal.

KETERBATASAN DAN SARAN

Keterbatasan penelitian ini adalah hanya mengevaluasi isi yang terkandung dalam laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) saja dan tidak menguji faktor-faktor di luar LKPD yang mungkin mempengaruhi kualitas pengungkapan informasi misalnya ketepatanwaktuan dan ukuran entitas. Keterbatasan berikutnya adalah sifat subjektif dari setiap indeks akuntabilitas. Subjektivitas ini diakui secara luas, namun secara bersamaan diakui pula bahwa indeks ini adalah metode yang paling banyak diadopsi untuk digunakan ketika keterbukaan informasi merupakan fokus dari penelitian (Marston dan Shrivies 1991).

Penelitian selanjutnya dapat menambahkan variabel-variabel yang berkaitan dengan kualitas pengungkapan informasi seperti ketepatanwaktuan, ukuran entitas, karakteristik pemerintah daerah, dan lainnya. Penelitian juga bisa dilakukan saat semua pemerintah daerah sudah menerapkan akuntansi basis akrual sehingga tidak terdapat kesenjangan nilai yang terlalu besar seperti dalam penelitian ini.

DAFTAR PUSTAKA

- Akbar, W.J. 2008. *Akuntabilitas Keuangan-Literatur*. Tesis, Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta.
- Banks, W. dan M. Nelson. 1994. Financial Disclosures by Ontario Universities: 1988-1993. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 3 (2): 287-305.
- Batamtoday.com. 2015. BPK Temukan Penyimpangan Anggaran Rp 320 T dalam Pemeriksaan LKPD Tahun 2014. Diakses dari: <http://m.batamtoday.com/berita62202-BPK-Temukan-Penyimpangan-Anggaran-Rp-3,20-T-dalam-Pemeriksaan-LKPD-Tahun-2014.html> pada tanggal 12 Februari 2016.
- Boyne, G. dan J. Law. 1991. Accountability and Local Authority Annual Reports: The Case of Welsh District Council. *Financial Accountability and Management*, 7 (3): 179-194.
- Cameron, J. dan J. Guthrie. 1993. External Annual Reporting by an Australian University: Changing Patterns. *Financial Accountability and Management*, 9 (1): 1-15.
- Coy, D. dan M. Pratt. 1998. An Insight into Accountability and Politics in Universities: A Case Study. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 11 (5): 540-561.
- , M. Fischer dan T. Gordon. 2001. Public Accountability: A New Paradigm for College and University Annual Reports. *Critical Perspectives on Accounting*, 12: 1-31.
- , G. Tower dan K. Dixon. 1994. Public Sector Reform in New Zealand: The Progress of Tertiary Education Annual Reports, 1990-1992. *Financial Accountability and Management*, 10 (3): 253-261.
- , 1991. External Reporting by New Zealand Universities, 1985-1989: Improving Accountability. *Financial Accountability and Management*, 7 (3): 159-178.
- English, L. dan J. Guthrie. 2000. *Emasculating Accountability in the Name of Competition: Reform of State Audit in Victoria*. Paper presented to Conference on Government Accountability and the Role of the Auditor-General, University of Alberta, Edmonton, Canada, 15-16 September.
- GASB (Governmental Accounting Standards Board). 1999. Concepts Statement No. 1: Objectives of Financial Reporting in Governmental Accounting Standards Boards Series Statement No. 34: Basic Financial Statement and Management Discussion and Analysis for State and Local Government. Norwalk.
- Ghozali, I. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Indriyana, N.D. 2013. *Pengungkapan Akuntabilitas pada Pemerintah Daerah di Indonesia*. Skripsi, FEB UNS, Surakarta.
- Jones, R. dan M. Pendlebury. 1991. The Published Accounts of Local Authorities, Revisited. *Financial Accountability and Management*, 7 (1): 15-33.
- Kompas.com. 2015. Diakses dari: <http://nasional.kompas.com/read/2015/05/04/20210071/artikel-detail-komentar-mobile.html> pada tanggal 12 Februari 2016.
- Kumorotomo, W. 2005. *Akuntabilitas Birokrasi Publik, Sketsa Pada Masa Transisi*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.

- Mack, J., C. Ryan dan K. Dunstan. 2001. *The Users of Local Government Annual Reports: An Exploratory Study*. Working Paper, Queensland University of Technology.
- Magann, J. 1983. Municipal Financial Disclosure: An Empirical Investigation. *Research for Business Decisions, Number 58*.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Edisi Kedua. Yogyakarta: Penerbit ANDI.
- Marston, C. dan P. Shrivess. 1991. The Use of Disclosure Indices in Accounting Research: A Review Article. *British Accounting Review*, 23 (3): 195-210.
- MAV (Municipal Association of Victoria). 1999. Report of Local Government Good Annual Reporting Taskforce.
- Menpan (Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi). 2016. Diakses dari: <http://www.menpan.go.id/berita-terkini/4170-rapor-akuntabilitas-kinerja-k-l-dan-provinsi-meningkat-pada-tanggal-14-maret-2016>.
- Milley, F. 1999. An Examination of Whole of Government Financial Reporting Public Sector Centre of Excellence (Australian Society of Certified Practising Accountants, Melbourne).
- Nelson, M. et al. 1997. A Comparison of University Accountability in Australian and Canada. *Journal of Contemporary Issues in Business and Government*, 4 (1): 36-46.
- Normanton, E.L. 1971. *Public Accountability and Audit: A Reconnaissance*. The Dilemma of Accountability in Modern Government: Independence versus Control. Macmillan, London.
- PAC (Public Accounts Committee). 1996. Public Accounts Committee of NSW, The Truth, the Whole Truth and Nothing but the Truth? Annual Reporting in the NSW Public Sector (NSW Government Printer, Report No. 95, March 1996).
- Peraturan Pemerintah. 2005. PP Nomor 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Ryan, C., T. Stanley dan M. Nelson. 2002. Accountability Disclosures by Queensland Local Government Councils: 1997-1999. *Financial Accountability and Management*, 18 (3): 261-289.
- Sekaran, U. dan R. Bougie. 2013. *Research Methods for Business: A Skill-Building Approach*. Sixth Edition. John Wiley and Sons Ltd.
- Schiavo-Campo, S. dan D. Tomasi. 1999. *Managing Government Expenditure*. Manila: Asia Development Bank.
- Smith, S. dan D. Coy. 1999. *An Analysis of New Zealand City Council Annual reports from a Public Accountability Perspective*. Paper presented to AAANZ conference. Cairns, July, 1999.
- Starling, G. 1998. *Managing the Public Sector*. 5th Edition. Florida: Harcourt Brace and Company.
- Suhardjanto, D. dan R. Yulianingtyas. 2011. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi dan Auditing*, 8 (1): 1-94.
- Suwardjono. 2005. *Teori Akuntansi: Perekrayasaan Pelaporan Keuangan*. Edisi Ketiga. Yogyakarta: BPFE UGM.
- Taylor, D. dan M. Rosair. 2000. The Effects of Participating Parties, the Public and Size on Government Departments Accountability Disclosures in Annual Reports. *Accountability and Performance*, 6 (1): 77-97.
- Republik Indonesia. 2003. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara.
- . 2004. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Weber, R.P. 1988. *Basic Content Analysis*. Sage University Paper Series on Quantitative Applications in Social Sciences, Series No.07-049.
- Wijayanti, N., D. Fitriarsari dan D. Setyaningrum. 2012. *Analisis Kualitas Audit BPK dan Pengukuran Tingkat Ketaatan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Pusat Dokumentasi dan Informasi Ilmiah - Lembaga Ilmu Pengetahuan Indonesia.