

**PENGARUH KINERJA PEMERINTAH DAERAH DAN KARAKTERISTIK
PEMERINTAH DAERAH TERHADAP *VOLUNTARY GRAPHICS DISCLOSURE*
PADA PEMERINTAH KABUPATEN/KOTA DI INDONESIA**

SKRIPSI

*Diajukan sebagai Salah Satu Persyaratan Guna Memperoleh Gelar Sarjana Ekonomi Pada
Program Studi Akuntansi di Universitas Negeri Padang*



Oleh:

ATIKAH WULANDARI

15043048/2015

**JURUSAN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS NEGERI PADANG**

2019

HALAMAN PERSETUJUAN SKRIPSI

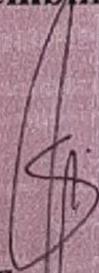
**PENGARUH KINERJA PEMERINTAH DAERAH DAN
KARAKTERISTIK PEMERINTAH DAERAH TERHADAP *VOLUNTARY
GRAPHICS DISCLOSURE* PADA PEMERINTAH KABUPATEN/KOTA DI
INDONESIA**

Nama : Atikah Wulandari
NIM/TM : 15043048/2015
Program Studi : Akuntansi
Keahlian : Akuntansi Sektor Publik
Fakultas : Ekonomi

Padang, 24 Oktober 2019

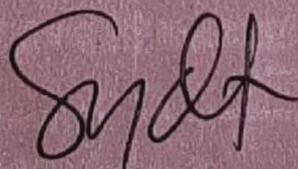
Disetujui Oleh:

Pembimbing



Salma Taqwa, SE, M.Si
NIP. 19730723 200604 2 001

Mengetahui,
Ketua Program Studi Akuntansi



Sany Dwita, SE, M.Si, PhD, Ak, CA
NIP. 19800103 200212 2 001

HALAMAN PENGESAHAN LULUS UJIAN SKRIPSI

*Dinyatakan Lulus Setelah Dipertahankan di Depan Tim Penguji Ujian Skripsi
Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi
Universitas Negeri Padang*

Judul : **Pengaruh Kinerja Pemerintah Daerah dan Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap *Voluntary Graphics Disclosure* Pada Pemerintah Kabupaten/Kota Di Indonesia**

Nama : **Atikah Wulandari**

NIM/TM : **15043048/2015**

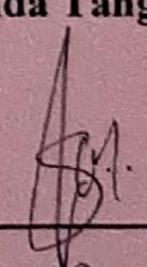
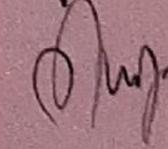
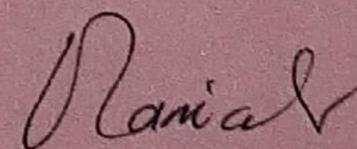
Program Studi : **Akuntansi**

Keahlian : **Akuntansi Sektor Publik**

Fakultas : **Ekonomi**

Padang, 24 Oktober 2019

Tim Penguji

No.	Jabatan	Nama	Tanda Tangan
1	Ketua	Salma Taqwa, SE, M.Si	1. 
2	Anggota	Nurzi Sebrina, SE, M.Sc, Ak	2. 
3	Anggota	Vanica Serly, SE, S.Pd, M.Si	3. 

SURAT PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini :

Nama : Atikah Wulandari
NIM/Tahun Masuk : 15043048/2015
Tempat/Tgl. Lahir : Padang/ 04 Desember 1996
Program Studi : Akuntansi
Keahlian : Akuntansi Sektor Publik
Fakultas : Ekonomi
Alamat : Taman Citra Berlindo Blok J No 8
No. HP/Telp : 089689598972/-
Judul Skripsi : Pengaruh Kinerja Pemerintah Daerah dan Karakteristik
Pemerintah Daerah Terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*
Pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia

Dengan ini menyatakan bahwa :

1. Karya tulis/skripsi ini adalah asli dan belum pernah diajukan untuk memperoleh gelar akademik (Sarjana), baik di UNP maupun di Perguruan Tinggi lainnya.
2. Karya tulis/skripsi ini murni gagasan, rumusan, dan penelitian saya sendiri, tanpa bantuan pihak lain, kecuali arahan dari tim pembimbing.
3. Pada karya tulis/skripsi ini tidak terdapat karya atau pendapat orang lain yang telah ditulis atau dipublikasikan kecuali secara eksplisit dicantumkan sebagai acuan dalam naskah dengan cara menyebutkan nama pengarang dan dicantumkan dalam daftar pustaka.
4. Karya tulis/skripsi ini sah apabila telah ditandatangani asli oleh tim pembimbing, tim penguji dan ketua jurusan.

Demikianlah pernyataan ini saya buat dengan sungguh-sungguh dan apabila di kemudian hari terdapat penyimpangan dan ketidakbenaran dalam pernyataan ini, maka saya bersedia menerima **sanksi akademik** berupa pencabutan gelar akademik yang telah diperoleh karena karya tulis/skripsi ini, serta sanksi lainnya sesuai dengan norma yang berlaku di Perguruan Tinggi.

Padang, November 2019



Atikah Wulandari
15043048/2015

ABSTRAK

Atikah Wulandari, 15043048/2015. “Pengaruh Kinerja Pemerintah Daerah Dan Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap *Voluntary Graphics Disclosure* Pada Pemerintah Kabupaten/Kota Di Indonesia”. Skripsi. Padang; Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang

Pembimbing : Salma Taqwa, SE, M.Si

Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti empiris dan menganalisis pengaruh kinerja pemerintah daerah, tingkat ketergantungan pemerintah daerah, lokasi pemerintah daerah dan kekayaan pemerintah daerah terhadap *voluntary graphics disclosure* pada laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) kabupaten/kota di Indonesia pada tahun 2017. Penelitian ini menggunakan data sekunder dari laporan keuangan pemerintah daerah tahun 2017. Metode pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode *purposive sampling* dengan total sampel sebanyak 231 kabupaten/kota di Indonesia yang terdaftar pada tahun 2017. Analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linear berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa hanya variabel tingkat ketergantungan pemda yang memiliki pengaruh negatif terhadap *voluntary graphics disclosure*, sedangkan variabel kinerja pemerintah daerah, lokasi pemerintah daerah dan kekayaan pemerintah daerah tidak memiliki pengaruh terhadap *voluntary graphics disclosure* pada LKPD kabupaten/kota di Indonesia.

Kata Kunci : Kinerja Pemerintah Daerah, Karakteristik Pemerintah Daerah, Laporan Keuangan, *Voluntary Graphics Disclosure*

KATA PENGANTAR



Puji syukur penulis ucapkan atas kehadiran Allah SWT yang telah melimpahkan rahmat, taufik dan hidayah-Nya, sehingga penulis mampu menyelesaikan Skripsi yang berjudul **“PENGARUH KINERJA PEMERINTAH DAERAH DAN KARAKTERISTIK PEMERINTAH DAERAH TERHADAP *VOLUNTARY GRAPHICS DISCLOSURE* PADA PEMERINTAH KABUPATEN/KOTA DI INDONESIA”**. Shalawat beriringkan salam tak lupa penulis ucapkan kepada Nabi besar Muhammad Shalallahu ‘alaihi Wa Sallam yang telah menjadi suri tauladan bagi umat manusia untuk menuju jalan yang diridhai Allah SWT..

Skripsi ini dikerjakan demi memenuhi salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana Ekonomi pada jurusan Akuntansi S-1 Keahlian Akuntansi Sektor Publik Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang. Disamping itu juga untuk memperluas khasanah ilmu pengetahuan untuk menjadikan penulis sebagai orang yang dapat berguna bagi masyarakat. Penulis menyadari bahwa Skripsi ini bukanlah tujuan akhir dari belajar karena belajar adalah sesuatu yang tidak terbatas.

Terselesaikannya Skripsi ini tentunya tidak lepas dari dorongan dan bantuan serta kemudahan dari berbagai pihak, oleh karena itu penulis mengucapkan terima kasih kepada:

1. Bapak Prof. Ganefri, Ph.D selaku Rektor Universitas Negeri Padang yang telah menjadi pemimpin di institusi ini.
2. Bapak Dr. Idris, M.Si selaku Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang yang telah menyediakan fasilitas kuliah dan izin dalam menyelesaikan Skripsi ini.
3. Ibu Sany Dwita, SE, M.Si, Ak, CA, Ph.D selaku Ketua Jurusan Akuntansi S-1, Ibu Vita Fitria Sari, SE, M.Si selaku Sekretaris Jurusan Akuntansi S-1

Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang yang telah memberikan bantuan administrasi dan membantu kemudahan dalam penelitian dan penulisan Skripsi ini.

4. Ibu Erly Mulyani, SE, M.Si, Ak selaku Dosen Pembimbing Akademik yang telah membantu dan memperlancar penulis dalam menjalani dan menyelesaikan perkuliahan sampai akhirnya ke tahap ini.
5. Ibu Salma Taqwa, SE, M.Si selaku Dosen Pembimbing yang telah memberikan ilmu, pengarahan, perhatian, masukan serta waktu kepada penulis dalam menyelesaikan Skripsi ini.
6. Ibu Nurzi Sebrina, SE, M.Sc, Ak selaku Dosen Penguji I dan Ibu Vanica Serly, SE, S.Pd, M.Si selaku Dosen Penguji II yang telah memberikan kritik dan saran yang membangun demi kesempurnaan Skripsi ini.
7. Teristimewa penulis ucapkan kepada kedua orang tua (Papa Rialdi dan Mama Dian Susila Nelmi) tercinta, saudaraku (Adek “Fifi” Afifah Rahmatillah) dan keluarga besar yang telah memberikan kesungguhan do’a, bantuan moril dan materil kepada penulis dalam menyelesaikan Skripsi ini.
8. Sahabat-sahabat “Simpang Girls” yang selalu mendukung dan selalu ada. Inda dosen teori positivisme, Ana umiku, Fani langang, Ila partner jagual dan Comel bucin. Sahabat-sahabat “YEF” yang sudah setia menemani dan mengisi hari-hari penulis dengan canda tawa. Intan sobat ambyar, Ana ek, Ivand uda terpopuler dan Aldy dydy. Sahabat lainnya yang sudah memberikan bantuan dan masukan untuk penyelesaian skripsi. Vegy (egix), Rexy (ecix), Gicella, Ade dan Arifkur (Ikur), serta rekan-rekan “banpt”. Berkat kalian suasana perkuliahan menjadi lebih menyenangkan.
9. Sahabat-sahabat masa sekolah yang sudah memberikan dukungan luar biasa.
10. Rekan-rekan seperjuangan Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang angkatan 2015 dan kakak senior yang telah memberikan semangat beserta dorongan sehingga penulis mampu menyelesaikan skripsi dengan baik, serta semua pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Penulis telah berusaha semaksimal mungkin dalam menyelesaikan tugas ilmiah ini sesuai dengan aturan dan ketentuan yang berlaku, namun apabila terdapat kekurangan penulis mengharapkan kritik dan saran yang membangun dari pembaca demi kemajuan ilmu pengetahuan dan penyempurnaan skripsi ini. Semoga karya ini dapat memberikan manfaat bagi kita semua.

Padang, Oktober 2019

Penulis

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL	
ABSTRAK	i
KATA PENGANTAR	ii
DAFTAR ISI	v
DAFTAR GAMBAR	viii
DAFTAR TABEL	ix
BAB I PENDAHULUAN	
A. Latar Belakang	1
B. Rumusan Masalah	8
C. Tujuan dan Kegunaan Penelitian	8
D. Manfaat Penelitian	8
BAB II KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL, DAN HIPOTESIS	
A. Kajian Teori	10
1. Teori Agensi (<i>Agency Theory</i>).....	10
2. Teori Sinyal (<i>Signalling Theory</i>).....	11
3. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	12
4. Pengungkapan Sukarela Berbasis Grafik.....	14
5. Kinerja Pemerintah Daerah	18
6. Karakteristik Pemerintah Daerah	23
a. Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah	24
b. Lokasi Pemerintah Daerah	25
c. Kekayaan Pemerintah Daerah	26
B. Penelitian Terdahulu	27
C. Pengembangan Hipotesis.....	30
D. Kerangka Konseptual	35
BAB III METODE PENELITIAN	
A. Jenis Penelitian.....	36
B. Populasi dan Sampel	36

C. Jenis dan Sumber Data	37
D. Metode Pengumpulan Data.....	38
E. Variabel Penelitian dan Pengukuran Variabel	39
1. Variabel Dependen (Y).....	39
2. Variabel Independen (X).....	39
F. Teknik Analisis Data.....	42
1. Model Regresi Berganda.....	43
2. Uji Asumsi Klasik	44
3. Uji Hipotesis.....	46
G. Definisi Operasional Variabel.....	47
1. <i>Voluntary Graphics Disclosure</i>	48
2. Kinerja Pemerintah Daerah	48
3. Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah	48
4. Lokasi Pemerintah Daerah	48
5. Kekayaan Pemerintah Daerah	49

BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Gambaran Umum Objek Penelitian	50
B. Hasil Penelitian	51
1. Analisis Statistik Deskriptif	51
2. Uji Asumsi Klasik	55
3. Uji Regresi Linear Berganda.....	60
4. Uji Hipotesis.....	62
C. Pembahasan	66
1. Pengaruh Kinerja Pemda Terhadap <i>Voluntary Graphics Disclosure</i> pada LKPD Pemerintah Kabupaten/Kota Di Indonesia	66
2. Pengaruh Tingkat Ketergantungan Pemda Terhadap <i>Voluntary Graphics Disclosure</i> pada LKPD Pemerintah Kabupaten/Kota Di Indonesia	68
3. Pengaruh Lokasi Pemda Terhadap <i>Voluntary Graphics Disclosure</i> pada LKPD Pemerintah Kabupaten/Kota Di Indonesia	71
4. Pengaruh Kekayaan Pemda Terhadap <i>Voluntary Graphics Disclosure</i> pada LKPD Pemerintah Kabupaten/Kota Di Indonesia	73

BAB V PENUTUP

A. Kesimpulan 76

B. Keterbatasan..... 77

C. Saran..... 77

DAFTAR PUSTAKA..... 79

LAMPIRAN 83

DAFTAR GAMBAR

	Halaman
Gambar 1 Kerangka Konseptual.....	35

DAFTAR TABEL

	Halaman
Tabel 1. Nilai Hasil Evaluasi AKIP.....	22
Tabel 2. Penelitian Terdahulu	28
Tabel 3. Kriteria Pengambilan Sampel.....	37
Tabel 4. Pengukuran Nilai Hasil Evaluasi AKIP	40
Tabel 5. Variabel dan Pengukuran Variabel	41
Tabel 6. Hasil Pemilihan Sampel	51
Tabel 7. Analisis Statistik Deskriptif.....	52
Tabel 8. Uji Normalitas.....	56
Tabel 9. Uji Multikolinearitas	57
Tabel 10. Uji Heteroskedastisitas	58
Tabel 11. Uji Autokorelasi.....	59
Tabel 12. Analisis Regresi Linear Berganda.....	60
Tabel 13. Hasil Uji Koefisien Determinasi (<i>Adjusted R²</i>).....	62
Tabel 14. Hasil Uji Parsial (Uji Statistik T).....	64
Tabel 15. Hasil Uji F.....	65

BAB I PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Reformasi sistem pemerintahan yang dibuktikan dengan revisi Undang-Undang tentang Pemerintahan Daerah (pemda) menjadi UU No. 9 Tahun 2015. Peraturan tentang pemda tersebut mengubah sistem pemerintahan dari sentralisasi menjadi desentralisasi. UU No. 23 Tahun 2014 menjelaskan definisi dari sistem desentralisasi adalah sistem pemerintahan yang menyerahkan segala kekuasaan dan kewajiban kepada daerah otonom untuk mengurus dan mengatur sendiri urusan dan kepentingan masyarakat serta urusan pemerintahannya guna meningkatkan kesejahteraan masyarakat sesuai dengan peraturan dan undang-undang yang berlaku. Kebijakan mengenai desentralisasi dan otonomi daerah berlaku di negara berkembang termasuk Indonesia.

Berdasarkan kebijakan otonomi daerah, pemda diwajibkan menyusun laporan pelaksanaan otonomi daerah. Menurut UU No. 23 Tahun 2014, laporan yang wajib disusun oleh pemda salah satunya yaitu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). LKPD yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan-Republik Indonesia (BPK-RI) wajib disampaikan kepada Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) paling lambat enam bulan setelah tahun anggaran berakhir. Diamond (2002) menyatakan bahwa laporan keuangan bermanfaat bagi pengguna informasi khususnya dalam pengambilan keputusan.

Pemanfaatan informasi laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia masih minim, hal ini dikutip dari berita neraca.co.id pada tahun 2017 yaitu acara *International Symposium on the Future for Indonesian Government Financial Reporting*, pada acara itu Wakil Menteri Keuangan RI menyatakan bahwa pemanfaatan informasi dalam laporan keuangan pemerintah daerah bagi pengambilan keputusan masih rendah. Menurut Rezaee & Porter (1993) hal ini bisa disebabkan oleh banyak faktor salah satunya adalah pengguna laporan keuangan tidak tertarik untuk membaca laporan keuangan sampai tuntas karena laporan keuangan memiliki kandungan yang terlalu kompleks dan terlalu detail. Laporan keuangan dikatakan berkualitas apabila informasi yang disajikan didalamnya dapat dimengerti oleh penggunanya, hal inilah yang dikatakan dengan kebermanfaatan informasi laporan keuangan. Oleh karena itu, untuk membantu mengomunikasikan informasi yang ada di dalam LKPD maka diperlukan pengungkapan laporan keuangan.

Pengungkapan dalam laporan keuangan dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) dan pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*) (Kieso, Weygandt, & Warfield, 2010). Menurut Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) *Mandatory disclosure* merupakan pengungkapan informasi yang wajib dikemukakan sesuai dengan peraturan yang telah ditetapkan oleh badan otoriter. *Voluntary disclosure* merupakan pengungkapan yang disajikan diluar item-item yang wajib diungkapkan sebagai tambahan informasi bagi

pengguna laporan keuangan. Khomsiyah (2003) menyatakan bahwa pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*) dapat memberikan nilai tambah bagi pemerintahan yang melakukannya. Jika pemerintah melakukan pengungkapan sukarela maka pemerintah telah mengungkapkan informasi yang tidak hanya seperti yang diisyaratkan oleh peraturan perundang-undangan.

Pengungkapan sukarela merupakan pengungkapan yang tidak diwajibkan oleh peraturan, pengungkapan yang dianjurkan (tidak diharuskan) dan diperlukan dalam rangka memberikan penyajian wajar serta relevan dengan kebutuhan pemakai. Pengungkapan sukarela oleh pemerintah daerah dapat dilakukan dengan berbagai metode, salah satunya adalah metode grafik. Penelitian Beattie & Jones (2002) menyatakan bahwa pengungkapan informasi dengan metode grafik adalah metode yang paling banyak digunakan dalam sektor swasta, hal ini disebabkan karena penggunaan grafik dalam laporan tahunan perusahaan besar di negara maju semakin meningkat. Selain itu, penelitian oleh Paivio (1974) menjelaskan bahwa kemampuan manusia untuk mengingat pola visual (grafik) lebih baik daripada mengingat informasi secara tekstual dan tabulasi. Sehingga penyajian informasi dengan metode grafik lebih memudahkan para pengguna informasi untuk memahami informasi yang ada di dalam laporan keuangan.

Penyajian grafik dalam pengungkapan sukarela dipengaruhi oleh beberapa faktor yaitu kinerja pemda, tingkat ketergantungan pemda, lokasi

pemda dan kekayaan pemda (Supriyanto dan Probohudono, 2015). Kinerja merupakan hasil dari suatu organisasi yang ditunjukkan secara nyata oleh individu dan dapat diukur, keberhasilan suatu organisasi sektor publik diukur melalui kinerjanya karena tidak berorientasi pada profit. Penelitian yang dilakukan oleh Dilla & Janvrin (2010) menyatakan bahwa organisasi dengan kinerja yang baik lebih memilih untuk menggunakan metode grafik dalam pengungkapan sukarela laporan keuangannya. Semakin baik kinerja suatu organisasi maka organisasi tersebut akan menggunakan grafik dalam mengungkapkan informasinya (Saha dan Akter, 2013).

Tingkat ketergantungan pemda dipengaruhi oleh dana perimbangan dari pemerintah pusat berupa Dana Alokasi Umum (DAU). Semakin besar DAU yang diterima oleh pemerintah daerah menunjukkan pemda tersebut tidak mandiri secara finansial sehingga dikatakan bahwa tingkat ketergantungan pemda tersebut tinggi. Setyowati (2016) menjelaskan tingkat ketergantungan pemda yang tinggi menunjukkan pemda tersebut tidak mandiri secara finansial sehingga kecil kemungkinan pemda tersebut melakukan inovasi dalam pengungkapan informasinya seperti menggunakan metode grafik dalam LKPD yang merupakan inovasi baru. Hal ini disebabkan karena pemda tersebut tidak memiliki motivasi untuk meningkatkan inovasi di dalam penyajian laporan keuangannya.

Lokasi pemda yang berbeda-beda menyebabkan adanya perbedaan pada cara penyajian informasi dalam LKPD, hal ini disebabkan karena adanya perbedaan kualitas SDM, pendidikan dan faktor ekonomi

(Abdullah, 2004). Narulitasari (2016) menyatakan pemda di pulau Jawa lebih baik dalam menyajikan informasi dalam LKPD daripada pemda yang berada di luar pulau Jawa. Hal ini disebabkan karena pemda yang berada di pulau Jawa memiliki kualitas SDM yang lebih baik, pendidikan yang lebih memadai dan kondisi ekonomi yang stabil dibandingkan dengan pemda yang berada di luar pulau Jawa.

Kekayaan pemda menggambarkan tingkat kemakmuran suatu daerah, kekayaan pemda di proyeksikan dengan pendapatan asli daerah (PAD) yang merupakan penerimaan daerah itu sendiri. Hilmi (2010) menjelaskan bahwa semakin besar kekayaan pemda maka semakin besar kemungkinan pemda tersebut melakukan pengungkapan sukarela dengan metode grafik, hal ini disebabkan karena semakin besar sumber daya yang dimiliki untuk melakukan pengungkapan sehingga semakin inovatif suatu pemda tersebut dalam mengungkapkan informasi keuangannya. Lasward *et al.*, (2005) menjelaskan bahwa kekayaan daerah memiliki hubungan positif dengan pengungkapan sukarela laporan keuangan.

Tingkat ketergantungan pemda, lokasi pemda dan kekayaan pemda termasuk dalam karakteristik pemerintah daerah. Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) menjelaskan karakteristik pemerintah daerah merupakan ciri-ciri khusus yang melekat pada pemerintah daerah, menandai sebuah pemerintah daerah dan membedakannya dengan pemerintah daerah lain. Penelitian yang dilakukan oleh Setyanigrum dan Syafitri (2012) mendefinisikan karakteristik pemerintah daerah

menggunakan ukuran pemda, ukuran legislatif (DPRD), umur administratif pemda, lokasi pemda, kekayaan pemda, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, rasio kemandirian keuangan daerah dan *intergovernmental revenue*. Permadi (2017) menggunakan lebih sedikit sedikit proksi untuk menjelaskan karakteristik pemerintah daerah yaitu kekayaan pemda, tingkat ketergantungan pemda, total aset dan umur pemda. Penelitian ini menggunakan karakteristik pemerintah daerah berupa tingkat ketergantungan pemda, lokasi pemda dan kekayaan pemda. Penelitian ini menggunakan karakteristik pemerintah daerah berupa tingkat ketergantungan pemda, lokasi pemda dan kekayaan pemda karena penelitian ini mengadopsi dari penelitian yang dilakukan oleh Supriyanto dan Probohudono (2015).

Penelitian ini mengacu kepada penelitian yang dilakukan oleh Permadi (2017) yang meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada 277 LKPD di Indonesia, dalam rentang waktu dari tahun 2011-2014. Selain itu, juga mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Supriyanto dan Purbohudono (2015) yang meneliti tentang *Voluntary Graphics Disclosure* pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia. Penelitian ini memutuskan mengembangkan penelitian terdahulu tersebut dengan beberapa perbedaan diantaranya menggunakan tahun laporan keuangan 2017 untuk melihat bagaimana perkembangan *voluntary graphics disclosure* tersebut dimasa sekarang, menambah jumlah populasi dan sampel, menggabungkan serta

menguji beberapa variabel yang diadopsi dari beberapa penelitian sebelumnya.

Penelitian ini menarik dilakukan karena masih sedikitnya penelitian mengenai topik pengungkapan sukarela laporan keuangan di sektor pemerintah khususnya yang menggunakan metode grafik, akibat terbatasnya informasi dan data dari pemerintah yang sulit diakses publik, dan cenderung rahasia. Selain itu, dapat menjadi wujud tolak ukur dan bentuk evaluasi atas pengungkapan sukarela yang dilakukan pemerintah daerah sehingga harapan adanya pemberian *reward* bagi yang melakukannya sebagai upaya perbaikan laporan keuangan pemerintah. Penelitian ini juga diharapkan mampu memberi kontribusi kepada masyarakat yang membutuhkan informasi dan sadar akan kebutuhan akuntabilitas dan transparansi melalui bentuk penilaian dan evaluasi atas pengungkapan wajib yang dilakukan pemerintah daerah.

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan di atas, dapat dilihat bahwa masih sedikitnya dilakukan penelitian terkait pengungkapan sukarela dengan metode grafik pada pemerintahan maka penulis tertarik mengangkat judul penelitian dengan judul **“Pengaruh Kinerja Pemerintah Daerah dan Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap *Voluntary Graphics Disclosure* pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia”**

B. Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah dikemukakan diatas maka penulis merumuskan masalah dalam pertanyaan berikut :

1. Apakah Kinerja pemda berpengaruh terhadap *Voluntary Graphics Disclosure* dalam LKPD?
2. Apakah Karakteristik pemda berpengaruh terhadap *Voluntary Graphics Disclosure* dalam LKPD?

C. Tujuan dan Kegunaan Penelitian

Berdasarkan perumusan masalah di atas, maka penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris tentang:

1. Pengaruh Kinerja pemda terhadap *Voluntary Graphics Disclosure* dalam LKPD.
2. Pengaruh Karakteristik pemda terhadap *Voluntary Graphics Disclosure* dalam LKPD.

D. Manfaat Penelitian

Manfaat yang diharapkan dapat diperoleh dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Bagi Penulis

Penelitian ini dapat menambah wawasan dan pengetahuan penulis khususnya mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi praktik *voluntary graphics disclosure* pada pemerintah kabupaten/kota di Indonesia.

2. Bagi Pemerintah

Penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai referensi untuk bahan pertimbangan untuk menggunakan metode grafik dalam pengungkapan sukarela pada LKPD di pemerintah kabupaten/kota di Indonesia.

3. Bagi Masyarakat Umum

Penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai pengembangan dari penelitian mengenai faktor-faktor yang berpengaruh terhadap *voluntary graphics disclosure* pada pemerintahan kota/kabupaten di Indonesia, dimana bukti empiris tersebut dijadikan suatu referensi yang akan terus dikembangkan pada penelitian selanjutnya.

BAB II KAJIAN PUSTAKA

A. Kajian Teori

1. Teori Agensi (*Agency Theory*)

Jensen dan Meckling (1976) menjelaskan teori agensi terjadi karena adanya hubungan kontraktual antara 2 pihak yaitu *principals* dan *agents*. Pihak *principals* selaku pemilik sumber daya melimpahkan wewenang kepada *agents* selaku pengendali dan pengguna sumber daya untuk mencapai kepentingan bersama. Teori agensi pada sektor publik memandang bahwa pemerintah sebagai *agents* bisa saja bertindak sesuai kepentingan mereka sendiri karena memiliki informasi lebih. Sehingga pemerintah dituntut untuk transparan terhadap masyarakat (*principals*). Ketidakmampuan pemerintah untuk mengoptimalkan kepentingan masyarakat luas disebut dengan masalah agensi (*agency problem*).

Zimmerman (1977) menjelaskan bahwa masalah agensi dapat terjadi pada berbagai jenis organisasi, baik di sektor swasta maupun sektor publik. Masalah agensi ini bisa disebabkan oleh konflik kepentingan (*conflict of interest*) maupun asimetri informasi (*information asymmetry*). Asimetri informasi terjadi karena *agents* sebagai pengguna sumber daya ekonomi, memiliki informasi yang lebih banyak mengenai operasional perusahaan dibandingkan *principals*. Asimetri informasi terbagi dua yaitu berupa *Adverse Selection* dan *Moral Hazard*.

Supriyanto dan Probohudono (2015) menyatakan hal yang dapat dilakukan untuk meminimalisir terjadinya asimetri informasi adalah dengan melakukan pengungkapan atas informasi dalam laporan keuangan sebagai pengawasan pada perilaku pemerintah serta untuk menyelaraskan tujuan masyarakat dan pemerintah. Masyarakat menginginkan pemerintah untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya yang dipercayakan melalui mekanisme pelaporan keuangan secara periodik, sehingga masyarakat dapat mengetahui seberapa jauh tingkat kepatuhan pemerintah terhadap peraturan yang ada dan pengungkapan wajib maupun sukarela laporan keuangan daerahnya. Selain itu, agar terjaganya akuntabilitas dan transparansi pemerintah dikalangan masyarakat maka diperlukan pengungkapan informasi yang akan menimbulkan kepercayaan masyarakat selaku *principals* terhadap *agents* yaitu pemerintah .

2. Teori Sinyal (*Signaling Theory*)

Spence (1973) menyatakan bahwa teori sinyal menjelaskan sebuah kerangka untuk memahami bagaimana pihak *principals* dan *agents* mengatasi asimetri informasi dalam suatu perjanjian atau hubungan kontraktual. Pihak *agents* memberikan sinyal kepada *principals* tentang hal menarik yang dapat ditawarkan dalam rangka mengurangi asimetri informasi dan mengembangkan kesempatan untuk mendorong *principals* melakukan suatu pertukaran.

Suwardjono (2005:583) menyatakan bahwa teori sinyal melandasi pengungkapan sukarela. Adhi (2012) menjelaskan bahwa salah satu bentuk sinyal dari pemerintah daerah dapat berupa pengungkapan yang bersifat sukarela. Pengungkapan sukarela dapat dilakukan melalui pengungkapan grafik, dimana grafik tersebut akan memberikan informasi mengenai kondisi keuangan dan non-keuangan yang penting untuk disampaikan secara transparan. Pengungkapan informasi yang transparan dapat dikatakan sebagai sinyal-sinyal dari *principals* kepada *agents* yang dapat berpengaruh terhadap keputusan yang akan diambil.

3. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) mendefenisikan laporan keuangan sebagai laporan terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan serta entitas tersebut wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan. Bastian (2010) menjelaskan pada hakekatnya laporan keuangan sektor publik merupakan representasi posisi keuangan dari transaksi-transaksi yang dilakukan oleh entitas sektor publik. Tujuan umum pelaporan keuangan adalah untuk memberikan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja, dan arus kas suatu entitas yang berguna bagi sejumlah besar pemakai (*wide range users*) untuk membuat dan

mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya yang dipakai suatu entitas guna mencapai tujuannya.

Penyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) No. 1 menjelaskan LKPD terdiri atas Laporan Arus Kas, Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Menurut Bastian (2001) laporan keuangan harus memenuhi empat dasar karakteristik kualitatif yaitu:

1. Dapat dipahami

Laporan keuangan yang disajikan sebaiknya mudah untuk dipahami oleh penggunanya. Informasi menjadi mudah dipahami jika disajikan dalam bentuk yang tidak terlalu kompleks dan sesuai dengan tingkat pengetahuan pengguna.

2. Relevan

Informasi dapat dikatakan bermanfaat jika sudah memenuhi kebutuhan pemakai dalam proses pengambilan keputusan. Oleh karena itu informasi harus relevan yang artinya informasi tersebut dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pemakai.

3. Andal

Suatu informasi dapat dikatakan andal jika telah bebas dari pengertian yang menyesatkan, kesalahan material, dan dapat

diandalkan pemakainya sebagai penyajian yang jujur dari yang seharusnya disajikan.

4. Dapat dibandingkan

Laporan keuangan sebaiknya dapat dibandingkan untuk mengidentifikasi kecenderungan (*trend*) posisi dan kinerja keuangan. Implikasi penting dari membandingkan laporan keuangan ini adalah pengguna informasi dapat mengidentifikasi perbedaan kebijakan akuntansi yang diberlakukan pada sebuah entitas dalam satu periode ke periode lain serta terdapat pada beberapa entitas yang berbeda.

4. Pengungkapan Sukarela Berbasis Grafik (*Graphical Voluntary Disclosure*)

Suardjono (2005:578) mendefinisikan pengungkapan (*disclosure*) sebagai bagian integral dari pelaporan keuangan. Pengungkapan merupakan langkah akhir dalam proses akuntansi yaitu penyajian informasi dalam bentuk seperangkat penuh *statement* keuangan. Pengungkapan merupakan bagian yang tak terpisahkan dari pelaporan keuangan.

Pengungkapan dalam laporan keuangan dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) dan pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*) (Kieso, Weygandt, & Warfield, 2010). Menurut Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) *Mandatory disclosure* merupakan pengungkapan informasi yang wajib

dikemukakan sesuai dengan peraturan yang telah ditetapkan oleh badan otoriter. *Voluntary disclosure* merupakan pengungkapan yang disajikan diluar item-item yang wajib diungkapkan sebagai tambahan informasi bagi pengguna laporan keuangan.

Khomsiyah (2003) menyatakan bahwa pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*) dapat memberikan nilai tambah bagi pemerintahan yang melakukannya. Informasi yang ada dalam LKPD sebaiknya dapat dipahami, dapat dipercaya, relevan dan transparan, oleh karena itu dibutuhkan pengungkapan yang memadai. Pengungkapan sukarela merupakan suatu cara untuk meningkatkan transparansi dan kepercayaan publik terhadap pemerintah. Pemerintah yg melakukan pengungkapan sukarela, maka dapat dikatakan bahwa pemerintah tersebut telah mengungkapkan informasi yang tidak hanya seperti yang diisyaratkan oleh peraturan perundang-undangan.

Kesulitan yang dihadapi berkaitan dengan pengkomunikasian laporan keuangan adalah pengungkapan naratif dalam laporan keuangan seringkali ditulis dalam tingkat komprehensi melebihi kapasitas pembacanya, sehingga laporan keuangan tradisional terlihat sangat kompleks dan menyebabkan *information overload* (Courtis, 1995). Oleh karena itu dibutuhkan penyajian informasi dengan metode grafik untuk memudahkan pengguna laporan keuangan dalam memahami informasi. Beattie & Jones (2002) menyatakan bahwa pengungkapan informasi dengan metode grafik adalah metode yang

paling banyak digunakan dalam sektor swasta, hal ini disebabkan karena penggunaan grafik dalam laporan tahunan perusahaan besar di negara maju semakin meningkat.

Uyar (2009) menjelaskan beberapa keuntungan penggunaan grafik sebagai media untuk menyampaikan informasi perusahaan kepada pihak yang berkepentingan, diantaranya adalah :

- a. Grafik lebih mudah digunakan dibandingkan dengan tabel (Beattie & Jones, 1997, p.34).

Grafik digunakan untuk menampilkan informasi keuangan sebagai alternatif dari tabel. Pembaca lebih tertarik untuk membaca grafik, yang terkadang disajikan dengan warna, dibandingkan sebuah tabel. Tabel dapat terdiri dari lebih dari dua variabel, sedangkan dengan grafik dapat menjadi beberapa grafik dan membuatnya lebih mudah untuk dibaca.

- b. Grafik meningkatkan kecepatan dalam pengambilan keputusan, dan para manajer lebih menyukai menggunakan grafik dibanding dengan tabel dan narasi (Sullivan, 1988).
- c. Grafik lebih mudah diingat dibanding dengan tabel (Smith dan Bain, 1987, p.20).

Grafik lebih eye-catching karena secara visual menarik dengan tambahan warna. Oleh karena itu, grafik menjadi oasis warna yang menarik daripada dokumen formal, sehingga grafik lebih mudah untuk diingat oleh para pengguna informasi keuangan.

- d. Melalui grafik, perbandingan angka menjadi lebih jelas, dan hubungan antar data lebih mudah untuk dikonseptualisasi serta diingat (Smith dan Bain, 1987, p.20).
- e. Secara visual grafik lebih menarik serta lebih efektif dalam mengkomunikasikan informasi kepada shareholders, pemerintah, dan media (Chevalier dan Roy, 1993, p.44).
- f. Grafik menyederhanakan data kuantitatif yang kompleks, dan memberikan wawasan langsung mengenai aktivitas operasi, investasi, dan pendanaan (Chevalier dan Roy, 1993, p.44).
- g. Grafik sangat bermanfaat untuk meringkas informasi, baik informasi keuangan dan informasi non-keuangan tanpa mempedulikan siapa penggunanya (Fulkerson et al., 1999. P.28)

Jenis utama grafik adalah garis, bar, kolom, gambar, dan pie. Berdasarkan *Cartesian Coordinate Axes*, garis, bar dan kolom memiliki dua skala aritmatika. Garis dan kolom dianggap tepat untuk data *time series*. Grafik batang umumnya digunakan untuk menggambarkan kategori-kategori. Grafik gambar menggunakan simbol ikonik untuk menggambarkan jumlah numerik. Grafik *pie* digunakan sebagai alternatif untuk menggambarkan kategori yang merupakan lingkaran yang dibagi menjadi beberapa bagian.

5. Kinerja Pemerintah Daerah

Keberhasilan sebuah organisasi sektor publik tidak dapat diukur semata-mata dari perspektif keuangan saja. Surplus atau defisit dalam laporan keuangan tidak dapat menjadi tolak ukur keberhasilan. Oleh karena sifat dasar yang tidak berorientasi pada profit, keberhasilan sebuah organisasi sektor publik juga harus diukur dari kinerjanya (Nordiawan dan Hertianti, 2010:157). Prawirosentono (2007) menjelaskan definisi kinerja adalah hasil kerja yang bisa dicapai oleh pegawai atau kelompok pegawai dalam suatu organisasi swasta atau publik, sesuai dengan wewenang dan tanggung jawab masing-masing agar tercapainya tujuan organisasi yang bersangkutan secara legal, tidak melanggar hukum dan sesuai dengan moral & etika.

Kinerja merupakan hasil dari suatu organisasi yang ditunjukkan secara nyata dan dilakukan oleh individu yang dapat diukur. Pengukuran kinerja merupakan suatu proses sistematis untuk menilai apakah program/kegiatan yang direncanakan telah berjalan sesuai dengan semestinya. Pengukuran kinerja bermanfaat untuk membantu para pengambil keputusan dalam memonitor dan memperbaiki kinerja yang berfokus pada tujuan organisasi untuk memenuhi tuntutan akuntabilitas publik. Pengukuran kinerja juga digunakan sebagai dasar untuk melakukan penilaian kinerja (Nordiawan dan Hertianti, 2010:158).

Menurut Mahmudi (2007) tujuan penilaian kinerja pada sektor publik adalah sebagai berikut:

- a. Mengetahui tingkat ketercapaian tujuan organisasi.
- b. Menyediakan sarana pembelajaran pegawai.
- c. Memperbaiki kinerja periode-periode berikutnya.
- d. Memberikan pertimbangan yang sistematis dalam pembuatan keputusan pemberian penghargaan.
- e. Memotivasi pegawai
- f. Menciptakan akuntabilitas publik.

Penilaian kinerja birokrasi publik tidak hanya dilihat dari indikator yang melekat pada birokrasi tersebut seperti efisiensi dan efektivitas, tetapi juga dilihat dari indikator-indikator pengguna jasa seperti kepuasan masyarakat, transparansi dan akuntabilitas. Nordiawan dan Hertianti (2010:167) mengungkapkan bahwa hal yang dapat dilakukan untuk mendorong proses pengukuran dan penilaian kinerja secara lebih sistematis, pemerintah Indonesia mempunyai sebuah pedoman penyusunan laporan kinerja yang disebut Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP). LAKIP dikeluarkan resmi oleh Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (PANRB). Menurut Peraturan Pemerintah No. 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah, LAKIP merupakan bentuk akuntabilitas dari pelaksanaan tugas yang berfungsi sebagai alat penilaian kinerja, wujud akuntabilitas

pelaksanaan tugas dan fungsi Kementerian PANRB, wujud transparansi dan pertanggungjawaban kepada masyarakat serta merupakan alat kendali dan alat pemacu peningkatan kinerja setiap unit organisasi di lingkungan Kementerian PANRB.

Untuk mengetahui tingkat akuntabilitas instansi pemerintah terhadap kinerjanya, setiap tahun Kementerian PANRB melakukan evaluasi atas penerapan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP), baik di tingkat pusat maupun daerah. Berdasarkan Peraturan Menteri PANRB No. 12 Tahun 2015 tentang Petunjuk Pelaksanaan Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, terdapat 7 predikat hasil evaluasi akuntabilitas kinerja, mulai dari yang paling rendah yaitu kategori D sampai dengan yang tertinggi yaitu kategori AA. Nilai tersebut menunjukkan tingkat akuntabilitas atau pertanggungjawaban atas hasil (*outcome*) terhadap penggunaan anggaran dalam rangka terwujudnya pemerintahan yang berorientasi kepada hasil (*result oriented government*).

Komponen evaluasi meliputi perencanaan kinerja, pengukuran kinerja, pelaporan kinerja, evaluasi kinerja, dan capaian kinerja. Berikut penjelasan masing-masing sub aspek penilaiannya :

- a. Perencanaan Kinerja (Bobot: 35%) :
 - 1) Perencanaan Strategis
 - 2) Perencanaan Kinerja Tahunan
 - 3) Kontrak Kinerja

- 4) Pemanfaatan Dokumen Perencanaan
- b. Pengukuran Kinerja (Bobot: 20%):
 - 1) Indikator Kinerja (Umum)
 - 2) Indikator Kinerja Kinerja Utama (IKU)
 - 3) Pengukuran Kinerja
 - 4) Analisis hasil pengukuran
 - c. Pelaporan Kinerja (Bobot: 15%):
 - 1) Ketaatan
 - 2) Pengungkapan dan Kinerja Penyajian
 - 3) Pemanfaatan
 - d. Evaluasi (Bobot 10%):
 - 1) Pedoman Evaluasi
 - 2) Pelaksanaan Kinerja Evaluasi
 - 3) Pemanfaatan Hasil Evaluasi
 - e. Capaian (Bobot: 20%):
 - 1) Kinerja yang diungkapkan (indikator/Kinerja kinerja, target, keandalan data)
 - 2) Pencapaian kinerja

Setelah proses pelaksanaan evaluasi selesai secara keseluruhan, MENPAN & RB memberikan peringkat nilai dengan sebutan: AA, A, BB, B, CC, C, dan D, dengan rincian Interpretasi dan Karakteristik instansinya, sebagai berikut:

Tabel 1.
Nilai Hasil Evaluasi AKIP

NO	SKOR	NILAI	INTERPRETASI & KARAKTERISTIK INSTANSI
1	>90-100	AA	Sangat Memuaskan: Memimpin perubahan, berbudaya kinerja, berkinerja tinggi, dan akuntabel, perlu terus berinovasi
2	>80-90	A	Memuaskan: berkinerja yang baik, akuntabilitas kinerja baik, dan cukup berinovasi
3	>70-80	BB	Sangat Baik: Akuntabilitas kinerja baik, berkinerja baik, memiliki sistem manajemen kinerja yang andal, menggunakan <i>knowledge management</i> untuk membangun budaya berkinerja, perlu banyak inovasi
4	>60-70	B	Baik: akuntabilitas kinerja baik, memiliki sistem yang dapat digunakan untuk manajemen kinerja, perlu sedikit perbaikan untuk sistem dan perlu banyak berfokus perbaikan <i>soft systems</i> .
5	>50-60	CC	Cukup Baik: Akuntabilitas kinerja cukup baik, taat kebijakan, memiliki sistem yang dapat digunakan untuk memproduksi informasi kinerja bagi pertanggungjawaban, tapi perlu banyak perbaikan, termasuk sedikit perbaikan yang mendasar
6	>30-50	C	Agak Kurang: Memiliki sistem untuk manajemen kinerja tapi kurang dapat diandalkan, perlu banyak perbaikan dan termasuk perbaikan yang mendasar
7	>0-30	D	Kurang: sistem dan tatanan tidak dapat diandalkan untuk manajemen kinerja, perlu banyak sekali perbaikan dan perubahan yang sangat mendasar

Kewajiban pemerintah untuk mempertanggungjawabkan kinerjanya adalah dengan menyampaikan informasi yang relevan sehubungan dengan hasil dari program yang telah dilaksanakan kepada masyarakat. Informasi tersebut dapat berguna sebagai wujud dari bentuk akuntabilitas dan transparansi dari pemerintahan agar dapat dipercaya oleh masyarakat. Sesuai dengan teori keagenan hal ini dapat dilaksanakan dengan melakukan pengungkapan informasi secara sukarela oleh pemerintah sehingga masyarakat sebagai pihak *principals* tidak merasa dirugikan atas informasi yang dimiliki oleh *agents*.

6. Karakteristik Pemerintah Daerah

Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) menjelaskan karakteristik adalah ciri ciri khusus; mempunyai sifat khas (kekhususan) sesuai dengan perwatakan tertentu yang membedakan sesuatu (orang) dengan sesuatu yang lain. Penelitian yang dilakukan Suhardjanto dan Miranti (2009) pada sektor swasta mendefinisikan karakteristik perusahaan sebagai ciri-ciri khusus yang melekat pada perusahaan, menandai sebuah perusahaan dan membedakannya dengan perusahaan lain. Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) menjelaskan karakteristik pemerintah daerah merupakan ciri-ciri khusus yang melekat pada pemerintah daerah, menandai sebuah pemerintah daerah dan membedakannya dengan pemerintah daerah lain.

Penelitian yang dilakukan oleh Setyanigrum dan Syafitri (2012) mendefinisikan karakteristik pemerintah daerah menggunakan ukuran pemda, ukuran legislatif (DPRD), umur administratif pemda, lokasi pemda, kekayaan pemda, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, rasio kemandirian keuangan daerah dan *intergovernmental revenue*. Permadi (2017) menggunakan lebih sedikit sedikit proksi untuk menjelaskan karakteristik pemerintah daerah yaitu kekayaan pemda, tingkat ketergantungan pemda, total aset dan umur pemda. Penelitian ini menggunakan karakteristik pemerintah daerah berupa tingkat ketergantungan pemda, lokasi pemda dan kekayaan pemda karena penelitian ini mengadopsi dari penelitian yang dilakukan oleh Supriyanto dan Probohudono (2015).

a. Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah

Supriyanto dan Probohudono (2015) menyatakan bahwa tingkat ketergantungan pemda dipengaruhi oleh dana perimbangan dari pemerintah pusat berupa Dana Alokasi Umum (DAU). Menurut UU No 33 Tahun 2004 yang dimaksud dengan DAU adalah dana yang bersumber dari APBN yang dialokasikan dengan tujuan pemerataan kemampuan keuangan antar daerah untuk mendanai kebutuhan daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi. DAU diberikan oleh pemerintah pusat kepada pemerintah daerah untuk digunakan sebagai dana untuk memenuhi kebutuhan pemda tersebut. DAU ini sendiri memiliki sifat "*Block Grant*" yang mengandung arti bahwa pemanfaatannya diserahkan kepada daerah sesuai dengan kebutuhan dan prioritas daerah dalam rangka pelaksanaan otonomi daerah yang menginginkan peningkatan pelayanan kepada masyarakat.

Halim (2009) menjelaskan bahwa adanya ketimpangan ekonomi antara satu Provinsi dengan Provinsi lain yang disebabkan oleh minimnya sumber pajak dan Sumber Daya Alam yang kurang digali oleh pemda tidak dapat dihindari dengan adanya desentralisasi fiskal. Upaya untuk menanggulangi ketimpangan ini pemerintah pusat memberikan subsidi kepada pemda berupa DAU. Pemda yang memiliki tingkat finansial yang rendah akan menerima DAU yang lebih besar dan begitu pula sebaliknya, pemda yang memiliki tingkat finansial yang tinggi akan memperoleh DAU yang lebih kecil.

Pemda yang menerima DAU yang besar menunjukkan bahwa pemda tersebut tidak mandiri secara finansial sehingga tingkat ketergantungan pemda tersebut tinggi. Semakin tinggi tingkat ketergantungan pemda maka semakin kurang inovatif pemda tersebut dalam mengungkapkan informasinya. Sehingga tingkat ketergantungan pemda ini dapat mempengaruhi metode pengungkapan sukarela yang dilakukannya (Supriyanto dan Probhudono, 2015).

Pelaporan penggunaan DAU oleh pemda tidak disampaikan kepada pemerintah pusat selaku pemberi dana, melainkan hanya dilaporkan kepada DPRD yang dituangkan dalam LKPD. Mekanisme pelaporan tersebut menyebabkan pemda hanya mempertanggungjawabkan pelaksanaan DAU dengan seadanya, karena tidak adanya tekanan dan tidak mempengaruhi penerimaan DAU tahun berikutnya (Supriyanto dan Probohudono, 2015). Sementara itu, berdasarkan Keputusan Presiden RI No 109 tahun 2003 pasal 6 menyatakan bahwa Gubernur melaporkan penggunaan DAU untuk Provinsi setiap triwulan kepada Menteri Keuangan dan Menteri Dalam Negeri, paling lambat satu bulan setelah berakhirnya triwulan yang bersangkutan.

b. Lokasi Pemerintah Daerah

Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) mendefinisikan lokasi sebagai kata yang menjelaskan letak atau tempat. Pemda di Indonesia terbagi menjadi beberapa pulau di pulau Jawa dan di luar pulau Jawa. Menurut Abdullah (2004) lokasi pemda di Indonesia yang berbeda-beda

mempengaruhi pilihan pengungkapan informasi dalam laporan keuangan. Lokasi daerah yang beranekaragam menyebabkan perbedaan karakteristik masyarakat dan struktur pendapatan yang berimplikasi pada kontrol sosial yang berbeda.

Retnoningsih (2009) menyatakan bahwa perbedaan sumber daya manusia dan kondisi ekonomi pada daerah yang terletak di pulau Jawa dan di luar Jawa menyebabkan adanya perbedaan dalam hal pengungkapan informasi LKPD. Kesenjangan yang terjadi menyebabkan kualitas sumber daya manusia (SDM) di pulau Jawa lebih baik daripada diluar Jawa. Kualitas SDM yang tinggi, kualitas infrastruktur dan perekonomian yang baik menjadikan tingkat pengungkapan informasi dalam laporan keuangan pmda di Jawa lebih baik.

Herminingsih (2009) menyatakan bahwa masyarakat dapat menjadi kontrol sosial bagi pemerintah. Melalui kontrol sosial tersebut, masyarakat akan gencar melakukan tuntutan kepada pemerintah agar terlaksananya pemerintahan yang baik dan transparan, serta adanya pengaruh globalisasi yang menuntut adanya keterbukaan, sehingga diperlukan pengungkapan secara sukarela.

c. Kekayaan Pemerintah Daerah

Sinaga (2011) menyatakan bahwa kekayaan pmda menggambarkan tingkat kemakmuran suatu daerah. Menurut Santosa dan Rahayu (2005) kekayaan pmda diproyeksikan dengan Pendapatan Asli

Daerah (PAD) yang merupakan penerimaan dari daerahnya sendiri sehingga dapat mencerminkan tingkat kemandirian daerah tersebut.

Pendapatan daerah meliputi semua penerimaan uang melalui rekening kas umum daerah, yang menambah ekuitas dana, merupakan hak daerah dalam satu tahun anggaran dan tidak perlu dibayar kembali oleh daerah (Kawedar et., al, 2008:180). PAD bersumber dari hal-hal berikut, yaitu :

1. Pajak Daerah
2. Retribusi Daerah
3. Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan
4. Lain-lain PAD yang sah

Menurut Setyaningrum dan Syafitri (2012) menyatakan bahwa sumber PAD yang utama berasal pajak dan retribusi daerah yang dari masyarakat masing-masing daerah. Semakin besar PAD maka partisipasi masyarakat dalam membayar pajak dan retribusi daerah akan semakin tinggi, sehingga kekayaan daerah akan meningkat. Apabila suatu daerah sudah berkecukupan, maka Pemda akan memiliki inisiatif untuk melakukan pengungkapan sukarela dengan metode yang mudah dipahami oleh masyarakat yaitu grafik agar laporan keuangannya transparan dan akuntabel.

B. Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu digunakan peneliti untuk melihat gambaran persamaan dan perbedaan yang dijadikan sebagai acuan dalam melakukan

penelitian ini. Berikut rangkuman dari beberapa penelitian terdahulu yang berhubungan dengan penelitian ini:

Tabel 2.
Penelitian Terdahulu

No	Nama Peneliti, Tahun Penelitian dan Nama Jurnal	Judul Penelitian	Hasil
1.	Beattie dan Jones (2002)/ <i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i>	<i>Measurement distortion of graphs in corporate reports : an experimental study</i>	Penelitian ini membahas tentang teori pemrosesan informasi visual, penelitian ini membandingkan kinerja dua perusahaan berdasarkan rancangan grafis. Grafik dibuat sehingga kinerja yang digambarkan dari salah satu perusahaan lebih baik daripada yang lain dengan demikian menangkap dampak dari distorsi pengukuran. Studi ini telah menunjukkan bahwa persepsi penggunaan grafik tentang kinerja perusahaan.
2.	Setyaningrum dan Syafitri (2012) / <i>Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia</i>	Analisis pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan	Variabel ukuran legislatif, umur administratif Pemda, kekayaan Pemda, dan intergovernmental revenue berpengaruh signifikan positif terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD. Sedangkan variabel ukuran Pemda, diferensiasi fungsional, spesialisasi pekerjaan, pembiayaan utang, dan rasio kemandirian keuangan daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemda Kabupaten/Kota di Indonesia.
3.	Saha dan Akter (2013) / <i>JAMAR</i>	<i>Corporate Governance and Voluntary Disclosure Practices of Financial Non-Financial Sector Companies in</i>	Penelitian ini membahas hubungan antara pengungkapan sukarela dan tata kelola perusahaan. Data penelitian ini didapatkan dari laporan tahunan perusahaan yang terdaftar di Bursa Dhaka Exchange (DSE) pada 2011. Hasil yang diperoleh secara statistik

		<i>Bangladesh</i>	menunjukkan adanya perberbedaan yang signifikan pada tingkat pengungkapan sukarela di perusahaan yang terdaftar di Bangladesh dan menunjukkan bahwa perusahaan-perusahaan di sektor keuangan lebih banyak memberikan informasi sukarela daripada perusahaan-perusahaan non keuangan.
4.	Supriyanto dan Probohudono (2015) / <i>Simposium Nasional Akuntansi XX, Jember</i>	<i>Voluntary Graphics Disclosure practices in district / city governments in Indonesia</i>	Variabel kinerja pemda tidak berpengaruh terhadap <i>Voluntary Graphics Disclosure</i> dalam LKPD. Tingkat Ketergantungan pemda berpengaruh negatif dan signifikan terhadap <i>Voluntary Graphics Disclosure</i> dalam LKPD. Sedangkan variabel lokasi pemda berpengaruh positif signifikan terhadap <i>Voluntary Graphics Disclosure</i> dalam LKPD. Praktik <i>voluntary graphics discosure</i> dalam LKPD dengan sampel Pemkab/ Kota di Indonesia termasuk dalam kategori sedang yaitu sebesar 44,88 persen.
5.	Permadi (2017) / <i>Skripsi</i>	Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan	Karakteristik pemerintah daerah yang di proyeksikan dengan kekayaan daerah, tingkat ketergantungan, umur pemerintah daerah, jumlah SKPD, ukuran legislatif dan temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Sedangkan total aset berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan daerah.

C. Pengembangan Hipotesis

1. Pengaruh Kinerja Pemerintah daerah terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*

Perspektif teori agensi menjelaskan hubungan kontraktual antara *agents* dan *principals*, dimana *agents* akan memberikan pertanggungjawabannya kepada *principals* melalui laporan tahunan untuk menunjukkan kinerjanya (Jensen dan Meckling, 1976). Menurut Beattie dan Jones (1994) pada perusahaan swasta, manager akan menggunakan pengungkapan dengan metode grafik untuk memperlihatkan kinerjanya melalui profitabilitas. Menurut Sadjarto (2000) pada pemerintahan daerah yang tidak berorientasi pada profit, maka kinerja pemda tidak dapat diukur dengan kinerja keuangan, melainkan diukur dengan variabel kinerja non-keuangan agar meningkatnya efisiensi dan efektivitas suatu kegiatan dan memberikan informasi kepada pengguna laporan keuangan mengenai hasil yang telah dicapai.

Hubungan positif antara kinerja pemda dengan *voluntary graphics disclosure* dapat dijelaskan dengan kinerja pemerintah yang baik menunjukkan bahwa pemerintah tersebut telah melaksanakan akuntabilitas dan transparansi dengan cara menyampaikan informasi yang relevan sehubungan dengan hasil kerja yang telah terlaksana kepada masyarakat (Dwiyanto, 2006). Kemudian, penyampaian informasi dalam laporan keuangan dapat

dilaksanakan dengan *voluntary graphics disclosure* atau pengungkapan informasi grafik karena semakin baik kinerja pemerintah menunjukkan pemda tersebut akan semakin inovatif dalam menyajikan pengungkapan informasinya sehingga informasi dalam LKPD dapat dimengerti oleh seluruh kalangan masyarakat, dan terwujudnya kebermanfaatan informasi laporan keuangan.

Penelitian yang dilakukan oleh Ali dan Saad (2006), Dilla dan Janvrin (2010), Saha dan Akter (2013) menyatakan bahwa perusahaan dengan kinerja yang baik akan menyajikan informasinya dengan metode grafik yang lebih mudah dipahami, begitu pula dengan pemerintahan. Semakin baik kinerja pemerintah maka semakin inovatif pemerintah tersebut dalam melakukan pengungkapan, seperti melaksanakan *voluntary graphics disclosure* agar informasi yang disampaikan dapat dimengerti oleh semua pengguna informasi tersebut. Hal ini menunjukkan adanya hubungan positif antara kinerja dengan *voluntary graphics disclosure*.

Berdasarkan pernyataan tersebut peneliti merumuskan hipotesis sebagai berikut :

H₁ : Kinerja Pemda berpengaruh positif terhadap *Voluntary Graphics Disclosure* dalam LKPD

2. Pengaruh Tingkat Ketergantungan Pemda terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*

Tingkat ketergantungan pemda dapat dilihat melalui dana perimbangan berupa dana alokasi umum (DAU) yang diberikan oleh pemerintah pusat kepada pemda untuk memenuhi kebutuhannya (Supriyanto dan Probohudono, 2015). Pemda dengan tingkat finansial yang rendah akan menerima DAU yang lebih besar. Sebaliknya, pemda dengan tingkat finansial yang lebih tinggi akan menerima DAU dalam jumlah yang lebih sedikit. Dengan demikian, pemda yang menerima DAU yang besar menunjukkan bahwa pemda tersebut tidak mandiri secara finansial dan memiliki tingkat ketergantungan yang tinggi (Halim, 2009). Pelaporan penggunaan DAU hanya diberikan kepada DPRD yang tertuang dalam LKPD, sehingga mekanisme ini menyebabkan pemda hanya mempertanggungjawabkan penggunaan DAU dengan seadanya karena tidak mempengaruhi pemberian DAU ditahun berikutnya dan tidak adanya tekanan.

Berdasarkan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Setyaningrum dan Syafitri (2012), Supriyanto dan Probohudono (2015), Hendriyani dan Tahar (2015) menunjukkan bahwa tingkat ketergantungan pemda berpengaruh negatif terhadap pengungkapan informasi dalam laporan keuangan. Oleh karena itu hipotesis kedua dalam penelitian ini sebagai berikut :

H₂ : Tingkat Ketergantungan Pemda berpengaruh negatif terhadap *Voluntary Graphics Disclosure* dalam LKPD

3. Pengaruh Lokasi Pemda terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*

Selama beberapa tahun terakhir terjadi kesenjangan antara pemda di pulau Jawa dan pemda di luar pulau Jawa dalam segi pembangunan, perekonomian, dan fasilitas pendidikan. Kesenjangan ini menyebabkan kualitas sumber daya manusia (SDM) di pulau Jawa lebih baik daripada diluar pulau Jawa (Retnoningsih, 2009). Oleh karena itu pengungkapan informasi pada pemda di pulau Jawa lebih memuaskan ketimbang pemda lain yang berada di luar pulau Jawa, dikarenakan baiknya kualitas SDM, infrastruktur dan perekonomian yang di dapatkan.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Supriyanto dan Probohudono (2015), Arifin et al., (2016) dan Narulitasari (2016) menyatakan bahwa pemda yang berada di pulau Jawa lebih baik dalam melakukan pengungkapan informasi dengan metode grafik daripada pemda yang berada di luar pulau Jawa. Hal ini menunjukkan bahwa lokasi pemda berpengaruh positif terhadap *voluntary graphics disclosure*. Berdasarkan uraian diatas maka peneliti menuliskan hipotesis ketiga sebagai berikut :

H₃ : Lokasi Pemda berpengaruh positif terhadap *Voluntary Graphics Disclosure* dalam LKPD

4. Pengaruh Kekayaan Pemda terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*

Sinaga (2011) menyatakan bahwa tingkat kemakmuran suatu daerah dapat dilihat dari kekayaan yang dimiliki oleh pemerintah daerahnya. Kekayaan pemda diproksikan dengan pendapatan asli daerah (PAD) nya. Semakin besar PAD, maka dapat dikatakan adanya partisipasi masyarakat yang besar dalam membayar pajak dan retribusi daerah, sehingga semakin besarnya kemungkinan pemda melakukan pengungkapan sukarela pada LKPD dengan metode grafik yang merupakan inovasi baru. Hal ini dimaksudkan agar tercapainya salah satu karakteristik kualitatif laporan keuangan yaitu mudah dipahami.

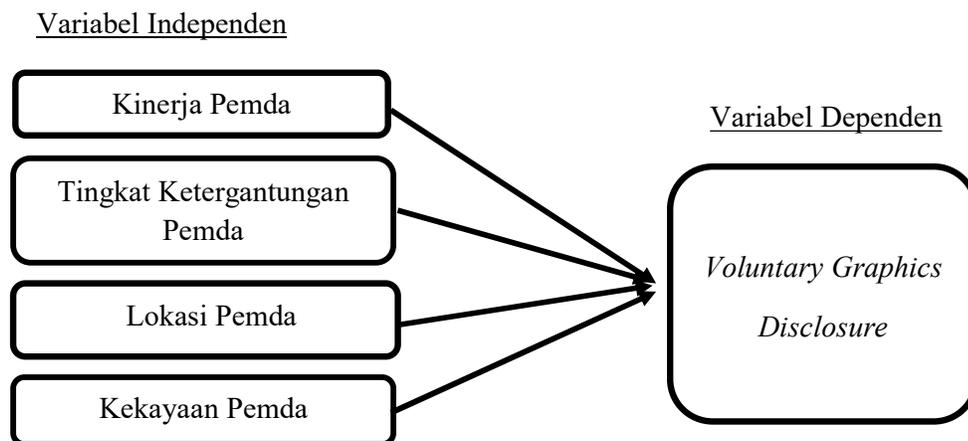
Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Laswad et al., (2005), Liestiani (2008), Setyaningrum dan Syafitri (2012) menyatakan bahwa kekayaan pemda memiliki pengaruh positif terhadap *voluntary graphics disclosure* pada laporan keuangan pemerintah daerah. Oleh karena itu di dapatkan hipotesis ke empat sebagai berikut :

H4 : Kekayaan Pemda berpengaruh positif terhadap *Voluntary Graphics Disclosure* dalam LKPD

D. Kerangka Konseptual

Kerangka konseptual atau kerangka berfikir merupakan konsep untuk menjelaskan dan menunjukkan keterkaitan variabel dependen dan variabel independen yang akan diteliti. Penelitian ini menggunakan beberapa variabel independen yaitu : kinerja pemda, tingkat ketergantungan pemda, lokasi pemda dan kekayaan pemda yang mempengaruhi variabel dependen yaitu *voluntary graphics disclosure* pada LKPD di pemerintah kabupaten/kota di Indonesia. Beberapa peneliti telah menguji faktor-faktor yang mempengaruhi *voluntary graphics disclosure* pada LKPD dan temuan empiris yang di dapat menunjukkan adanya inkonsistensi atau perbedaan hasil dari temuan dalam penelitian ini.

Oleh karena itu diadakan penelitian lebih lanjut untuk menguji bagaimana pengaruh yang sebenarnya. Kerangka konseptual dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :



Gambar 1.
Kerangka Konseptual

BAB V

PENUTUP

A. KESIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk menemukan bukti empiris mengenai kinerja pemda, tingkat ketergantungan pemda, lokasi pemda dan kekayaan pemda terhadap *voluntary graphics disclosure* pada pemerintahan kabupaten/kota di Indonesia selama tahun 2017. Penelitian ini menggunakan analisis regresi linear berganda sebagai alat analisis hipotesis. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis, maka dapat disimpulkan bahwa: Hipotesis pertama dengan variabel bebas kinerja pemda tidak berpengaruh signifikan yang artinya pemerintah yang memiliki kinerja yang tinggi belum tentu akan menyajikan *voluntary graphics disclosure* dalam LKPD nya.

Hipotesis kedua dengan variabel bebas tingkat ketergantungan pemda berpengaruh negatif signifikan. Artinya DAU yang tinggi menunjukkan bahwa tingkat ketergantungan pemda tersebut adalah tinggi. Semakin tinggi tingkat ketergantungan pemda menjelaskan semakin kecil pemda tersebut dalam menyajikan *voluntary graphics disclosure* dalam LKPD nya.

Hipotesis ketiga dengan variabel bebas lokasi pemda tidak berpengaruh signifikan yang artinya lokasi pemda tidak dapat menjelaskan motivasi pemerintah dalam menyajikan *voluntary graphics disclosure* dalam LKPD nya.

Hipotesis keempat dengan variabel bebas kekayaan pemda tidak berpengaruh signifikan yang artinya kekayaan pemda yang tinggi tidak dapat memberikan motivasi pada pemerintah untuk menyajikan *voluntary graphics disclosure* dalam LKPD nya.

B. KETERBATASAN

Penelitian ini telah dirancang dan direncanakan dengan sebaik-baiknya, namun peneliti menyadari masih terdapat beberapa keterbatasan dalam penelitian ini yaitu:

1. Penelitian ini hanya dilakukan dengan data tahun 2017, hal ini menyebabkan hasil penelitian mungkin berbeda dengan tahun yang terbaru.
2. Kemampuan variabel independen yang dilakukan pada penelitian ini masih rendah dalam menjelaskan pengaruhnya terhadap variabel dependen.
3. Penelitian ini hanya menggunakan data sekunder yang ada pada Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

C. SARAN

Berdasarkan pembahasan dan kesimpulan yang terdapat dalam penelitian ini, maka peneliti mengajukan beberapa saran sebagai berikut:

1. Bagi Pemerintah Daerah

Diharapkan pemerintah daerah lebih memperhatikan metode pengungkapan informasi yang lebih inovatif pada LKPD seperti menggunakan metode grafik (*voluntary graphics disclosure*) ini.

2. Bagi Penelitian Selanjutnya

- 1) Diharapkan penelitian selanjutnya lebih dapat memaksimalkan penelitian dengan menambah faktor-faktor lain yang diduga dapat mempengaruhi *Voluntary Graphics Disclosure* seperti karakteristik Kepala Daerah.
- 2) Penelitian selanjutnya juga diharapkan dapat menambah sumber data yang digunakan maupun waktu dari penelitian agar mendapatkan hasil yang lebih maksimal dan akurat.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, M Faisal. 2004. Dasar-Dasar Manajemen Keuangan, Cetakan Keempat. Penerbit Universitas Muhammadiyah. Malang
- Adhi, Nurseto. 2012. Pengaruh Karakteristik Perusahaan Terhadap Luas Pengungkapan Sukarela Dan Implikasinya Terhadap Asimetri Informasi. Skripsi. Universitas Diponegoro. Semarang
- Ali, A. M., dan Saad, R. A. J. 2006. Impression management: the case of Malaysian financial graphs. *International Journal of Management Studies (IJMS)*, 13(2), 41-74.
- Arifin, J., Tower, G., & Porter, S. 2016. Financial Reporting Compliance in Indonesian Local Governments: Mimetic Pressure Dominates. *JAAL, VOLUME 19(NO. 1)*, 68-84.
- Bastian, Indra. 2001. Akuntansi Sektor Publik di Indonesia. Edisi Pertama. Yogyakarta: BPF
- Bastian, Indra. 2010. Akuntansi Sektor Publik : Suatu Pengantar. Jakarta: Salemba Empat
- Beattie, V., & Jones, M. 1994. An Empirical Study of Graphical Format Choices in Charity Annual Reports. *Financial Accountability & Management*, 10 (3), 215-236.
- Beattie, V., & Jones, M. J. 2002. Measurement Distortion of Graphs in Corporate Reports: an Experimental Study. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 15 No. 4*, 546-564.
- Beattie, V., dan Jones, M. J. 1997. A Comparative Study of the Use of Financial Graph in the Corporate Annual Reports of Major U.S. and U.K. Companies. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 8(1), 33-68
- Diamond, J. 2002. Performance Budgeting—Is Accrual Accounting Required? *IMF Working Paper. Fiscal Affairs Department*.
- Dilla, W. N., dan Janvrin, D. J. 2010. The Incidence and Quality of Graphics in Annual Reports: An International Comparison. *Accounting Horizons, Vol. 24, No. 2*, 257– 278.
- Fulkerson, C. L., Pitman, M. K., dan Frownfelter-Lohrke, C. 1999. Preparing Financial Graphics: Principles to Make Your Presentations More Effective. *The CPA Journal*, 69(6), 28-33.
- Ghozali, I. 2009. Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS, Edisi Keempat. Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, Imam. 2011. Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Guddal, T. 2016. Graph Usage in Annual Reports, Evidence from Norwegian Listed Companies. *A Work Project, presented as part of the requirements for the Award of a Master Degree in Management from the NOVA – School of Business and Economics, No. 2432*.

- Halim, Abdul. 2009. Akuntansi Sektor Publik Akuntansi Keuangan Daerah, Edisi Pertama. Jakarta: Salemba Empat
- Hendriyani, R. dan Tahar, A. 2015. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi di Indonesia. *Jurnal bisnis dan ekonomi (JBE)* 22(1).
- Herminingsih. 2009. Pengaruh Partisipasi dalam Penganggaran dan Peran Manajerial Pengelola keuangan daerah terhadap kinerja pemerintah daerah. *Tesis S-2 Universitas Diponegoro Semarang*
- Hilmi. 2010. Pengaruh Kejelasan Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan terhadap Kinerja Instansi Pemerintah Pada Kabupaten dan Kota di Yogyakarta. Tesis. Yogyakarta. Universitas Gajah Mada
- Indriantoro, N dan Supomo, B. 2002. Metodologi Penelitian Bisnis, Cetakan Kedua. Yogyakarta: Penerbit BFEE UGM
- Jensen, M., & Meckling, W. 1976. *Theory of The Firm : Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure.* *Journal of Financial Economics* 3, 305-360.
- Kawedar, Warsito, dkk. 2008. Akuntansi Sektor Publik (Pendekatan Penganggaran Daerah dan Akuntansi Keuangan Daerah), Buku 1. Semarang: Salemba Empat
- Khomsiyah. 2003. Hubungan *Corporate Governance* dan Pengungkapan Informasi: Pengujian Secara Simultan”. *Simposium Nasional Akuntansi VI*. Surabaya.
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. 2010. *Intermediate Accounting IFRS Edition*. New York: John Wiley & Sons. Inc.
- Krishnan, J. 2005. Audit committee quality and internal control: An empirical analysis. *The Accounting Review*, 80(2), 649-675. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2005.80.2.649>
- Kuncoro, Mudrajad. 2011. Otonomi dan Pembangunan Daerah: Reformasi, Perencanaan, Strategi dan Peluang. Jakarta: Erlangga
- Lasward, F., Fisher, R., dan Oyelere, P. 2005. Determinant of Voluntary Internet Financial Reporting by Local Government Authorities. *Journal of Accounting and Public Policy*.
- Liestiani, A. 2008. Pengungkapan Laporan Keuangan Pemda Kabupaten/Kota di Indonesia Untuk Tahun Anggaran 2006. Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Depok.
- Mahmudi. 2007. Analisis Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, Yogyakarta: UPP STIM YKPN
- Martani, *et al.* 2014. Financial and Performance Transparency on The Local Government Websites in Indonesia. *Journal of Theoretical and Applied Information Technology*, Vol. 60, No. 3.
- Narulitasari, D. 2016. Pengungkapan Intellectual Capital dan Karakteristik Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia. (*Doctoral dissertation, UNS (Sebelas Maret University)*).

- Nordiawan, Hertianti. 2010. Akuntansi Sektor Publik. Edisi Kedua. Jakarta: Salemba Empat
- Permadi, R. 2017. Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Skripsi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah, Jakarta.
- Prawirosentono, Suyadi. 2007. Manajemen Operasi, Edisi Pertama. Jakarta: Bumi Aksara
- Puspita, R., dan Martani, D. 2012. Analisis pengaruh kinerja dan karakteristik PEMDA terhadap tingkat pengungkapan dan kualitas informasi dalam website PEMDA. *Simposium Nasional Akuntansi XV Banjarmasin*.
- Republik Indonesia. 2003. Keputusan Presiden Republik Indonesia No 109 Tahun 2003 Tentang Dana Alokasi Umum Daerah Provinsi/Kabupaten/Kota. Jakarta: Pemerintah Indonesia.
- Republik Indonesia. 2004. Undang-Undang Republik Indonesia No 33 Tahun 2004 Tentang Pemerintah Daerah. Jakarta: Pemerintah Indonesia.
- Republik Indonesia. 2005. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Jakarta: Pemerintah Indonesia.
- Republik Indonesia. 2006. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No 8 Tahun 2006 Tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah. Jakarta: Pemerintah Indonesia.
- Republik Indonesia. 2010. Undang-Undang Republik Indonesia No 71 Tahun 2010 Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan. Jakarta: Pemerintah Indonesia.
- Republik Indonesia. 2014. Undang-Undang Republik Indonesia No 23 Tahun 2014 Tentang Pemerintah Daerah. Jakarta: Pemerintah Indonesia.
- Republik Indonesia. 2015. Undang-Undang Republik Indonesia No 9 Tahun 2015 Tentang Pemerintah Daerah. Jakarta: Pemerintah Indonesia.
- Retnoningsih. 2009. Kamus Besar Bahasa Indonesia. CV Widya Karya, Semarang
- Rezaee, Z., & Porter, G. L. 1993. Can the Annual Report be Improved? *Review of Business, Vol. 15 No.1*(Summer/Fall), 38-41.
- Sadjiarto, A. (2000). Akuntabilitas dan Pengukuran Kinerja Pemerintahan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Vol. 2*(No. 2), 138-150.
- Saha, A. K., & Akter, S. 2013. Corporate Governance and Voluntary Disclosure Practices of Financial and Non-Financial Sector Companies in Bangladesh. *JAMAR, Vol. 11, No. 2*, 45-62.
- Santosa, P. B., dan Rahayu, R. P. 2005. Analisis Pendapatan Asli Daerah Dan Faktor-Faktor yang Mempengaruhinya Dalam Upaya Pelaksanaan Otonomi Daerah di Kabupaten Kediri. *Dinamika Pembangunan. Vol. 2 No. 1*.
- Sekaran, U., 2013. *Research Methods for Business*. Chichester: John Wiley & Son Ltd.

- Setyaningrum, D., & Syafitri, F. 2012. Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 9(2).
- Setyowati, L. 2016. Determinan yang Mempengaruhi Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Esensi: Jurnal Bisnis dan Manajemen*, Volume 6(1), 45-62.
- Sinaga, Y. F. 2011. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Pelaporan Keuangan Di Internet Secara Sukarela Oleh Pemda. Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro, Semarang
- Sinaga, Y. F. 2011. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Pelaporan Keuangan Di Internet Secara Sukarela Oleh Pemda. Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro, Semarang.
- Spence, Michael. 1973. Job Market Signaling. *The Quarterly Journal of Economics*, Vol 87, No 3
- Sugiyono. 2004. Metode Penelitian. Bandung: Alfabeta
- Suhardjanto, D., dan Yulianingtyas, R. R. 2011. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Kabupaten/Kota di Indonesia). *Jurnal Akuntansi & Auditing*, Volume 8 (No. 1), 30-42.
- Supriyanto dan Probohudono, A. N. 2015. Voluntary Graphics Disclosure Practices In District / City Governments In Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi XX, Jember*.
- Suwardjono. (2005). Teori Akuntansi Perencanaan Pelaporan Keuangan. Yogyakarta: BPF.
- Uyar, A. 2009. An analysis of graphic disclosure in annual reports: the case of Turkey. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 Iss 5, 423 - 444.
- www.evalrbkunwas.menpan.go.id
- www.neraca.co.id
- www.otda.kemendagri.go.id
- Zimmerman, J. L. 1977. The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research*.