

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Penelitian Sebelumnya

Berbagai penelitian sebelumnya yang menggunakan karakteristik pemerintahan untuk menjelaskan pengungkapan laporan keuangan dilakukan juga oleh (Maulana & Handayani, 2015), (Waliyyani & Makhmud, 2015) dan (Hendriyani & Tahar, 2015). Hasil penelitian menunjukkan bahwa karakteristik pemerintah daerah meliputi ukuran pemerintah daerah, berpengaruh positif signifikan terhadap indeks kelengkapan pengungkapan wajib LKPD. Kemandirian daerah dan *Intergovernmental revenue*, berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Peneliti menggunakan analisis regresi linier berganda untuk menentukan karakteristik pemerintahan (Maulana & Handayani, 2015).

Peneliti menggunakan analisis regresi linier berganda, menunjukkan hasil penelitian bahwa variabel umur pemerintah daerah berpengaruh positif signifikan terhadap kelengkapan pengungkapan wajib LKPD, sedangkan untuk variabel *size*, temuan audit, *leverage* dan *intergovernmental revenue* berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan LKPD (Waliyyani & Makhmud, 2015). Peneliti menggunakan analisis regresi berganda, menunjukkan hasil penelitian bahwa karakteristik pemerintahan dari variabel tingkat ketergantungan dan Pendapatan Asli Daerah berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan LKPD, sedangkan variabel belanja modal berpengaruh positif signifikan terhadap kelengkapan pengungkapan wajib LKPD (Hendriyani & Tahar, 2015).

2.2 Landasan Teori

2.2.1. Teori Agensi dalam Pemerintahan

Teori Agensi pertama kali ditemukan oleh Jensen & Meckling (1976). Pada teori agensi dijelaskan bahwa terdapat dua pihak yang melakukan kesepakatan yaitu *Principal* yang memberikan kewenangan dan *Agent* yang menerima kewenangan. Hubungan teori agensi dalam pemerintahan adalah pihak pemerintah yang terpilih sebagai *Principal* dan para pemilihnya yaitu masyarakat sebagai *Agent* (Halim, 2008:124).

Di dalam lingkungan sektor pemerintahan, permasalahan agensi terjadi di antara pejabat pemerintah yang terpilih dan diangkat sebagai *Principal* dan para pemilihnya yaitu masyarakat sebagai *Agent*. Pejabat pada pemerintahan merupakan pihak yang menyelenggarakan pelayanan publik serta memiliki informasi yang lebih banyak sehingga dapat membuat suatu keputusan atau kebijakan yang hanya mementingkan pemerintah dan penguasa serta mengabaikan kepentingan kesejahteraan rakyat, sehingga untuk mengurangi permasalahan tersebut upaya yang harus dilakukan oleh pemerintah daerah adalah dengan menyajikan laporan keuangan secara transparan dan akuntabel, agar dapat mewujudkan tata kelola yang baik (*good governance*) dalam pengelolaan keuangan negara yang mencakup bidang peraturan perundang-undangan, kelembagaan sistem dan peningkatan kualitas Sumber Daya Manusia (SDM) (Setyaningrum & Syafitri, 2012).

2.2.2. Laporan Keuangan Pemerintahan Daerah (LKPD)

Tujuan dari pelaporan keuangan pemerintah yaitu untuk menyajikan informasi yang berguna dalam pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan

akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya (Erlina, Rambe, & Rasdianto, 2016:20). Berdasarkan UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan UU Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah disebutkan bahwa laporan pertanggungjawaban keuangan Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah harus disajikan sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Akuntansi pemerintahan di Indonesia menggunakan basis akuntansi yang dimulai dari akuntansi berbasis kas, kemudian akuntansi berbasis kas menuju akrual dan akuntansi berbasis akrual (Erlina et al., 2016:11). Akuntansi berbasis kas merupakan akuntansi yang mengakui adanya transaksi dan peristiwa lainnya, pada saat kas atau setara kas dibayar atau diterima. Akuntansi berbasis kas menuju akrual merupakan proses transisi, dimana basis kas menuju akrual ini, pendapatan, belanja dan pembiayaan dicatat berdasarkan basis kas, sedangkan aset, utang dan ekuitas dana dicatat berdasarkan basis akrual. Pada tanggal 13 Juni 2005, pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) tersebut menggunakan akuntansi berbasis kas menuju akrual yaitu dengan pencatatan basis kas untuk pengakuan transaksi pendapatan, belanja dan pembiayaan, serta basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban dan ekuitas dana (Dhairolly, 2013).

Akuntansi berbasis akrual merupakan akuntansi yang mengakui adanya transaksi dan peristiwa lainnya, pada saat transaksi terjadi, tanpa memperhatikan pada saat kas atau setara kas dibayar atau diterima. Pemerintah menetapkan peraturan baru pada tanggal 22 Oktober 2010 yaitu Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi

Pemerintahan Berbasis Akruai, sebagai pengganti Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 tahun 2005. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010, dijelaskan bahwa peraturan tersebut tidak hanya menerapkan basis akruai saja tetapi juga masih mengakomodir penerapan berbasis kas menuju akruai sebagaimana yang diatur dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 tahun 2010 baru diterapkan paling lambat untuk laporan keuangan tahun anggaran 2015 (Zawitri, Kurniasih & Kartikawati, 2015).

2.2.3. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

Tujuan dari pernyataan standar pada penyajian laporan keuangan pemerintah adalah untuk mengatur secara umum tujuan dari penyajian laporan keuangan agar dapat meningkatkan keterbandingan laporan keuangan pada anggaran antar periode atau antar entitas. Tujuan umum laporan keuangan sebagian besar ditujukan pada pengguna laporan. Pengguna laporan keuangan pemerintahan yaitu masyarakat, termasuk lembaga legislatif, pemeriksa atau pengawas, pihak yang memberi atau berperan pada proses donasi, investasi dan pinjaman serta pemerintah, sehingga untuk mencapai tujuan tersebut disusunlah standar. Standar menetapkan seluruh pertimbangan meliputi penyajian laporan keuangan, pedoman struktur laporan keuangan dan persyaratan minimum isi laporan keuangan (KSAP, 2019:29).

Pemerintah berkewajiban untuk melaksanakan pengelolaan keuangan negara secara tertib dan taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif dan transparan yaitu dengan memperhatikan keadilan dan kepatuhan, sehingga untuk mencapai tujuan tersebut pemerintah mencoba untuk

mencari basis akuntansi yang tepat agar dapat diterapkan dalam akuntansi pemerintahan (Hariyanto, 2012). Pemerintah telah mengeluarkan peraturan baru pada Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) melalui Peraturan Pemerintahan Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010, dimana peraturan tersebut berisi terkait penggunaan basis akrual pada pengelolaan dan pelaporan keuangan pemerintah. Entitas pelaporan melakukan penyajian laporan keuangannya menggunakan basis akrual baik pada pengakuan pendapatan dan beban, pengakuan aset, kewajiban dan ekuitas. Basis akrual adalah salah satu basis akuntansi, dimana mengakui adanya transaksi pada saat transaksi terjadi saat itu, tanpa melihat waktu kas atau setara kas yang diterima atau dibayar (KSAP, 2019:30). Entitas pelaporan merupakan unit pemerintahan yang terdiri atas satu atau lebih entitas akuntansi atau entitas pelaporan sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang wajib melakukan pelaporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan (KSAP, 2019:31).

Beberapa komponen-komponen yang wajib dilaporkan dalam Laporan Keuangan Pemerintah yaitu ada 7 (tujuh), meliputi Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas dan Catatan atas Laporan Keuangan (KSAP, 2019:11).

2.2.4. Pengungkapan Wajib (*Mandatory Disclosure*)

Tujuan pengungkapan adalah menyajikan informasi yang diperlukan untuk mencapai tujuan pelaporan keuangan dan untuk melayani berbagai pihak yang mempunyai kepentingan berbeda-beda. Pengungkapan wajib adalah semua informasi yang harus diungkapkan dalam laporan keuangan yang ditentukan oleh

peraturan perundangan yang berlaku (Hendriyani & Tahar, 2015). Pengungkapan wajib berhubungan dengan persyaratan yang telah ditetapkan oleh standar. Standar yang dimaksud merupakan pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh standar akuntansi yang berlaku (KSAP, 2019:29). Pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD), telah ditentukan bahwa pengungkapan wajib pada LKPD adalah pengungkapan yang sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang berlaku.

Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) terdapat penjelasan secara rinci angka yang tertera pada Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca dan Laporan Arus Kas. Pada Catatan atas Laporan Keuangan juga dijelaskan informasi kebijakan akuntansi yang digunakan oleh entitas pelaporan serta informasi lain yang diharuskan untuk diungkapkan di dalam SAP dan ungkapan-ungkapan yang perlu untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan yang wajar (KSAP, 2019:20).

2.2.5. Karakteristik Pemerintahan Daerah

Karakteristik pemerintah daerah merupakan ciri maupun bentuk khusus yang dimiliki oleh pemerintah daerah atau sebagai tanda dalam membedakan sebuah pemerintah daerah satu dengan pemerintah daerah lainnya. Dalam karakteristik pemerintahan ini diharapkan dapat mengungkap atau menjelaskan karakteristik yang melekat pada pemerintahan daerah, karena karakteristik pemerintah daerah dapat memprediksi dalam tingkat kepatuhan pengungkapan wajib (Suhardjanto & Yulianingtyas, 2011).

Karakteristik pemerintah daerah dapat berupa ukuran daerah, kesejahteraan, *functional differentiation*, umur daerah, latar belakang pendidikan kepala daerah, *leverage* daerah, *intergovernmental revenue* dan sebagainya (Suhardjanto & Yulianingtyas, 2011). Pada penelitian ini menggunakan karakteristik Ukuran Pemerintahan Daerah, Umur Pemerintahan Daerah, Pendapatan Asli Daerah (PAD), Spesialisasi Pekerjaan dan *Intergovernmental Revenue*.

2.3 Pengembangan Hipotesis

2.3.1. Ukuran Pemerintah

Ukuran daerah adalah salah satu elemen dari struktur organisasi, yang akan menggambarkan seberapa besar suatu organisasi tersebut. Pada Pemerintahan daerah yang memiliki total aset lebih besar atau sumber ekonomi yang besar cenderung lebih kompleks dalam mengelola dan menjaga aset-aset yang dimilikinya tersebut, karena pemerintah daerah disini memiliki pertanggungjawaban dalam melakukan pengungkapan-pengungkapan pada daftar aset-aset yang dimiliki, melakukan pemeliharaan dan pengolahan lebih lanjut (Waliyyani & Makhmud, 2015). Teori Agensi dalam Pemerintahan dijelaskan bahwa pejabat pemerintah daerah dipilih serta diangkat sebagai *Principal* dengan melaksanakan tanggungjawab dan tugasnya yaitu menyajikan laporan keuangan secara transparan dan akuntabel, agar dapat mewujudkan tata kelola yang baik (*good governance*) pada pengelolaan keuangan negara dan sebagai bentuk pertanggungjawaban tugasnya kepada para pemiliknya yaitu masyarakat sebagai *Agent*.

Pemerintah daerah yang telah terpilih harus bertanggung jawab atas tugasnya dalam menyajikan laporan keuangan secara transparan dan akuntabel, sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang berlaku. Penelitian menunjukkan bahwa variabel *size* berpengaruh positif terhadap kelengkapan pengungkapan wajib LKPD (Maulana & Handayani, 2015). Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dikembangkan hipotesis penelitian sebagai berikut :

H1 : Ukuran pemerintah daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

2.3.2. Umur Pemerintah

Umur pemerintah daerah dapat diartikan seberapa lamanya pemerintah daerah tersebut telah ada atau berdiri. Semakin lama keberadaan suatu pemerintah daerah, maka secara pengalaman lebih unggul dari pada pemerintah daerah yang masih baru, sehingga pemerintah daerah yang lebih tua akan berusaha memenuhi pengungkapan dalam laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan daerah lebih besar dari pada pemerintah daerah yang masih muda (Waliyyani & Makhmud, 2015).

Semakin lama adanya pemerintahan daerah atau *Principal* yang bertugas menyajikan laporan keuangannya, maka akan semakin memiliki pengalaman lebih banyak dan lebih teliti dalam menyajikan laporan keuangan dari laporan keuangan sebelumnya. Karena, setiap tahun-tahun sebelumnya telah melakukan pelaporan keuangannya dan telah mengetahui kesalahan pada penyajian laporan keuangannya, sehingga dapat dikatakan bahwa pemerintah daerah yang lebih lama akan memiliki pengalaman yang lebih banyak dalam pengelolaan keuangan negara sebagai pertanggungjawabannya kepada para pemilihnya yaitu masyarakat

sebagai *Agent*. Penelitian menunjukkan pengaruh positif pada umur pemerintahan terhadap kelengkapan pengungkapan wajib LKPD (Setyaningrum & Syafitri, 2012). Berdasarkan penelitian tersebut maka dapat dikembangkan hipotesis penelitian sebagai berikut :

H2 : Umur pemerintah daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

2.3.3. Pendapatan Asli Daerah (PAD)

Pendapatan Asli Daerah (PAD) merupakan semua penerimaan yang diperoleh daerah yang bersumber dari wilayahnya sendiri (Hendriyani & Tahar, 2015). Sumber PAD sendiri meliputi hasil pajak dan retribusi daerah yang berasal dari masyarakat masing-masing daerah. Semakin besar PAD maka semakin tinggi partisipasi masyarakat pada saat membayar pajak dan retribusi daerah, dengan adanya hal tersebut akan mendorong pemerintah daerah untuk melakukan pengungkapan laporan keuangannya secara lengkap agar transparan dan akuntabel (Setyaningrum & Syafitri, 2012).

Pejabat pemerintah yang diangkat sebagai *Principal* dan para pemilih nya yaitu masyarakat sebagai *Agent*, dimana dapat dijelaskan bahwa Pendapatan Asli Daerah (PAD) yang diperoleh dari para masyarakat (*Agent*) merupakan hasil dari hasil pajak dan retribusi daerah tersebut, sehingga semakin banyaknya berpartisipasi masyarakat dalam pembayaran pajak dan retribusi daerah maka akan semakin banyak hasil dari Pendapatan Asli Daerah (PAD) dari masyarakat pada pemerintah daerah tersebut, dengan begitu dapat mendorong pemerintah daerah dalam menyajikan laporan keuangan dan semakin dituntut untuk lebih teliti dalam menyajikan pengungkapan laporan keuangannya, secara transparan

dan akuntabel, agar dapat mewujudkan tata kelola yang baik (*good governance*). Penelitian menunjukkan pengaruh positif pada kekayaan pemerintah daerah atau PAD terhadap tingkat pengungkapan LKPD (Hilmi & Martani, 2012). Berdasarkan uraian tersebut maka dapat dikembangkan hipotesis penelitian sebagai berikut :

H3 : Pendapatan Asli Daerah (PAD) berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

2.3.4. Spesialisasi Pekerjaan

Spesialisasi pekerjaan dapat dilihat dari tingkat pendidikan atau latar belakang pendidikan dari anggota (kepala daerah) dengan berbagai spesialisasi pekerjaan atau klasifikasi pekerjaan. Pihak *principal* yang merupakan kepala daerah sebagai pemegang kekuasaan dalam pengelolaan keuangan daerah, dituntut oleh pihak *agent* yang merupakan masyarakat untuk melakukan penyusunan dan penyajian laporan keuangan daerah sesuai SAP yang berlaku. Latar belakang kepala daerah pada bidang ekonomi atau akuntansi akan lebih mudah dalam memahami dan menerapkan standar akuntansi pemerintahan pada pelaporan keuangannya dengan menyajikan informasi-informasi yang dibutuhkan oleh para pengguna laporan keuangan pemerintah daerah (Setyaningrum & Syafitri, 2012).

Latar pendidikan kepala daerah atau wakil kepala daerah menjadi prediktor dalam pengungkapan wajib LKPD. Penelitian menunjukkan pengaruh positif pada spesialisasi pekerjaan terhadap tingkat pengungkapan LKPD (Suparno & Nanda, 2016). Berdasarkan uraian tersebut maka dapat dikembangkan hipotesis penelitian sebagai berikut :

H4 : Spesialisasi pekerjaan berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

2.3.5. Intergovernmental Revenue

Intergovernmental revenue merupakan dana perimbangan. Dana perimbangan adalah suatu pendapatan pemerintah daerah yang bersumber dari transfer pemerintah pusat (APBN), untuk pemerintah daerah sebagai pembiayaan kegiatan operasional pemerintah daerah tersebut. Pemerintah daerah sebagai *principal* melakukan pembelanjaan dana perimbangan yang diperoleh dari pemerintah pusat sesuai dengan alokasi dan petunjuk anggaran menurut undang-undang atau peraturan yang berlaku. Pemerintah pusat sebagai penyedia dana perimbangan tidak secara langsung membutuhkan laporan keuangan pemerintah daerah, tetapi akan meminta suatu bentuk akuntabilitas dari pemerintah daerah (Waliyyani & Makhmud, 2015).

Pemerintah daerah akan melakukan bentuk akuntabilitasnya dengan melaksanakan pengungkapan dan pelaporan keuangannya, sehingga semakin besar tingkat ketergantungan maka akan semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan pemerintah daerah. Penelitian menunjukkan pengaruh signifikan pada *intergovernmental revenue* terhadap tingkat pengungkapan LKPD (Setyaningrum & Syafitri, 2012). Berdasarkan uraian tersebut maka dapat dikembangkan hipotesis penelitian sebagai berikut :

H5 : *Intergovernmental revenue* berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD.

2.4 Kerangka Pikir

Pada penelitian ini akan dilakukan pengujian dari pengaruh karakteristik yang ada pada pemerintahan daerah terhadap tingkat kepatuhan pemerintah daerah dalam melakukan pengungkapan wajib sesuai SAP pada laporan keuangan pemerintah daerah. Karakteristik yang dipilih pada penelitian ini diantaranya yaitu Ukuran Pemerintahan Daerah, Umur Pemerintahan Daerah, Pendapatan Asli Daerah, Spesialisasi Pekerjaan dan *Intergovernmental Revenue*. Penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah dilakukan dalam hal untuk menyediakan informasi-informasi posisi keuangan yang relevan dari seluruh transaksi-transaksi yang telah berlangsung selama satu periode pelaporan serta sebagai bentuk pertanggungjawaban pemerintah daerah pada masyarakat dalam hal transparansi pengelolaan sumberdaya yang telah dipercayakan. Pengungkapan wajib LKPD telah diatur pada Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua, dengan adanya dasar peraturan tersebut maka peneliti akan melakukan pengujian kepatuhan pemerintah daerah dalam melakukan pengungkapan wajib LKPD sesuai peraturan yang berlaku.

Pemerintahan daerah yang memiliki total aset lebih besar atau sumber ekonomi yang besar cenderung lebih kompleks dalam mengelola dan menjaga aset-aset yang dimilikinya tersebut, sehingga dapat mendorong pihak pemerintahan lebih teliti dalam melakukan pengungkapan wajib pada LKPD dan dapat diprediksi bahwa ukuran pemerintah berpengaruh terhadap pengungkapan wajib LKPD. Pemerintah daerah yang semakin lama keberadaannya, maka secara pengalaman lebih unggul dari pada pemerintah daerah yang masih baru, sehingga

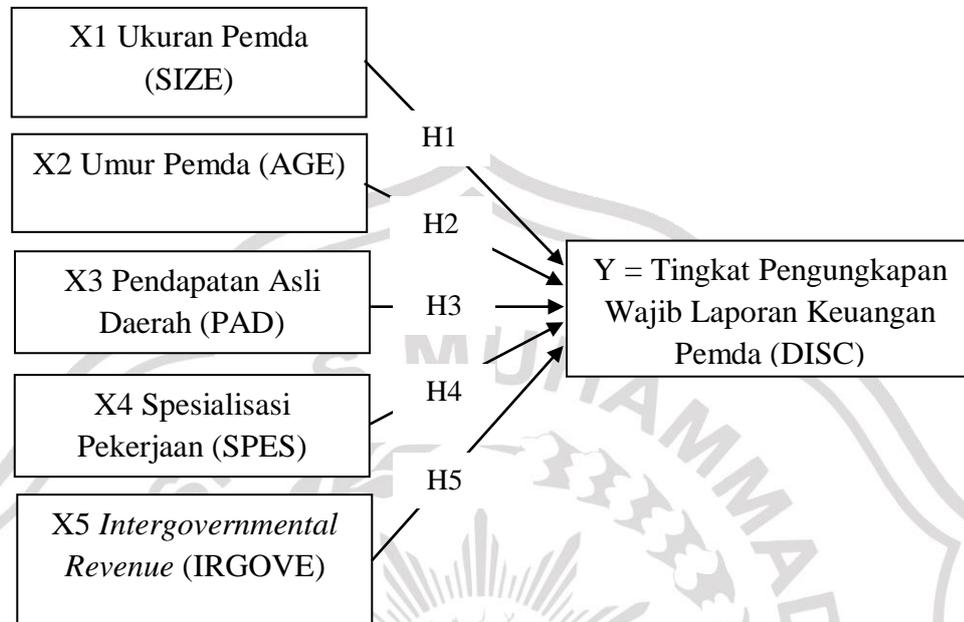
pemerintah daerah yang lebih tua akan berusaha memenuhi pengungkapan dalam laporan keuangan dengan memperbaiki kekurangan atau kesalahan sebelumnya sesuai SAP dan dapat diprediksi bahwa umur pemerintah berpengaruh terhadap pengungkapan wajib LKPD.

Pemerintah daerah yang memiliki Pendapatan Asli Daerah (PAD) besar maka dapat diartikan bahwa semakin tinggi partisipasi masyarakat pada saat membayar pajak dan retribusi daerah, dengan adanya hal tersebut akan mendorong pemerintah daerah untuk melakukan pengungkapan secara transparan dan akuntabel pada laporannya sesuai SAP yang berlaku serta dapat diprediksi bahwa Pendapatan Asli Daerah (PAD) berpengaruh terhadap pengungkapan wajib LKPD. Spesialisasi pekerjaan pada penelitian ini menggunakan proksi tingkat pendidikan kepala daerah. Latar belakang kepala daerah pada bidang ekonomi atau akuntansi akan lebih mudah dalam memahami dan menerapkan standar akuntansi pemerintahan pada pelaporan keuangannya, sehingga tingkat pendidikan kepala daerah atau wakil kepala daerah menjadi prediktor dalam pengungkapan wajib LKPD serta dapat diprediksi bahwa spesialisasi pekerjaan berpengaruh terhadap pengungkapan wajib LKPD.

Pemerintah daerah mendapatkan dana perimbangan dari pemerintah pusat atau yang disebut dengan *intergovernmental revenue*, sebagai bentuk akuntabilitas dari pemerintah daerah kepada pemerintah pusat, maka pemerintah daerah melaksanakan pengungkapan dan pelaporan keuangannya sesuai SAP. Semakin besar tingkat ketergantungan maka akan semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan pemerintah daerah serta dapat diprediksi bahwa *intergovernmental revenue* berpengaruh terhadap pengungkapan wajib LKPD.

Berdasarkan uraian di atas, maka kerangka berpikir dari penelitian ini digambarkan pada gambar di bawah ini :

Karakteristik Pemerintahan



Gambar 2.1.
Kerangka Pikir