

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Landasan Teori

2.1.1 *Stewardship Theory*

Teori *stewardship* lebih menggambarkan situasi dimana manajemen tidak termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi dan mengasumsikan adanya hubungan yang kuat kepuasan dan kesuksesan organisasi (Yoyo et.al,2017: 60)

Pada *Stewardship Theory*, *model of man* ini didasarkan pada pelayan yang memiliki perilaku dimana dia dapat dibentuk agar selalu dapat diajak bekerjasama dalam organisasi, memiliki perilaku kolektif atau berkelompok dengan utilitas tinggi daripada individunya dan selalu bersedia untuk melayani. Pada teori *stewardship* terdapat suatu pilihan antara perilaku *self serving* dan *pro-organisational*, perilaku pelayan tidak akan dipisahkan dari kepentingan organisasi adalah bahwa perilaku eksekutif disejajarkan dengan kepentingan principal dimana para steward berada. *Steward* akan menggantikan atau mengalihkan *self serving* untuk berperilaku kooperatif. Sehingga meskipun kepentingan antara steward dan principal tidak sama, *steward* tetap akan menjunjung tinggi nilai kebersamaan. Sebab *steward* berpedoman bahwa terdapat utilitas yang lebih besar pada perilaku kooperatif, dan perilaku tersebut dianggap perilaku rasional yang dapat diterima.

Teori *stewardship* mempunyai akar psikolog dan sosiologi yang didesain untuk menjelaskan situasi dimana manajer sebagai steward dan bertindak sesuai kepentingan pemilik. Dalam teori *stewardship* manajer akan berperilaku sesuai kepentingan bersama. Ketika kepentingan steward dan pemilik tidak sama, steward akan berusaha bekerja sama daripada menentanginya. Hal tersebut dikarenakan steward merasa kepentingan bersama dengan perilaku pemilik merupakan pertimbangan yang rasional karena steward lebih melihat pada usaha untuk mencapai tujuan organisasi. (Donalson, et al 1991) dalam (Yoyo, et.al, 2017: 54) Teori *stewardship* dapat diterapkan pada akuntansi organisasi sektor publik, seperti organisasi pemerintahan (Thornton, 2009) dan nonprofit lainnya (Wilson, 2010). Sejak awal tahun perkembangannya, akuntansi organisasi sektor publik telah dipersiapkan untuk memenuhi kebutuhan informasi bagi hubungan antara steward dengan *principals* karena Teori *stewardship* sering disebut sebagai teori pengolahan (penatalayanan) dengan beberapa asumsi dasar (*Fundamental assumptions of stewardship theory*).

2.1.2 Pengertian Pendapatan Asli daerah (PAD)

Menurut Undang-undang No. 23 Tahun 2014, pengertian Pendapatan Asli Daerah (PAD) adalah pendapatan yang diperoleh daerah yang dipungut berdasarkan peraturan daerah sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Pendapatan Asli Daerah (PAD) merupakan akumulasi dari pos penerimaan pajak yang berisi pajak daerah, pos retribusi daerah, dan penerimaan non pajak yang berisi hasil perusahaan milik daerah, dan penerimaan investasi serta pengelolaan sumber daya alam.

Pendapatan Asli Daerah (PAD) berperan sebagai sumber pendapatan untuk menunjang pembangunan di daerah, misalnya pembangunan infrastruktur. Pendapatan Asli Daerah juga merupakan sebagai alat pengukur kemampuan daerah atas sumber daya yang dapat digali oleh daerah tersebut. Pendapatan Asli Daerah juga merupakan tulang punggung pembiayaan daerah, oleh karena itu kemampuan melaksanakan ekonomi diukur dari besarnya kontribusi yang dapat diberikan oleh pendapatan asli daerah terhadap APBD, semakin besar kontribusi yang dapat memberikan oleh Pendapatan asli daerah terhadap APBD berarti semakin kecil ketergantungan pemerintah daerah terhadap bantuan pemerintah pusat.

“Pendapatan asli daerah adalah penerimaan yang diperoleh dari sektor pajak daerah, retribusi daerah, hasil perusahaan milik daerah, hasil daerah yang dipisahkan, dan lain-lain Pendapatan Asli Daerah yang sah” (Mardiasmo, 2019:130)

“Pendapatan Asli Daerah adalah terdiri dari hasil Pajak Daerah, Retribusi Daerah, hasil perusahaan milik daerah, hasil daerah yang dipisahkan, dan lain-lain pendapatan asli daerah yang sah”. (Halim, 2016:52)

Berdasarkan uraian di atas, penulis dapat menyimpulkan bahwa Pendapatan Asli Daerah (PAD) merupakan pendapatan yang dapat diterima oleh daerah sesuai dengan Peraturan Perundang-undangan dan juga dapat diperoleh dari sektor pajak daerah, retribusi daerah, hasil perusahaan milik daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan, dan lain-lain Pendapatan Asli Daerah yang sah. (Mardiasmo, 2019:130; Halim 2016; UU No.23 tahun 2004).

2.1.2.1 Indikator Pendapatan Asli Daerah

Menurut Undang-undang Nomor 33 Tahun 2004 yang menjadi indikator pendapatan asli daerah yaitu :

1. Hasil Pajak.
2. Hasil Retribusi daerah.
3. Hasil Pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan.
4. Lain-lain pendapatan asli daerah yang sah.

Berikut adalah penjelasan mengenai sumber-sumber pendapatan asli daerah:

1. Pajak Daerah

Berdasarkan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Pajak daerah adalah sebagai berikut:

“Pajak Daerah, yang selanjutnya disebut Pajak adalah kontribusi wajib kepada Daerah yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Daerah bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”.

Berdasarkan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Pajak Kabupaten/Kota terdapat menjadi beberapa bagian sebagai berikut:

- a. Pajak Hotel;
- b. Pajak Restoran;
- c. Pajak Hiburan;
- d. Pajak Reklame;
- e. Pajak Penerangan Jalan;
- f. Pajak Mineral bukan Logam dan Batuan;
- g. Pajak Parkir;
- h. Pajak Air Tanah;
- i. pajak Sarang Burung Walet;
- j. Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkantoran;
- k. Pajak Beas Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.

2. Retribusi Daerah

Menurut Undang-undang Nomor 28 tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi, menyatakan bahwa retribusi daerah sebagai berikut:

“Retribusi Daerah, yang selanjutnya disebut Retribusi, adalah pungutan Daerah sebagai pembayaran atas jasa atau pemberian izin tertentu yang khusus disediakan dan/atau diberikan oleh Pemerintah Daerah untuk kepentingan orang pribadi atau Badan.”

Berdasarkan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Objek dan Golongan Retribusi Daerah terdiri atas tiga objek dan tiga golongan, sebagai berikut:

- a. Jasa Umum;
- b. Jasa Usaha;
- c. Perizinan Tertentu.”

3. Hasil pengelolaan kekayaan milik daerah yang dipisahkan

Hasil pengelolaan kekayaan milik daerah yang dipisahkan merupakan pendapatan daerah yang diperoleh dari pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan. Menurut ketentuan (Abdul Halim dan Muhammad Syam Kusufi., 2014) Undang-undang Nomor 33 Tahun 2004 mengelompokkan jenis-jenis pendapatan dari pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan, dan dapat memberikan penjelasan rinci menurut objek pendapatan sebagai berikut:

- a. Bagian laba atas penyertaan modal pada perusahaan milik daerah/BUMD;
- b. Bagian laba atas penyertaan modal pada perusahaan milik negara/BUMN;

- c. Bagian laba atas penyertaan modal pada perusahaan milik swasta maupun kelompok masyarakat.”

4. Lain-lain PAD yang sah

Pendapatan ini merupakan penerimaan daerah yang berasal dari lain-lain milik pemerintah daerah, Undang-undang Nomor 33 Tahun 2004 menjelaskan Pendapatan Asli Daerah yang sah, di sediakan untuk menganggarkan penerimaan daerah yang tidak termasuk dalam jenis pajak dan hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan. Pendapatan ini juga merupakan penerimaan daerah berasal dari lain-lain milik pemerintah daerah. Undang-undang Nomor 33 Tahun 2004 mengklafikasikan yang termasuk dalam pendapatan asli daerah yang sah meliputi:

- a. Hasil penjualan kekayaan daerah yang tidak dipisahkan;
- b. Jasa Giro;
- c. Pendapatan Bunga;
- d. Keuntungan selisih nilai tukar rupiah terhadap mata uang asing;
- e. Komisis, potongan, ataupun bentuk lain sebagai akibat dari penjualan dan/atau pengadaan barang dan/atau jasa oleh daerah.

2.1.3 Ukuran Pemerintah Daerah

Ukuran daerah yang besar dalam pemerintah daerah akan memberikan kemudahan operasional yang kemudian akan mempermudah dalam memberikan pelayanan masyarakat yang memadai. Selain itu kemudahan di bidang operasional juga akan memberi kelancaran dalam memperoleh pendapatan asli daerah (PAD) guna kemajuan daerah sebagai bukti peningkatan kinerja (Kusumawardani, 2012). Ukuran pemerintah daerah dapat diproksikan dengan total aset yang dimiliki daerah tersebut, Agar dapat memberikan pelayanan yang optimal bagi masyarakatnya harus didukung oleh aset yang memadai. Pernyataan ini sejalan dengan penelitian

yang dilakukuan (Maiyora, 2015) bahwa ukuran pemerintah daerah berpengaruh terhadap kinerja keuangan.

Aset daerah merupakan bagian atau komponen yang sangat penting dalam penyajian neraca. Aset daerah terdiri dari aset tetap dan aset lancar serta inventory. Oleh karena itu dalam tata kelola aset daerah yang baik akan mendorong terciptanya laporan keuangan yang baik (Rudianto Simamora, 2013). Ukuran suatu entitas atau pemerintah daerah menunjukkan besar atau kecilnya pemerintah daerah. Salah satu ukuran yang digunakan untuk menilai besar kecilnya pemerintah daerah adalah dengan total aset. Ukuran pemerintah daerah akan berbanding lurus dengan jumlah aset yang dimiliki (Khasanah N. L., 2014); (Aziz, 2016). Hal ini dapat membantu pemerintah daerah dalam meningkatkan sumber pendapatan asli daerah jika pengelolaannya dilakukan dengan baik.

Dalam konteks pemerintah, besar kecilnya suatu pemerintahan dapat dilihat dari total aset yang dimiliki oleh pemerintah daerah. Semakin besar total aset yang dimiliki oleh pemerintah daerah, maka semakin besar pula ukuran pemerintah daerahnya. Aset merupakan jumlah sumber daya yang dimiliki suatu entitas untuk melakukan kegiatan operasional entitas tersebut. Ukuran pemerintah daerah yang diukur dengan total aset digunakan untuk mengetahui besar kecilnya objek dan kelengkapan sumber daya serta fasilitas dari pemerintah daerah tersebut.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah mengungkapkan:

“Aset adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat

ekonomi dan/atau social di masa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya non-keuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya”.

Berdasarkan uraian diatas, penulis dapat menyimpulkan bahwa ukuran pemerintah daerah merupakan bagian atau komponen yang sangat penting untuk penyajian neraca. Ukuran pemerintah diukur dengan besar kecilnya suatu pemerintahan dapat dilihat dari total aset yang dimiliki oleh pemerintah daerah. Semakin besar total aset yang dimiliki oleh pemerintah daerah, maka semakin besar pula ukuran pemerintah daerahnya. Agar dapat memberikan pelayanan yang optimal bagi masyarakatnya harus didukung oleh aset yang memadai. Hal ini dapat membantu pemerintah daerah dalam meningkatkan sumber pendapatan asli daerah jika pengelolaannya dilakukan dengan baik. (Kusumawardani, 2012; Maiy ora dkk, 2015; Menurut Yusuf 2010; simamora dan Halim 2013; Khasanah dan Rahardjo, 2014; Aziz 2016; PP Nomor 71 Tahun 2010)

2.1.3.1 Indikator Ukuran Pemerintah Daerah

Ukuran pemerintah daerah dapat diketahui dengan beberapa cara. Menurut (Prasojo, 2013) Ukuran satu organisasi dapat diketahui dari tingkat penjualan, jumlah pekerja, tingkat perputaran, dan total aset. Menurut (Damanpour, 1991) Ukuran pemerintah daerah dapat diukur dengan total aset, jumlah pegawai, total pendapatan, dan tingkat produktivitas. Berdasarkan cara tersebut, pengukuran ukuran pemerintah daerah dapat dirumuskan sebagai berikut:

- a. Total Aset

$$\text{Ukuran Pemerintah Daerah} = \text{Total Aset}$$

b. Jumlah pegawai

Ukuran Pemerintah Daerah = Jumlah pegawai

c. Total pendapatan

Ukuran Pemerintah Daerah = Total Pendapatan

d. Tingkat Produktivitas

Ukuran Pemerintah Daerah = Tingkat Produktivitas

Berdasarkan beberapa cara pengukuran ukuran pemerintah di atas, penulis menggunakan total aset sebagai dasar pengukuran ukuran pemerintah daerah dalam penelitian ini. Alasan penulis menggunakan total aset sebagai indikator ukuran pemerintah daerah karena aset yang dimiliki oleh pemerintah daerah memiliki potensi yang dapat meningkatkan pendapatan asli daerah yang akan meningkatkan kinerja keuangan pemerintah daerah jika dimanfaatkan secara optimal.

2.1.4 Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah

Intergovernmental revenue memprestasikan tingkat ketergantungan pemerintah daerah, tingkat ketergantungan yang tinggi cenderung akan mampu meningkatkan tingkat pengungkapan. Hal ini disebabkan oleh adanya kepentingan bagi pemerintah pusat untuk memantau apa yang akan dilakukan pemerintah daerah dan tingkat pencapaian kinerja atas alokasi dana yang telah diberikan oleh pemerintah pusat (Robbins, 1986). Tingkat ketergantungan pemerintah daerah adalah ukuran kemampuan ketergantungan seberapa besar pemerintah daerah bergantung pada pemerintah pusat dalam hal pendanaan (Pandansari, T, 2016). Tingkat ketergantungan keuangan daerah juga dapat didefinisikan sebagai

perbandingan antara pendapatan transfer yang diterima oleh pemerintah daerah dengan total pendapatan daerah (Mahmudi., p. 2019:140)

Tingkat ketergantungan keuangan daerah dapat ditunjukkan dengan besarnya dana transfer yang diterima oleh pemerintah daerah dari pemerintah pusat. Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 12 tahun 2019 Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, Dana transfer adalah dana yang dialokasikan dalam APBN kepada daerah untuk digunakan sesuai dengan kewenangan daerah guna mendanai kebutuhan daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi. Menurut (Mahmudi., p. 2019:73), pendapatan transfer diklasifikasikan menjadi 3 jenis yaitu:

1. Transfer pemerintah pusat berupa dana perimbangan. Pendapatan transfer jenis ini meliputi dana bagi hasil pajak, dana bagi hasil sumber daya alam, dana alokasi umum dan dana alokasi khusus;
2. Transfer pemerintah pusat lainnya. Pendapatan transfer jenis ini meliputi dana otonomi khusus dan dana penyesuaian;
3. Transfer pemerintah provinsi (khususnya untuk pemerintah kabupaten/kota). Pendapatan transfer jenis ini meliputi pendapatan bagi hasil pajak dan pendapatan bagi hasil lainnya).

Menemukan hubungan antara tingkat ketergantungan pemerintah daerah dengan pengungkapan laporan keuangan pemerintah. Dimana semakin tinggi maka pemerintah daerah akan melakukan pengungkapan informasi keuangan secara detail. (Pandansari. T, 2016)

Berdasarkan uraian diatas, Penulis menyimpulkan bahwa Semakin tinggi dana transfer yang dialokasikan oleh pemerintah pusat kepada pemerintah daerah, maka semakin tinggi pula tingkat ketergantungan keuangan pemerintah daerah tersebut terhadap pemerintah pusat. Ketergantungan yang dialami oleh pemerintah daerah disebabkan karena pemerintah daerah belum mampu mengoptimalkan seluruh potensi yang ada di daerahnya, sehingga pembiayaan dalam pembangunan daerah cenderung mengandalkan dana dari pemerintah pusat. Tingkat ketergantungan mampu meningkatkan tingkat pengungkapan, semakin tinggi maka pemerintah daerah akan melakukan pengungkapan. Hal ini adanya kepentingan bagi pemerintah pusat untuk memantau apa yang akan dilakukan pemerintah daerah dan tingkat pencapaian kinerja atas alokasi dana yang telah diberikan oleh pemerintah pusat. (*Robbins dan Austin, 1986; Mahmudi, 2019:73; Undang-undang Nomor 33 tahun 2004; Pandasari, 2016*)

2.1.4.1 Indikator Ketergantungan Pemerintah Daerah

Untuk melihat ketergantungan keuangan daerah, dapat dihitung dengan cara membandingkan jumlah pendapatan transfer yang diterima oleh pemerintah daerah dengan total pendapatan daerah. Semakin tinggi rasio ini, maka semakin besar tingkat ketergantungan pemerintah daerah terhadap pemerintah pusat. Menurut (*Mahmudi, 2019:140*) tingkat ketergantungan keuangan yang dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{Ketergantungan Pemerintah} = \frac{\text{Pendapatan Transfer}}{\text{Total Pendapatan Daerah}}$$

2.1.5 Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

2.1.5.1 Definisi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan

Pengungkapan (*disclosure*) mengandung makna tidak menutup-nutupi.

“Secara konseptual pengungkapan merupakan bagian integral dari pelaporan keuangan. Sedangkan secara teknis pengungkapan merupakan Langkah akhir dalam proses akuntansi yaitu penyajian informasi dalam bentuk seperangkat penuh statement keuangan.” (Suwardjono., 2014:578).

“Tingkat pengungkapan laporan keuangan ialah bentuk upaya untuk menyampaikan informasi dalam laporan keuangan pemerintah daerah kepada semua pihak yang membutuhkan informasi”. (Putri, 2019)

“Tingkat pengungkapan dalam laporan keuangan merupakan hal yang diperlukan oleh penilai (*judgment*) manajer”. (Simbolon, 2018)

Berdasarkan beberapa hasil pemaparan definisi di atas, dapat disimpulkan bahwa dalam pengungkapan (*disclosure*) merupakan langkah atau tahapan terakhir dalam penyusunan laporan keuangan yang dapat memberikan informasi dan merupakan bagian dari laporan keuangan, catatan atas laporan keuangan dan informasi lain yang berkaitan dengan laporan keuangan (Suwardjono, 2014:578; Putri &Arza, 2019; Simbolon, 2018).

2.1.5.2 Tujuan Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan

Menurut (Suwardjono, 2014:580), tujuan tingkat pengungkapan adalah sebagai berikut:

1. Tujuan Melindungi

Tujuan melindungi pada gagasan bahwa tidak semua pemakai cukup kompleks sehingga pemakai yang naif perlu melindungi mereka dengan mengungkapkan informasi yang tidak mungkin dapat diperoleh atau diproses untuk sampai pada substansi ekonomi dasar laporan keuangan. Dengan kata lain, pada tahapan ini pengungkapan dirancang untuk melindungi perlakuan manajemen yang mungkin tidak adil dan kurang transparan. Dengan memiliki tujuannya, level atau jumlah pengungkapan akan menjadi tinggi.

2. Tujuan Informatif

Tujuan informatif pada gagasan bahwa pemakai sasaran jelas dan dapat memiliki tingkat kematangan tertentu. Pengungkapan saat ini bertujuan untuk memberikan informasi yang dapat membantu efektivitas pengambilan keputusan pemakai. Tujuan ini, biasanya menjadi dasar penyusunan standar akuntansi untuk menentukan tingkat pengungkapan.

3. Tujuan Kebutuhan Khusus

Tujuan ini adalah kombinasi dari tujuan perlindungan publik dan tujuan informatif dimana informasi harus diungkapkan kepada publik, tetapi tergantung pada kepentingannya pada pemakai target. Untuk tujuan pengawasan, informasi tertentu yang harus dikomunikasikan kepada badan pengawas melalui formulir yang memerlukan pengungkapan rinci.

2.1.5.3 Konsep Tingkat pengungkapan Laporan Keuangan

Menurut (Ghozali I. &., 2007), ada tiga buah konsep pengungkapan yang paling umum diusulkan yaitu pengungkapan yang cukup (*Adequate disclosure*), wajar (*fair Disclosure*) dan lengkap (*Full Disclosure*):

1. *Adequate Disclosure* (pengungkapan yang cukup), pengungkapan ini mencakup pengungkapan minimal yang harus dilakukan agar laporan keuangan tidak menyesatkan.
2. *Fair Disclosure* (pengungkapan yang wajar), pengungkapan ini secara wajar menunjukkan tujuan etis agar dapat memberikan perlakuan yang sama dan bersifat umum bagi semua pemakai laporan keuangan.
3. *Full Disclosure* (pengungkapan yang lengkap), pengungkapan yang mensyaratkan perlunya penyajian semua informasi yang relevan. Namun bagi beberapa pihak, pengungkapan yang lengkap diartikan sebagai penyajian informasi yang berlebihan, sehingga tidak bias dikatakan layak.

2.1.5.4 Jenis-jenis Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan

Menurut (Ghozali I. &., 2007), pengungkapan (*disclosure*) dapat dibedakan menjadi dua jenis pengungkapan, yaitu:

1. Pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*)

Pengungkapan wajib adalah pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh standar akuntansi yang berlaku. Pengungkapan yang cukup merupakan syarat pengungkapan minimal sesuai dengan ketentuan yang berlaku, untuk

sektor publik Indonesia, keterbukaan informasi dalam laporan keuangan pemerintah patuh pada Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010

2. Pengungkapan Sukarela (*voluntary disclosure*)

Pengungkapan sukarela mengacu pada hal-hal yang diimplementasikan oleh perusahaan secara sukarela tanpa perlu standar atau peraturan yang berlaku (Rakhman, 2000) Pengungkapan informasi tidak disyaratkan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku, tetapi diungkapkan oleh entitas karena dianggap terkait dengan kebutuhan pemakai.

2.1.5.5 Tingkat Pengungkapan laporan Keuangan Pemerintah Daerah dalam CaLK

Tingkat Pengungkapan laporan keuangan adalah bentuk upaya untuk menyampaikan informasi dalam laporan keuangan pemerintah daerah kepada semua pihak yang membutuhkan informasi (Putri, 2019). Pengungkapan lengkap (*full disclosure*) atas laporan keuangan pemerintah dijelaskan dalam Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010, yang memberikan informasi lengkap yang diminta oleh pemakai. Informasi yang dibutuhkan oleh pemakai laporan keuangan dapat ditempatkan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan atau pada catatan atas laporan keuangan.

Salah satu elemen utama laporan keuangan ialah Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Dalam Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010, penjelasan mengenai catatan atas laporan keuangan atas uraian rinci dari angka-angka yang tercantum dalam laporan realisasi anggaran, laporan perubahan SAL, laporan

operasional, laporan perubahan ekuitas, neraca dan laporan arus kas. Dalam catatan atas laporan keuangan juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang digunakan oleh entitas pelapor, serta informasi lain yang diperlukan dan direkomendasikan untuk mengungkapkan pada standar akuntansi pemerintah, dan juga penyajian-penyajian yang diperlukan untuk mengungkapkan laporan keuangan yang wajar (Khasanah N. L., 2014)

Dalam Catatan atas Laporan Keuangan yang dimaksudkan agar pembaca dapat memahami laporan keuangan, tidak terbatas pada pembaca tertentu atau manajemen entitas pelapor. Pengungkapan dalam catatan atas laporan keuangan harus sesuai dengan Peraturan Pemerintah NO. 71 Tahun 2010, sehingga pengungkap dapat dibandingkan dengan pengungkapan yang telah diungkapkan pada catatan atas laporan keuangan pemerintah daerah dengan cara pengungkapan yang seharusnya diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan berdasarkan *checklist* SAP

Menurut PP No. 71 tahun 2010, Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan hal-hal yaitu sebagai berikut:

Tabel 2. 1
Pengungkapan Standar Akuntansi Pemerintah

No	CHECKLIST PENGUNGKAPAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAH	YA	TIDAK
Informasi umum tentang entitas pelaporan dan entitas akuntansi			
1	Domisili dan bentuk hukum suatu entitas serta yurisdiksi tempat entitas tersebut berada		
2	Ketentuan perundang-undangan yang menjadi landasan kegiatan operasionalnya		

Kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro			
3	Perbedaan yang penting posisi dan kondisi keuangan/fiskal periode berjalan dibandingkan dengan periode sebelumnya/dengan anggaran/dengan rencana lainnya		
4	Kebijakan-kebijakan pemerintah dalam peningkatan pendapatan, efisiensi belanja dan penentuan sumber atau penggunaan pembiayaan		
5	Asumsi-asumsi indikator ekonomi makro yang digunakan dalam penyusunan APBD berikut tingkat pencapaiannya		
Ikhtisar pencapaian target keuangan berikut hambatan dan kendalanya			
6	Pencapaian target Peraturan Daerah APBD		
7	Hambatan dan kendala yang ada dalam pencapaian target		
8	Membandingkan output pada input untuk melihat efisiensi dari suatu program		
Kebijakan akuntansi yang penting:			
9	Basis akuntansi yang mendasari penyusunan laporan keuangan		
10	Basis yang digunakan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) adalah basis kas		
11	Basis yang digunakan dalam Laporan Operasional (LO) dan Neraca adalah berbasis akrual		
12	Basis pengukuran yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan		
Pendapatan – LRA			
13	Pendapatan – LRA diakui pada saat diterima pada Rekening Kas Umum Daerah		
14	Pengukuran pendapatan – LRA dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya		
Pendapatan – LO			
15	Pendapatan – LO diakui saat timbulnya hak atas pendapatan dan pada saat pendapatan direalisasi, yaitu adanya aliran masuk sumber daya ekonomi		
16	Pengukuran pendapatan – LO dikarenakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya		
Beban			
17	Beban diakui pada saat timbulnya kewajiban, terjadinya konsumsi aset, dan terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa		
Belanja			
18	Belanja diakui pada saat terjadi ya pengeluaran dan Rekening Kas Umum Daerah; khusus pengeluaran melalui bendahara pengeluaran pengakuannya terjadi pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan.		
19	Pengukuran belanja dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya		
Penerimaan Pembiayaan			
20	Pengakuan penerimaan pembiayaan saat diterima pada Rekening Kas Umum Daerah		
21	Pengukuran penerimaan pembiayaan dilaksanakan berdasarkan azas bruto		
Pengeluaran Pembiayaan			

22	Pengeluaran pembiayaan diakui pada saat dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Daerah		
Aset			
23	Aset diakui pada saat potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh oleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal/diakui pada saat diterima atau kepemilikannya dan/atau penguasaannya berpindah		
Pengukuran aset, sebagai berikut:			
24	Kas dan setara kas dicatat sebesar nilai nominal		
25	Investasi jangka pendek dicatat sebesar nilai wajar atau nilai perolehan		
26	Piutang diakui pada saat diterbitkan surat ketepatan telah diterbitkan surat penagihan dan telah dilaksanakan penagihan serta belum dilunasi sampai dengan akhir periode pelaporan		
27	Persediaan dicatat sebesar biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian harga pokok produksi apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri, dan nilai wajar apabila diperoleh dengan cara lainnya seperti donasi/rampasan		
28	Beban dibayar dimuka dicatat sebesar nilai kas yang dikeluarkan untuk mendapatkan jasa dimasa depan		
29	Invesatasi jangka Panjang dicatat sebesar biaya perolehan termasuk biaya tambahan lainnya, kecuali untuk invesatasi dalam saham berdasarkan tingkat kepemilikannya, yakni: 20% kepemilikan saham menggunakan metode biaya; 20% - 50% kepemilikan saham menggunakan metode ekuitas; > 50% menggunakan metode ekuitas. Kepemilikan non permanen menggunakan metode nilai bersih yang direalisasikan		
30	Aset tetap dicatat sebesar biaya perolehan, namun jika tidak dimungkinkan dapat didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan		
Kewajiban			
31	Pengakuan Kewajiban; kewajiban diakui jika besar kemungkinan bahwa pengeluaran sumber daya ekonomi akan dilakukan untuk menyelesaikan kewajiban yang ada sekarang, dan perubahan atas kewajiban tersebut mempunyai nilai penyelesaian yang dapat diukur dengan andal/diakui pada saat dana pinjaman diterima atau pada saat kewajiban timbul		
32	Pengukuran kewajiban: kewajiban dicatat sebesar nilai nominal		
Ekuitas			
33	Ekuitas secara keseluruhan dicatat sebesar selisih antara aset dan kewajiban		
34	Kesesuaian kebijakan-kebijakan akuntansi yang diterapkan dengan ketentuan-ketentuan PSAP oleh suatu entitas pelaporan		
35	Setiap kebijakan akuntansi tertentu yang diperlukan untuk memahami laporan keuangan		
Penjelasan pos-pos Laporan Keuangan			
36	Rincian dan penjelasan masing-masing pos Laporan Keuangan		
37	Laporan Realisasi Anggaran (LRA)		
38	Pendapatan-LRA		
39	Pendapatan Asli Daerah-LRA		
40	Pendapatan Transfer-LRA		
41	Lain-lain Pendapatan yang Sah-LRA		
42	Belanja		
43	Belanja Operasi		

44	Belanja Modal		
45	Belanja Tak Terduga		
46	Transfer		
47	Surplus/(deficit)-LRA		
48	Pembiayaan		
49	SiLPA		
50	Laporan Perubahan SAL		
51	Saldo Anggaran Lebih Awal		
52	Penggunaan Sal sebagai Penerimaan Pembiayaan Tahun Berjalan		
53	Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran		
54	Saldo Anggaran Lebih Akhir		
55	Neraca		
56	Aset Lancar		
57	Investasi Jangka Panjang		
58	Aset Tetap		
59	Aset Lainnya		
60	Kewajiban		
61	Kewajiban Jangka Pendek		
62	Ekuitas		
63	Kewajiban Jangka Panjang		
64	Laporan Operasional		
65	Pendapatan-LO		
66	Pendapatan Asli Daerah-LO		
67	Pendapatan Transfer-LO		
68	Lain-lain Pendapatan yang Sah-LO		
69	Beban		
70	Surplus/Defisit dari Kegiatan Operasional		
71	Surplus/Defisit dari Kegiatan Non Operasional		
72	Pos Luar Biasa		
73	Laporan Arus Kas		
74	Pengungkapan informasi yang diharuskan PSAP yang belum disajikan dalam kembar muka Laporan Keuangan		
75	Informasi tambahan lainnya yang diperlukan		
TOTAL NILAI			

2.1.5.6 Indikator Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Jenis Pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) yang digunakan dalam penelitian ini, dengan metode sistem *scoring* untuk mengukur Pengungkapan. Sistem *scoring* yang dimaksud ialah dengan membuat daftar *checklist* pengungkapan yang diwajibkan atau diharuskan berlandaskan pada Standar Akuntansi Pemerintah PP No. 71 tahun 2010. Pemakaian sistem *scoring* ini serupa dengan yang pernah dilakukan oleh (Khasanah N. L., 2014) dan (Maulana, 2015).

Pada penelitian ini akan menggunakan indeks pengungkapan yang diperoleh dari Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010, yang memuat 46 butir pengungkapan menurut PSAP 05 sampai PSAP 09. Daftar item pengungkapan terdapat di Lampiran I.

Penelitian menggunakan sistem *scoring* yaitu pemberian skor terhadap daftar *checklist* pengungkapan diwajibkan berdasarkan SAP berbasis akrual. Skor “1” (satu) yang diberikan pada tiap item pengungkapan yang diungkapkan dalam LKPD serta skor “0” (nol) pada item pengungkapan yang tidak terdapat dalam LKPD. Kemudian, skor indeks pengungkapan setiap pemerintah daerah dalam sampel akhirnya dihitung sebagai rasio dari skor total yang diberikan kepada pemerintah daerah dibagi dengan jumlah item maksimum yang berlaku untuk entitas tersebut. Indeks tersebut dinyatakan sebagai rasio persentase berkisar antara 0% sampai 100%. Penelitian ini menggunakan rumus yang bersumber dari (Maulana, 2015):

$$\text{Pengungkapan LKPD} = \frac{\text{Jumlah item yang diungkapkan}}{\text{Total item yang diungkapkan}}$$

2.2 Penelitian Terdahulu

Adapun penelitian yang telah dilakukan oleh peneliti terdahulu yang menjadi faktor-faktor yang mempengaruhi Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yaitu:

Tabel 2. 2
Penelitian Terdahulu

No	Nama Penelitian	Judul Penelitian	Variabel	Hasil Penelitian
1	Sucahyo Heriningsih (2013)	Faktor-faktor yang Mempengaruhi tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	Variabel Independen: Tingkat ketergantungan, Total aset, Opini audit, SPI laporan pemda, Kepatuhan terhadap Undang-undang Variabel Dependen: Tingkat Pengungkapan LKPD	Variabel tingkat ketergantungan laporan keuangan pemda berpengaruh Sedangkan variabel total aset, dan kepatuhan Undang-undang tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.
2	Devita kurniawati, Aris eddy Sarwono dan Sunarti (2020)	Pengaruh ukuran pemerintah daerah, dan kekayaan pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan (studi pada pemerintah Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa tengah periode 2015-2018)	Variabel independent: Ukuran Pemerintah Dan Kekayaan Pemerintah Daerah Variabel dependen: Tingkat pengungkapsn laporan keuangan	Ukuran peemrintah saerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Sedangkan Kekayaan Pemerintah daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.
3	Dyah Setyaningrum dan Febriani Syafitri (2012)	Analisis pengaruh Karakteristik pemerintah daerah terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah	Variabel independent: Ukuran pemda, Ukuran Legislatif, Umur Administratif pemda, Kekayaan pemda, Deterensiasi Fungsional. Spesialisasi Pekerjaan, Rasio kemandirianh, Intergovernment Revenue, Pembiayaan Utang Variabel Dependen: Tingkat Pengungkapan LKPD	Menemukan variabel independent yang dapat memberikan pengaruh terjadap laporan keuangan pemerintah daerah, yaitu ukuran, umur pemerintah daerah, kekaayaan pemerintah daerah dan <i>intergovernment revenue</i> . Variabel lainnya yaitu bukuran ukuran pemerintah daerah, <i>difersiasi, fungsional, spesialisasi</i>

				pekerjaan, pembayaran utang dan rasio kemandirian daerah tidak berpengaruh terhadap laporan keuangan pemerintah daerah.
4	Henny agnecia Uliarta simbolondan Christophorus heni Kurniawan (2018)	Pengaruh Karakteristik pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan di Seluruh Provinsi Indonesia	Variabel independent: Ukuran Pemerintah Daerah, Ukuran Legislatif, Kekayaan Pemerintah daerah, <i>Intergovernmental Revenue</i> , Umur Administratif, Diferensiasi Fungsional, Spesialisasi Pekerjaan, Rasio kemandirian keuangan daerah Variabel Dependen: Tingkat Pengungkapan laporan Keuangan Pemerintah Daerah	Ukuran pemerintah daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. <i>Intergovernmental revenue</i> dan rasio kemandirian keuangan daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Ukuran, kekayaan pemerintah daerah, umur <i>difrensiasi fungsional</i> dan <i>spesialisasi</i> pekerjaan tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan.
5	Ririn Herdriyani dan afrizal Tahar (2015)	Analisis Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi Di Indonesia	Variabel Independen: Pendapatan Asli Daerah (PAD) Belanja Modal, Jumlah Penduduk, Temuan Audit, Tingkat Ketergantungan. Variabel Dependen: Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	Tingkat Ketergantungan berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Belanja modal dan jumlah penduduk memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Pendapatan Asli Saerah dan temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi.
6	Sri Handayani (2010)	Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah	Variabel Independen:	Variabel kekayaan daerah,

		Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia tahun 2006	Kekayaan daerah, tingkat ketergantungan, kompleksitas pemerintah, jumlah temuan pemeriksaan, tingkat penyimpangan dan jenis daerah. Variabel dependen: Tingkat Pengungkapan LKPD	kompleksitas pemerintah dan jumlah temuan pemeriksaan berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Variabel tingkat ketergantungan dan jenis daerah mempunyai hubungan yang tterhadap tingkat pengungkapan LKPD. Variabel tingkat penyimpanan memiliki hubungan terhadap tingkat pengungkapan LKPD.
7	Era Fatwa amaliah dan Haryanto (2019)	Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di provinsi Jawa Tengah Tahun 20-2017	Variabel independent: Tingkat Ketergantungan Daerah, Pendapatan Asli Daerah (PAD), Belanja Modal, Jumlah penduduk, Temuan Audit. Variabel Deoenden: Tingkat pengungkapam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	Tingkat Ketergantungan daerah, belanja modal dan temuan audit berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD sedangkan PAD dan jumlah penduduk tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD.
8	Heri Atapson V Girsang (2015)	Analisis DAKtor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	Variabel Independen: Ukuran pemerintah daerah, Rasio kemandirian keuangan daerah, diferesiasi fungsional pemerintah daerah, Pembiayaan utang, Umur pemerintah, jumlah SKPD <i>intergovernmental revenue</i> Variabel Dependen:	Hasil penelitian ini tidak satu dari variabel yang diuji menunjukkan adanya pengaruh atau dengan kata lain variabel ukuran pemerintah daerah, rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah, diferensiasi fungsional pemerintah daerah, pembiayaan utang pemerintah daerah,

			Tingkat tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah	tingkat ketergantungan pemerintah daerah terhadap pemerintah pusat, dan umur pemerintahan daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012.
9	Sigit Indra Lesmana (2010)	Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Wajib di Indonesia	Variabel Independen : Umur pemda, Rasio kemandirian keuangan daerah, ukuran pemda, kewajiban, Jumlah SKPD Variabel Dependen: Tingkat Pengungkapan LKPD	Menyatakan bahwa umur Pemda dan rasio kemandirian keuangan daerah berpengaruh terhadap pengungkapan wajib. Sedangkan ukuran pemda, kewajiban, dan jumlah SKPD tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib.
10	Arik Susbiyani, Bambang Subroto, Sutrisno dan Bambang Purnomosidhi (2014)	<i>The Compliance with Mandatory Disclosure of Financial Statement: A Study from Local Government in Indonesia</i>	Variabel Independen: <i>Size Of Local Government, Type of Local Government, Level of Local Government, Wealth</i> Variabel Dependen: <i>Compliance With Mandatory Disclosure</i>	<i>The results showed variable size of district and city, type of local government, and wealth consistently affect on the level of compliance with mandatory disclosure, Other variable, namely the level of government may prove inconsistene effect though.</i>
11	Pandasari. T (2016)	Tingkat Ketergantungan, Kompleksitas pemerintah, dan Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	Variabel Independen; Tingkat Ketergantungan, Kompleksitas Pemerintah Variabel Dependen: Tingkat Pengungkapan	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat perbedaan tingkat pengungkapan pada masing-masing sampel. Dalam tingkat ketergantungan terhadap Dana

			Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	Alokasi Umum dan tingkat ketergantungan terhadap Dana Bagi hasil berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan, tingkat ketergantungan terhadap Dana Alokasi Khusus, dan kompleksitas pemerintah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan dalam laporan keuangan pemerintah daerah.
12	Supriadi Laupe, Fadli Moh. Saleh, Ridwan dan Andi Mattulada (2018)	<i>Factors Influencing The Financial Disclosure Of Local Governments In Indonesia</i>	<p>Variabel Independen: Political competition, Legislature size, Audit findings, Education level of community.</p> <p>Variabel Dependen: Disclosure Of Local Financial Statements.</p>	<i>The results of this study show that the higher the level of political competition, legislature size, and education level of community, the higher the disclosure level of financial statement of local governments. Conversely, audit findings measured by the amount of the monetary value audited by the audit board are proven to have no influence on the disclosure level of local financial statement. However, the sensitivity analysis shows a different result. By changing the audit findings proxy with the amount of items findings in the audit findings from the audit board, the analysis proves that the new proxy has a influence on the disclosure level of</i>

				<i>local financiaio statements.</i>
13	Ramadhani, D. (2016)	Analisis Faktor-Faktor yang mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Provinsi Banten.	Variabel Independen: Kekayaan Daerah, Tingkat ketergantungan, Ukuran Daerah, Kompleksitas Daerah, Belanja Daerah, Jumlah SKPD Variabel Dependen: Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Kab/Kota	Hasil penelitian menunjukkan bahwa luas kekayaan, tingkat ketergantungan, dan jumlah pendidikan di masing-masing daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah, sedangkan ukuran wilayah, kompleksitas wilayah, dan daerah pengeluaran tidak mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.
14	Kusumawardani (2012)	Pengaruh Size, Kemakmuran, Ukuran Legislatif, Leverage terhadap kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Di Indonesia	Variabel Independen: Size, Kemakmuran, Ukuran Legislatif, Leverage Variabel Dependen: Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Di Indonesia	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa variabel ukuran pemerintah daerah berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah
15	Wahyudin (2022)	<i>Financial statements disclosure on Indonesian local government websites: A quest of its determinant(s)</i>	Variabel Independen: <i>Audit Opinion, Audit Findings, Follow-up Audit Rec, Educational Level, Welfare Level, Heads of Local Governments' Commitment.</i> Variabel Dependen: <i>Financial Statements Disclosure on Local Governments' Websites</i>	<i>The results of this study show that audit opinion has influence on the disclosure of financial statements on local government websites in Indonesia, while the audit findings, follow-up audit recommendations, level of education, level of welfare and heads of local governments' commitment have no significant influences on the disclosure of</i>

				<i>financial statements local governments' websites across Indonesia.</i>
16	Muslim (2020)	<i>Disclosure of Local Government Financial Statements in South Sulawesi</i>	<p>Variabel Independen: <i>local wealth, level of dependency, total assets, population, number of work unit, and number of audit findings.</i></p> <p>Variabel Dependen: <i>the level of disclosure of local government financial</i></p>	<i>The study found that the level of disclosure of financial statements of local government areas affected by the level of wealth, the level of dependence of the area, population, number of SKPD, and the number of audit findings. While total assets have no significant effect on the level of disclosure of financial statements</i>
17	Sumardjo (2022)	<i>Determinant factors on the disclosure level of local government's financial statements in Indonesia</i>	<p>Variabel Independen: <i>the number of members in the legislative body, debt, and population as well the age of the municipal authorities</i></p> <p>Variabel Dependen: <i>the level of LGFS disclosure</i></p>	<p><i>Based on the results it can be concluded that the number of members in the legislative body has no substantial impact on the level of LGFS disclosure.</i></p> <p><i>According to the findings, the number of members does not ensure a high level of LGFS disclosure, debt has no significant impact on the degree of LGFS disclosure in Indonesia. This finding may be caused by the fact that debt owned by local governments does not put pressure on the government to increase disclosure of FS. the size of the population does not affect the level of LGFS disclosure</i></p>
18	Thio (2019)	<i>Factors affecting the disclosure level</i>	Variabel Independen:	<i>Based on the</i>

		<i>of local government financial statements: Role of audit opinion</i>	<i>ratio of financial independence, capital expenditure, intergovernmental revenue, and legislative size</i> Variabel Dependen: <i>degree of disclosure of local government financial statements (LKPD)</i>	<i>results it can be concluded that the ratio of financial independence and intergovernmental revenue has a significant effect on the level of LKPD disclosure. Meanwhile, capital expenditure and legislative size have no significant effect on the level of LKPD disclosure. Audit opinion moderated the ratio of financial independence and legislative size on the level of disclosure of LKPD.</i>
19	Haryanto (2023)	<i>Characteristics and disclosure of local government financial statements</i>	Variabel Independen: <i>own-source revenue, level of dependence, total asset, capital expenditures, total population, and employee spending findings.</i> Variabel Dependen: <i>LGFR disclosure.</i>	<i>The results of this study indicate that regional dependence, total assets, capital expenditures, population, and personnel expenditures affect the disclosure of LGFR. Meanwhile, the source of original regional wealth (PAD) has no significant effect on the exposure of LGFR.</i>
20	Ratnasari (2016)	Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK RI terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	Variabel Independen: <i>Kekayaan Daerah, Ukuran Pemerintah Daerah, Kemandirian Keuangan Daerah, Intergovernmental Revenue, Temuan Audit</i> Variabel Dependen: <i>Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.</i>	Hasil dari penelitian menunjukkan bahwa ukuran pemerintah daerah, <i>intergovernmental revenue</i> , temuan audit BPK RI berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah.

2.3 Kerangka Pemikiran

2.3.1 Pengaruh Pendapatan Asli Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Teori Stewardship menjelaskan mengenai situasi manajemen tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individual melainkan lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi. Dalam hal ini pemerintah kabupaten atau kota merupakan manajemen yang tidak memiliki tujuan individual sehingga teori *stewardship* dapat diterapkan pada penelitian Pendapatan Asli Daerah sejak awal telah dipersiapkan untuk memenuhi kebutuhan informasi bagi hubungan antara pemerintah (*steward*) dan rakyat (*principal*). Hal ini menandakan bahwa *stewardship theory* sesuai apabila diterapkan pada Pendapatan Asli Daerah, dimana dalam Pendapatan Asli Daerah terdapat kesepakatan antara pemerintah dan rakyat berdasarkan kepercayaan untuk mencapai tujuan organisasi. Meskipun kepentingan antara pemerintah dan rakyat berbeda, namun sebagai *steward*, pemerintah tetap menjunjung tinggi nilai kebersamaan. Hal ini dikarenakan antara pemerintah dan rakyat memiliki tujuan yang sama yaitu mencapai kesejahteraan masyarakat (Amaliah, 2019).

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 positif terhadap pengungkapan wajib LKPD (Thio, 2022)

Dalam rangka mencapai tujuan tersebut pemerintah daerah diharapkan mampu menggali sumber-sumber keuangan lokal, khususnya melalui Pendapatan Asli Daerah. Daerah yang didukung oleh Pengungkapan LKPD yang positif mempunyai kemungkinan untuk memiliki tingkat PDRB yang lebih baik. PAD berpengaruh positif dengan Pengungkapan LKPD di daerah. PAD merupakan salah satu sumber pembelanjaan daerah, jika PAD meningkat maka dana yang dimiliki oleh pemerintah daerah akan lebih tinggi dan tingkat Pengungkapan LKPD akan meningkat pula sehingga pemerintah daerah akan berinisiatif untuk lebih menggali potensi-potensi daerah dan meningkatkan Pengungkapan LKPD. Pertumbuhan PAD yang berkelanjutan tersebut akan menyebabkan peningkatan Pengungkapan LKPD. Peningkatan PAD pada suatu daerah harus berdampak pada Pengungkapan LKPD daerah tersebut (Wahyudin, 2019).

2.3.2 Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Untuk menentukan Ukuran Pemerintah Daerah, pendekatan *Stewardship* telah dipakai sebagai suatu pendekatan yang didasarkan pada suatu konsep bahwa Ukuran Pemerintah Daerah pada suatu Pemerintah dianggap bertanggungjawab kepada pemilik untuk mengamankan kekayaan yang telah dipercayakan kepadanya. Dalam pendekatan ini, pemilik bertindak sebagai prinsipal dan manajemen sebagai *steward*. Berdasarkan teori *stewardship*, amanah yang sudah diberikan kepada pemerintah harus dipertanggung jawabkan. Pada saat aset yang dimiliki pemerintah

daerah tidak sebanding dengan kinerja yang terpampang nyata oleh rakyatnya, maka tidak menutup kemungkinan permintaan rakyat akan transparansi pengungkapan informasi laporan keuangan semakin meningkat. Hal ini bahwa semakin besar ukuran pemerintah, maka tanggung jawab akan penyajian laporan keuangan menjadi lebih besar. Oleh karena itu, pemerintah harus dapat menjalankan amanah sesuai dengan kewajibannya, tidak hanya untuk kepentingan individual, melainkan untuk kepentingan semua pihak baik pemerintah yang menerima amanah, maupun masyarakat yang telah mempercayakan amanah tersebut kepada pemerintah (Simbolon, 2018)

Ukuran pemerintah daerah dalam penelitian ini diukur dari total aset pemerintah daerah. Semakin besar ukuran pemerintah daerah, maka semakin tinggi untuk mengungkapkan informasi laporan keuangan secara lengkap yang harus dilakukan oleh pemerintah. serta dapat diprediksi bahwa ukuran pemerintah daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. (Ratnasari, 2016).

Terdapat banyak bukti yang mendukung ide bahwa ukuran sebuah organisasi secara signifikan yang mempengaruhi struktur organisasi. Organisasi-organisasi besar lebih cenderung memiliki banyak aturan dan ketentuan dari pada organisasi kecil. Provinsi, Kabupaten dan Kota dengan total aset yang lebih besar akan lebih kompleks dalam menjaga dan mengelola asetnya. Hubungan antara ukuran pemerintah daerah dengan pengungkapan LKPD yang memperoleh hasil bahwa ukuran pemerintah daerah memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap pengungkapan LKPD (Handayani, 2010).

Berdasarkan uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa semakin besar ukuran pemerintah daerah, maka semakin banyak pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang harus dilakukan oleh pemerintah daerah. Hal ini yang di sebabkan karena semakin tinggi total aset maka semakin banyaknya pengungkapan yang harus dilakukan oleh pemerintah daerah.

2.3.3 Pengaruh Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah pada awal perkembangannya, bermanfaat untuk memenuhi kebutuhan informasi antara *stewards* dengan *principals*. Pemerintah Daerah sebagai alat penggerak diikuti dengan perubahan yang semakin kompleks, adanya spesialisasi dalam Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah serta perkembangannya dalam organisasi sektor publik, selaku *principals* sangat sulit untuk melakukan sendiri fungsi-fungsi pengelolaan. Pemisahan antara fungsi kepemilikan dengan fungsi pengelolaan sangat jelas. peran akuntansi sangat diperlukan untuk mewujudkan kesejahteraan masyarakat serta pertanggungjawaban atas pengelolaan kekayaan Negara (Haryanto., 2023).

Menurut teori *stewardship* ini terdapat hubungan yang kuat dengan Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah. *Steward* akan mengoptimalkan aset atau kekayaan organisasi demi meningkatkan Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah, sehingga akan memaksimalkan fungsi utilitas. Berdasarkan pada teori *stewardship* ini dapat disimpulkan bahwa pemerintah daerah sebagai pelayan masyarakat seharusnya dapat mengoptimalkan dan memanfaatkan aset yang dimiliki oleh daerah untuk meningkatkan Tingkat Ketergantungan Pemerintah

Daerah. Pemerintah daerah ini tentu akan memberikan dampak yang positif bagi masyarakat (Haryanto., 2023)

Tingkat ketergantungan dapat diproksikan dengan dana alokasi umum. UU Nomor 33 tahun 2004 tentang perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah menjelaskan bahwa dana alokasi umum yaitu dana yang bersumber dari pendapatan APBN yang dialokasikan dengan tujuan pemerataan kemampuan keuangan antar-Daerah untuk mendanai kebutuhan Daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi (Girsang, 2015).

Pemerintah daerah dengan tingkat ketergantungan tinggi terhadap sumber dana pemerintah pusat, cenderung memiliki tingkat pengungkapan yang semakin besar. Hal ini karena adanya kepentingan pemerintah pusat untuk memantau kegiatan yang dilakukan Pemda serta tingkat pencapaian kinerja atas alokasi dana yang telah diberikan Pemerintah Pusat (Lesmana, 2010).

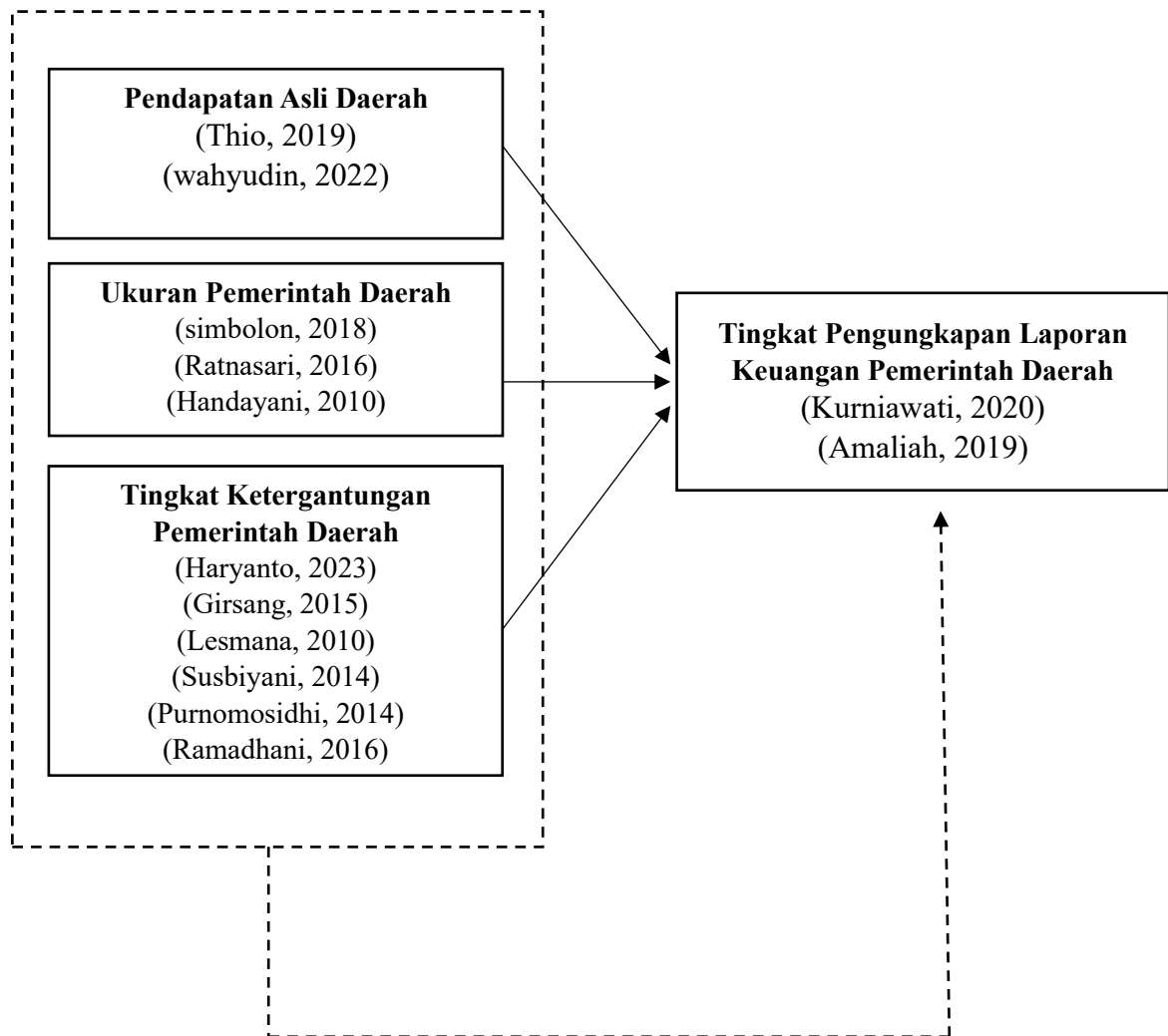
Sehingga, semakin tinggi tingkat ketergantungan Pemda memiliki pengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini sesuai dengan *legitimacy theory*, dimana pemerintah berupaya memenuhi harapan masyarakat untuk memperoleh pengakuan terhadap pengelolaan dana yang dilakukan sudah dijalankan dengan benar (Susbiyani, 2014)

Tingkat Ketergantungan adalah kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintah, pembangunan dan pelayanan kepada masyarakat yang sudah membayar pajak dan retribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah. Tingkat ketergantungan Pemerintah daerah ditunjukkan oleh

besar kecilnya pendapatan daerah dibandingkan dengan pendapatan daerah yang berasal dari sumber yang lain, misalnya bantuan pemerintah pusat dalam konteks otonomi daerah yang biasa disebut dengan Dana Alokasi Umum (DAU) maupun Dana Alokasi Khusus (DAK) (Ramdhani, 2016).

Menjelaskan bahwa tingkat ketergantungan pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Sehingga akan mempengaruhi tingkat pengungkapannya karena akan semakin banyak hal-hal yang harus dilaporkan oleh pemerintah daerah sebagai pertanggungjawabannya dalam mengolah dana transfer yang diterimanya (Ramdhani, 2016).

Berdasarkan uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi tingkat ketergantungan pemerintah daerah, maka semakin banyaknya pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang harus dilakukan oleh pemerintah daerah. Hal ini disebabkan karena banyaknya hal-hal yang harus dipertanggungjawabkan oleh pemerintah daerah dalam mengelola dana transfer yang telah diberikan Oleh pemerintah Pusat.



Gambar 2. 1
Paradigma Penelitian

2.4 Hipotesis

Hipotesis ini merupakan deskripsi sementara dari uraian rumusan masalah penelitian, karena jawaban yang diberikan masih berdasarkan teori yang ada, bukan fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data. Berdasarkan kerangka yang disajikan, maka disusun hipotesis sebagai berikut:

- H₁: Pendapatan Asli Daerah berpengaruh positif terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.
- H₂: Ukuran Pemerintah Daerah berpengaruh positif terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.
- H₃: Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah berpengaruh positif terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan keuangan Pemerintah Daerah.