

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Keuangan Pemerintah Daerah

Indonesia mengalami perubahan yang signifikan dalam hubungan antara pemerintah pusat, pemerintah provinsi dan pemerintah kabupaten/kota. Perubahan ini terkait terbitnya UU No. 22 tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah yang menggantikan UU No. 5 tahun 1974 tentang Pokok-Pokok Pemerintahan di Daerah dan UU No. 5 tahun 1979 tentang Pemerintahan Desa. Jika pada UU No. 5 tahun 1974, pemerintah daerah (pemerintah provinsi dan pemerintah kabupaten/kota) hanya merupakan kepanjangan tangan dari pemerintah provinsi, maka dalam UU No. 22 tahun 1999, pemerintah daerah memiliki kewenangan dan tanggung jawab tersendiri dalam memberikan pelayanan publik kepada masyarakat di daerah tersebut.

Pengertian desentralisasi dan otonomi daerah sebenarnya mempunyai tempatnya masing masing. Istilah otonomi lebih cenderung pada *political aspect*, sedangkan desentralisasi lebih cenderung pada *administrative aspect*. Namun jika dilihat dalam konteks *sharing of power*, dalam prakteknya kedua istilah tersebut sulit atau bahkan tidak dapat dipisahkan (Yudoyono, 2001). Menurut Prasojo et al. (2006), desentralisasi saat ini telah menjadi azas penyelenggaraan pemerintahan yang diterima secara universal dengan berbagai macam bentuk aplikasi di setiap negara. Penerimaan desentralisasi sebagai azas dalam penyelenggaraan pemerintahan

disebabkan oleh fakta bahwa tidak semua urusan pemerintahan dapat diselenggarakan secara sentralisasi, mengingat kondisi geografis, kompleksitas perkembangan masyarakat, kemajemukan struktur sosial dan budaya lokal serta adanya tuntutan demokratisasi dalam penyelenggaraan pemerintahan. Di Indonesia, regulasi pokok untuk desentralisasi tercakup dalam tiga Undang-Undang, yaitu Undang-Undang No. 22 tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah, Undang-Undang No. 18 tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, dan Undang-Undang No. 25 tahun 1999 (yang telah direvisi menjadi UU No. 33 tahun 2004) tentang Perimbangan Keuangan. Reformasi pengelolaan keuangan di Indonesia dimulai dengan dikeluarkannya tiga buah paket undang-undang pada tahun 2003 dan 2004. UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara merupakan dasar dari pelaksanaan reformasi pengelolaan keuangan di Indonesia. Reformasi pengelolaan keuangan dimulai dari proses perencanaan dan penganggaran, pelaksanaan anggaran, hingga pertanggungjawaban keuangan dan audit.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 merupakan dasar dalam reformasi pada bidang perencanaan dan penganggaran. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 menjadi dasar dalam reformasi bidang pelaksanaan anggaran. Undang-Undang No. 15 tahun 2004 menjadi dasar dalam reformasi di bidang pertanggungjawaban keuangan dan audit. Menurut undang-undang ini, pengelolaan keuangan negara adalah keseluruhan kegiatan pejabat pengelola keuangan negara sesuai dengan kedudukan

dan kewenangannya, yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, dan pertanggungjawaban.

Keuangan daerah menurut PP No. 58 tahun 2005 adalah semua hak dan kewajiban daerah dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan daerah yang dapat dinilai dengan uang termasuk didalamnya segala bentuk kekayaan yang berhubungan dengan hak dan kewajiban daerah tersebut. Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) menurut PP No. 58 tahun 2005 adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah yang dibahas dan disetujui bersama oleh pemerintah daerah dan DPRD. Dalam APBD tergambar semua hak dan kewajiban daerah dalam rangka penyelenggaraan Pemerintah Daerah yang dapat dinilai dengan uang termasuk di dalamnya segala bentuk kekayaan yang berhubungan dengan hak dan kewajiban daerah tersebut dalam kurun satu tahun. APBD juga merupakan instrument dalam rangka mewujudkan pelayanan dan peningkatan kesejahteraan masyarakat untuk tercapainya tujuan bernegara (Sumarsono, 2009).

Anggaran daerah harus diarahkan untuk menciptakan lapangan kerja, mengurangi pemborosan sumber daya, meningkatkan efisiensi dan efektivitas perekonomian, serta harus memerhatikan rasa keadilan dan kepatutan. Hal ini merupakan tuntutan dari fungsi alokasi dan fungsi distribusi APBD. Standar akuntansi pemerintah yang berlaku di Indonesia diatur dalam Peraturan Pemerintah No. 24 tahun 2005. Standar akuntansi pemerintah dalam PP ini dinyatakan dalam bentuk Pedoman Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP). PSAP dibuat oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP). PSAP dalam PP No. 24 tahun 2005

merupakan SAP transisi dari basis kas ke basis akrual atau biasa disebut *cash toward accrual basis*. Dengan basis ini, pendapatan, belanja, dan pembiayaan menggunakan basis kas sedangkan aset, hutang, dan ekuitas dicatat dengan menggunakan basis akrual.

Dalam membuat laporan keuangan, pemerintah wajib membuat Catatan atas Laporan Keuangan sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari laporan keuangan untuk tujuan umum. Pembuatan Catatan atas Laporan Keuangan dimaksudkan agar laporan keuangan dapat dipahami oleh banyak pihak tidak terbatas pada pihak-pihak yang tertentu. Padahal, laporan keuangan mempunyai potensi kesalahpahaman bagi pembacanya terutama yang tidak biasa dalam membaca laporan keuangan. Oleh karena itu, laporan keuangan harus dibuat Catatan atas Laporan Keuangan yang berisi informasi yang dapat digunakan bagi pembaca laporan keuangan untuk membantu memahami laporan keuangan. Catatan atas Laporan Keuangan yang dibuat oleh Pemerintah menyajikan informasi tentang penjelasan pos-pos laporan keuangan dalam rangka pengungkapan yang memadai.

2.1.1.1 Laporan Keuangan Daerah

Laporan keuangan merupakan salah satu wujudpertanggungjawaban pemerintah atas penggunaan keuangan daerah dalam kerangka pelaksanaan otonomi daerah dan penyelenggaraan operasional pemerintahan, hal tersebut menjadi tolok ukur kinerja pemerintahan untuk dipertanggungjawabkan pada setiap akhir tahun anggaran. Tujuan umum Laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan,

realisasi anggaran, arus kas dan kinerja keuangan suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya.

Maksud dari penyusunan laporan keuangan adalah untuk memenuhi ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang keuangan daerah.

Tujuan penyusunan Laporan Keuangan adalah sebagai berikut :

- a. Menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban dan ekuitas dana pemerintah;
- b. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi, kewajiban dan ekuitas dana pemerintah;
- c. Menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi;
- d. Menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggarannya;
- e. Menyediakan informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya;
- f. Menyediakan informasi mengenai potensi pemerintah untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan pemerintahan;
- g. Menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas pelaporan dalam mendanai aktivitasnya.

2.1.2 Disclosure

Pengungkapan (*disclosure*) berkaitan dengan cara pembeberan atau penjelasan hal-hal normative yang dianggap penting dan bermanfaat bagi pemakai selain apa yang dapat dinyatakan dalam statement keuangan utama (Suripto, 1999). Secara umum, tujuan pengungkapan adalah menyajikan informasi yang dipandang perlu untuk mencapai tujuan pelaporan keuangan. Secara umum, tujuan pengungkapan adalah menyajikan informasi yang dipandang perlu untuk mencapai tujuan pelaporan keuangan dan untuk melayani berbagai pihak yang mempunyai kepentingan berbeda-beda. Definisi pengungkapan wajib dalam hubungannya dengan persyaratan yang ditetapkan oleh standar adalah pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh standar akuntansi yang berlaku (Naim dan Rakhman, 2000).

Guna memenuhi transparansi dan akuntabilitas, pemerintah dituntut untuk menyajikan dan mengungkapkan elemen akuntansi LKPD sesuai dengan standar yang berlaku, yaitu SAP. SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum (Bastian, 2005), sehingga kesesuaian pengungkapan dengan standar akuntansi merepresentasikan kepatuhan terhadap SAP. Penelitian ini berfokus pada pengungkapan wajib pada pos-pos neraca LKPD karena laporan neraca daerah akan memberikan informasi penting kepada manajemen pemerintah daerah (Kepala Daerah, Kepala Birokrasi, Bagian Keuangan, serta Kepala Dinas), pihak legislatif daerah, para kreditur, serta masyarakat luas (Bastian, 2006) tentang posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas dana pada tanggal tertentu (PP No. 24/2005).

Pengungkapan (*disclosure*) didefinisikan berbeda dalam kondisi yang berbeda pula. Sebagian salah satu prinsip dalam akuntansi keuangan, istilah pengungkapan dikaitkan secara langsung dengan laporan keuangan. Pada kenyataannya ternyata pengungkapan juga berhubungan dengan informasi lainnya diluar laporan keuangan. Pengungkapan merupakan suatu alat yang penting untuk mengurangi asimetri informasi antara manajer dengan pemilik perusahaan.

Secara konseptual, pengungkapan merupakan bagian integral dari pelaporan keuangan. Secara teknis, pengungkapan merupakan langkah akhir dalam proses akuntansi yaitu penyajian informasi dalam bentuk seperangkat penuh *statement* keuangan. Evans (Suwardjono, 2005) membatasi pengertian pengungkapan hanya pada hal-hal yang menyangkut pelaporan keuangan. Pernyataan manajemen dalam surat kabar atau media masa lain serta informasi di luar lingkup pelaporan keuangan tidak masuk dalam pengertian pengungkapan. Pengungkapan sering juga dimaknai sebagai penyediaan informasi lebih dari apa yang dapat disampaikan dalam bentuk *statement* keuangan formal. Evans (2003) dalam Suwardjono (2005) mengidentifikasi tiga tingkat pengungkapan yaitu memadai (*adequate disclosure*), wajar atau etis (*fair oretical disclosure*), dan penuh (*full disclosure*). Tingkat ini mempunyai implikasi terhadap apa yang harus diungkapkan. Tingkat memadai adalah tingkat minimum yang harus dipenuhi agar *statement* keuangan secara keseluruhan tidak menyesatkan untuk kepentingan pengambilan keputusan yang terarah.

Tingkat wajar adalah tingkat yang harus dicapai agar semua pihak mendapat perlakuan atau pelayanan informasional yang sama. Artinya, tidak ada satu pihakpun

yang kurang mendapat informasi sehingga mereka menjadi pihak yang kurang diuntungkan posisinya. Dengan kata lain, tidak ada preferensi dalam pengungkapan informasi. Tingkat penuh menuntut penyajian secara penuh semua informasi yang berpaut dengan pengambilan keputusan. Pengungkapan sendiri dibedakan menjadi dua, yaitu pengungkapan wajib dan pengungkapan sukarela. Pengungkapan sukarela adalah pengungkapan yang dilakukan perusahaan diluar apa yang diwajibkan oleh standar akuntansi atau peraturan badan pengawas. Pengungkapan dalam lingkup 1 sampai 3 adalah pengungkapan wajib dan sisanya sebagai sukarela (Suwardjono, 2005). Secara konseptual, pengungkapan merupakan bagian integral dari pelaporan keuangan, Suwardjono (2005).

Tujuan pengungkapan adalah menyediakan informasi yang memadai bagi para pengguna untuk dijadikan bahan pertimbangan dalam pengambilan keputusan. Pengungkapan dalam hal ini dapat dikelompokkan sebagai pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) dan pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*). Pengungkapan wajib merupakan pengungkapan yang diatur dalam peraturan yang berlaku sedangkan pengungkapan sukarela merupakan pengungkapan yang tidak diatur dalam peraturan yang berlaku.

Teori pensinyalan (*signaling theory*) yang melandasi pengungkapan sukarela ini, Suwardjono (2005). Dengan mengungkapkan informasi yang bersifat *private* yang tidak diwajibkan, manajemen berharap informasi tersebut merupakan *good news* bagi investor atau pemegang saham dan merupakan bentuk kredibilitas manajemen. Namun pada dasarnya, tingkat pengungkapan yang tepat tetap harus memperhatikan

kos dan manfaat, karena belum tentu tingginya kos yang dikeluarkan untuk menghasilkan informasi akan seiring dengan besarnya manfaat yang diterima oleh perusahaan.

Menurut Hendrikson (1994) dalam Subiyantoro dan Saerce Elsy Hatane (2007) ada tiga konsep pengungkapan yang umumnya diusulkan yaitu cukup (*adequate*), wajar (*fair*), dan lengkap (*full*). Pengungkapan cukup adalah yang paling lazim dipergunakan dari tiga pernyataan itu, meskipun hal ini menyiratkan hanya pengungkapan minimum yang serasi dengan tujuan negatif untuk membuat laporan tidak menyesatkan. Wajar dan lengkap merupakan konsep yang lebih positif. Pengungkapan yang wajar secara tak langsung merupakan tujuan etis agar memberikan perlakuan yang sama bagi semua *user* yang berkepentingan dengan perusahaan. Pengungkapan yang lengkap menyiratkan penyajian semua informasi yang relevan. Pengungkapan yang layak mengenai informasi yang signifikan bagi para investor dan pihak lainnya hendaknya cukup, wajar dan lengkap.

2.1.2.1 Teori Keagenan dan *Signalling* dalam Pemerintahan

Menurut Zimmerman (1977) *agency problem* juga ada dalam konteks organisasi pemerintahan. Rakyat sebagai *principles* memberikan mandat kepada pemerintah sebagai agen, untuk menjalankan tugas pemerintahan dalam rangka meningkatkan kesejahteraan rakyat. Dalam konteks lain, politisi dapat juga disebut *principles* karena menggantikan peran rakyat, namun dapat juga dipandang sebagai agen karena menjalankan tugas pengawasan yang diberikan oleh rakyat. Implikasi dari teori ini,

principles baik rakyat secara langsung perlu melakukan pengawasan kepada agen baik pemerintah maupun para politisi. Politisi sebagai *prinsiples* juga memerlukan informasi untuk mengevaluasi jalannya pemerintah.

Moe (1984) mengemukakan bahwa hubungan prinsipal dan agen dapat dilihat dalam politik demokrasi. Masyarakat adalah prinsipal, politisi (legislatif) adalah agen mereka. Politisi (legislatif) adalah prinsipal, birokrat/pemerintah adalah agen mereka. Pejabat pemerintahan adalah prinsipal, pegawai pemerintahan adalah agen mereka. Keseluruhan politik tersusun dari alur hubungan prinsipal-agen, dari masyarakat hingga level terendah pemerintahan. Fadzil dan Nyoto (2011) juga menyatakan bahwa terdapat hubungan prinsipal-agen antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Pemerintah pusat adalah prinsipal dan pemerintah daerah bertindak sebagai agen. Hal ini dikarenakan, Indonesia sebagai negara kesatuan, pemerintah daerah bertanggung jawab kepada masyarakat sebagai pemilih dan juga kepada pemerintah pusat.

Dalam konteks teori *signalling*, pemerintah berusaha untuk memberikan sinyal yang baik kepada rakyat (Evans dan Patton; 1987). Tujuannya agar rakyat dapat terus mendukung pemerintah yang saat ini berjalan sehingga pemerintahan dapat berjalan dengan baik. Laporan keuangan dapat dijadikan sarana untuk memberikan sinyal kepada rakyat. Kinerja pemerintahan yang baik perlu diinformasikan kepada rakyat baik sebagai bentuk pertanggungjawaban maupun sebagai bentuk promosi untuk tujuan politik.

APBD menurut UU Keuangan Negara ditetapkan sebagai peraturan daerah (perda). Peraturan daerah ini merupakan bentuk kontrak yang menjadi alat bagi legislative

untuk mengawasi pelaksanaan anggaran oleh eksekutif (Halim dan Abdullah, 2006). Menurut Fadzil dan Harry (2011), hubungan keagenan menimbulkan asimetri informasi yang menimbulkan beberapa perilaku seperti oportunistik, *moral hazard*, dan *adversse selection*. Perilaku oportunistik dalam proses penganggaran contohnya, (1) anggaran memasukkan program yang berorientasi publik tetapi sebenarnya mengandung kepentingan pemerintah untuk membiayai kebutuhan jangka pendek mereka dan (2) alokasi program ke dalam anggaran yang membuat pemerintah lebih kuat dalam posisi politik terutama menjelang proses pemilihan, yaitu program yang menarik bagi pemilih dan publik dapat berpartisipasi di dalamnya.

2.1.3 Belanja Pegawai

Belanja pegawai adalah semua pengeluaran negara yang digunakan untuk membiayai kompensasi dalam bentuk uang atau barang yang diberikan kepada pegawai pemerintah pusat, pensiunan, anggota Tentara Nasional Indonesia/ Kepolisian Negara Republik Indonesia, dan pejabat negara, baik yang bertugas di dalam negeri maupun di luar negeri, sebagai imbalan atas pekerjaan yang telah dilaksanakan, kecuali pekerjaan yang berkaitan dengan pembentukan modal. Belanja pegawai dapat berupa:

- a. gaji
- b. pensiun
- c. tunjangan beras, uang makan
- d. lain-lain belanja pegawai.

Dalam belanja pegawai ini termasuk juga pengeluaran dalam rangka meningkatkan kualitas aparatur pemerintahan, agar pegawai negeri dapat meningkatkan kualitas pelayanan kepada masyarakat.

2.1.4. Total Pendapatan

Pendapatan daerah adalah semua penerimaan uang melalui rekening kas umum daerah yang menambah ekuitas dana lancar yang merupakan hak pemerintah daerah dalam 1 (satu) tahun anggaran yang tidak perlu dibayar kembali oleh daerah (UU No 33 Tahun 2004). Sehubungan dengan hal tersebut, pendapatan daerah yang dianggarkan dalam APBD merupakan perkiraan yang terukur secara rasional yang dapat dicapai untuk setiap sumber pendapatan. Pendapatan Daerah merupakan hak Pemerintah daerah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih dalam periode yang bersangkutan.

Total pendapatan daerah ditentukan melalui jumlah total pendapatan daerah. Komposisi pendapatan daerah sebagai berikut:

2.1.4.1. Pendapatan Asli Daerah

Pendapatan Asli Daerah (PAD) berdasarkan pasal 157 huruf a Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah mengisyaratkan bahwa pemerintah daerah dalam mengurus rumah tangganya sendiri perlu diberikan sumber-sumber pendapatan atau penerimaan keuangan daerah untuk membiayai seluruh aktifitas dalam rangka pelaksanaan tugas-tugas pemerintahan

dan pembangunan untuk kesejahteraan masyarakat secara adil dan merata, komponen tersebut berasal Hasil pajak daerah, Hasil retribusi daerah, Hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan dan Lain-lain PAD yang sah. Keempat komponen PAD tersebut juga merupakan sumber-sumber keuangan daerah, oleh karena itu, Pendapatan Asli Daerah merupakan salah satu komponen sumber keuangan daerah. Sumber-sumber PAD merupakan bagian keuangan daerah yang dipungut berdasarkan undang-undang dan peraturan yang berlaku di daerah tersebut.

Pengertian pendapatan asli daerah adalah pendapatan yang diperoleh dari sumber-sumber pendapatan daerah dan dikelola sendiri oleh pemerintah daerah. Sumber PAD terdiri dari:

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

2.1.4.2. Pajak Daerah

Pajak daerah adalah kontribusi wajib kepada daerah yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan UU dengan tidak mendapat imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan daerah bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Wewenang pungutan pajak daerah berada di tangan pemerintah daerah.

Menurut UU No 28 Tahun 2009, pajak yang dikelola daerah ada dua jenis:

a) Pajak provinsi, terdiri dari:

1. Pajak kendaraan bermotor
2. Pajak bea balik nama kendaraan bermotor
3. Pajak bahan bakar kendaraan bermotor, dan
4. Pajak air permukaan
5. Pajak rokok.

b) Pajak kabupaten atau kota, terdiri dari:

1. Pajak hotel
2. Pajak restoran
3. Pajak hiburan
4. Pajak reklame
5. Pajak penerangan jalan
6. Pajak mineral bukan logam dan batuan
7. Pajak parkir
8. Pajak air tanah
9. Pajak sarang burung wallet
10. Pajak bumi dan bangunan perdesaan dan perkotaan
11. Bea perolehan hak atas tanah dan bangunan.

2.1.4.3. Retribusi Daerah

Retribusi daerah 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. Objek retribusi daerah ada tiga, yaitu:

- a. Retribusi jasa umum adalah retribusi atas jasa yang disediakan atau diberikan oleh pemerintah daerah untuk tujuan kepentingan dan pemanfaatan umum serta dapat dinikmati oleh pribadi atau badan.
- b. Retribusi jasa usaha adalah pelayanan yang disediakan oleh pemerintah daerah dengan menganut prinsip komersial, karena pada dasarnya jasa tersebut dapat disediakan oleh swasta, seperti meliputi pelayanan dengan menggunakan/memanfaatkan kekayaan daerah yang belum dimanfaatkan secara optimal.
- c. Retribusi perizinan usaha adalah retribusi atas kegiatan tertentu pemerintah daerah dalam rangka pemberian izin kepada orang pribadi atau badan yang dimaksudkan untuk pembinaan, pengaturan, pengendalian dan pengawasan atas kegiatan pemanfaatan ruang, penggunaan sumber daya alam, barang, prasarana, sarana atau fasilitas tertentu guna melindungi kepentingan umum dan menjaga kelestarian lingkungan.

2.1.4.4. Hasil Pengelolaan Daerah yang Dipisahkan

Hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan terdiri dari:

- a. Bagian laba atas penyertaan modal pada perusahaan milik daerah/BUMD
- b. Bagian laba atas penyertaan modal pada perusahaan milik pemerintah/BUMN
- c. Bagian laba atas penyertaan modal pada perusahaan milik swasta atau kelompok usaha masyarakat.

2.1.4.5. Lain-lain Pendapatan Asli Daerah yang Sah

Jenis lain-lain pendapatan asli daerah yang sah, disediakan untuk menganggarkan penerimaan daerah yang tidak termasuk dalam jenis pajak daerah, retribusi daerah dan hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan mencakup:

- a. Hasil penjualan asset daerah yang dipisahkan.
- b. Hasil pemanfaatan atau pendayagunaan kekayaan daerah yang tidak dipisahkan. .
- c. Jasa giro
- d. Bunga deposito
- e. Penerimaan atas tuntutan ganti rugi
- f. Penerimaan komisi, potongan ataupun bentuk lain sebagai akibat dari penjualan dan/atau pengadaan barang dan/atau jasa oleh daerah serta keuntungan dari selisih nilai tukar rupiah terhadap mata uang asing.
- g. Pendapatan denda atas keterlambatan pelaksanaan pekerjaan.
- h. Pendapatan denda pajak dan denda retribusi
- i. Pendapatan hasil eksekusi atas jaminan

- j. Pendapatan dari pengembalian
- k. Fasilitas sosial dan fasilitas umum
- l. Pendapatan dari penyelenggaraan pendidikan dan pelatihan
- m. Pendapatan dari angsuran/cicilan penjualan.

2.1.5. Dana Perimbangan

Dana Perimbangan adalah dana yang bersumber dari APBN yang dialokasikan kepada daerah untuk mendanai kebutuhan daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi. Dana Perimbangan terdiri atas Dana bagi hasil, Dana alokasi Umum dan Dana Alokasi Khusus.

2.1.5.1 Dana Bagi Hasil

Dana bagi hasil adalah dana uang bersumber dari pendapatan APBN yang dialokasikan kepada daerah dengan angka persentase tertentu didasarkan atas daerah penghasil untuk mendanai kebutuhan daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi. Dana bagi hasil terbagi menjadi dua yaitu:

1. Dana bagi hasil pajak
2. Dana bagi hasil sumber daya alam.

2.1.5.2 Dana Alokasi Umum

Dana alokasi umum adalah dana yang bersumber dari pendapatan APBN yang dialokasikan dengan tujuan pemerataan kemampuan keuangan

antardaerah untuk mendanai kebutuhan daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi.

2.1.5.3 Dana Alokasi Khusus

Dana alokasi khusus merupakan dana yang bersumber dari pendapatan APBN yang dialokasikan pada daerah tertentu untuk membantu mendanai kegiatan khusus yang merupakan urusan daerah dan merupakan bagian dari program yang menjadi prioritas negara.

2.1.6. Lain-lain Pendapatan Daerah yang Sah

Lain-lain pendapatan daerah bertujuan memberi peluang kepada daerah untuk memperoleh pendapatan selain dari PAD dan dana perimbangan yang terdiri dari hibah dan dana darurat. Dalam rangka melaksanakan wewenang sebagaimana yang diamanatkan oleh Undang-undang no 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dan UU no 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah, Pemerintah Daerah harus melakukan maksimalisasi Pendapatan Daerah.

2.1.7 Aset Daerah

Menurut Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) 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 dimasa depan

diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya.

Aset daerah dapat diklasifikasikan menjadi 4 poin utama, yaitu:

1. Aset Lancar.

Aset Lancar terdiri dari:

- a. Uang yang ada di kas
- b. Uang yang ada di rekening bank
- c. Piutang
- d. Persediaan

2. Aset Tetap.

Aset Tetap terdiri dari:

- a. Tanah
- b. Mesin dan peralatan
- c. Bangunan dan gedung
- d. Jalan, irigasi dan jaringan.
- e. Konstruksi dalam pengerjaan.
- f. Aset tetap lainnya

3. Aset lainnya

Aset lainnya terdiri dari:

- a. Aset tak berwujud.

- b. Tagihan penjualan angsuran.
- c. Tuntutan ganti rugi.
- d. Kemitraan dengan pihak ketiga.
- e. Aset lain-lain.

2.1.8 Penyimpangan.

Penyimpangan menurut Robert M. Z. Lawang adalah semua tindakan yang menyimpang dari norma yang berlaku dalam sistem sosial dan menimbulkan usaha dari mereka yang berwenang dalam sistem itu untuk memperbaiki perilaku menyimpang. James W. Van Der Zanden mendefinisikan perilaku menyimpang yaitu perilaku yang bagi sebagian orang dianggap sebagai sesuatu yang tercela dan di luar batas toleransi. Menurut Becker perilaku menyimpang bukanlah kualitas yang dilakukan orang, melainkan konsekuensi dari adanya suatu peraturan dan penerapan sanksi yang dilakukan oleh orang lain terhadap pelaku tindakan tersebut

Dengan demikian penyimpangan adalah suatu bentuk perilaku yang tidak sesuai, melanggar, atau menyimpang dari nilai-nilai dan aturan-aturan yang telah ditetapkan oleh masyarakat bersama. Perilaku menyimpang dapat terjadi di mana saja, baik di keluarga maupun di masyarakat. Jadi, hal inilah menjadi tolak ukur, apakah tindakan yang dilakukan menyimpang atau sudah sesuai dengan keinginan masyarakat atau justru tidak diinginkan oleh masyarakat. Dengan demikian penyimpangan adalah setiap perilaku yang dinyatakan sebagai suatu pelanggaran terhadap norma-norma kelompok atau masyarakat.

Dalam akuntansi atau keuangan, terdapat pula aturan-aturan yang telah dibuat secara bersama dan harus diikuti dan dijunjung. Melalui aturan-aturan seperti PSAK dalam sektor swasta dan PSAP dalam sektor pemerintahan, yang akan menjadi tolok ukur dalam penilaian apakah tindakan yang dilakukan dalam pelaksanaan standar-standar akuntansi tersebut sudah sesuai atau tidak sesuai. Dengan demikian, penyimpangan dalam akuntansi atau keuangan adalah setiap perilaku, tindakan atau kegiatan yang dilakukan para *agent* atau pegawai yang ada didalam perusahaan atau para wakil rakyat atau pegawai negeri yang ada didalam lingkup akuntansi pemerintahan yang dinyatakan sebagai sebuah pelanggaran terhadap aturan yang berlaku, seperti PSAK dalam akuntansi sektor swasta atau PSAP dalam akuntansi pemerintahan.

Faktor-faktor yang mempengaruhi perilaku menyimpang:

1. Pertentangan antara aturan kelompok dengan aturan umum.
2. Tidak mempunyai seseorang sebagai panutan dalam memahami dan meresapi tata nilai atau aturan-aturan yang berlaku.
3. Pengaruh lingkungan kehidupan sosial yang tidak baik.
4. Pertentangan antar agen sosialisasi.
5. Pengaruh fisik dan jiwa seseorang.
6. Proses bersosialisasi yang negatif.
7. Ketidakadilan.

2.2 Review Penelitian Yang Relevan

Ingram (1984) melakukan penelitian untuk melihat hubungan antara faktor ekonomi dan variasinya dalam praktik akuntansi di pemerintahan. Penelitian ini mengambil sampel pemerintah negara bagian di Amerika Serikat. Hasil dari penelitian ini adalah tingkat pengungkapan berhubungan positif dan signifikan dengan *coalition of voters*, *administrative selection process*, dan *management incentive*. Sedangkan faktor *alternative information source* mempunyai hubungan negatif dengan tingkat pengungkapan.

Kemudian Robbins dan Austin (1986) melakukan penelitian untuk mengukur sensitivitas faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas pengungkapan laporan keuangan tahunan pemerintah kota dengan menggunakan metode *compound measure* dan *undimensional (simple) measure*. Faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas pengungkapan yang digunakan adalah faktor-faktor yang menjadi variabel penelitian dari Ingram (1984). Robbins dan Austin (1986) menemukan bahwa *administrative powers*, dan *management incentive* berkorelasi dengan kualitas pengungkapan baik menggunakan *simple* ataupun *compound index*. Selain itu, Robbins dan Austin (1986) menemukan bahwa *city government form* secara signifikan memiliki korelasi dengan kualitas pengungkapan baik menggunakan *simple* ataupun *compound index*.

Laswad et al. (2005) melakukan penelitian untuk melihat determinan yang mempengaruhi pengungkapan. Tetapi dalam penelitian ini yang dilihat adalah faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan sukarela laporan keuangan di internet.

Lasward et.al. (2005). Variabel yang mempengaruhi pengungkapan sukarela laporan keuangan di internet adalah *leverage*, *municipal wealth*, dan *press visibility* mempunyai pengaruh positif terhadap pengungkapan sukarela laporan keuangan di internet. *Council type* mempunyai pengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan sukarela laporan keuangan di internet. Sedangkan *political competition* dan *size* tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap pengungkapan sukarela laporan keuangan di internet.

Liestiani (2008) melakukan penelitian mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten/Kota untuk tahun anggaran 2006. Variabel independen yang digunakan oleh Liestiani (2008) dibagi menjadi tiga kelompok yaitu insentif pemda, hasil pemeriksaan, dan karakteristik daerah.

Insentif pemda terdiri dari tiga variabel yaitu kekayaan daerah, tingkat ketergantungan dan kompleksitas pemerintahan. Kelompok hasil pemeriksaan ada dua hal yang diteliti yakni jumlah temuan pemeriksaan dan tingkat penyimpangan. Dari enam variabel yang diteliti, variabel kekayaan daerah, kompleksitas pemerintah (jumlah populasi), jumlah temuan, dan tingkat penyimpangan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap tingkat pengungkapan pemerintah kabupaten/kota. Sedangkan tingkat ketergantungan dan karakteristik daerah tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap tingkat pengungkapan pemerintah kabupaten/kota.

Amiruddin (2010) melakukan penelitian mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)

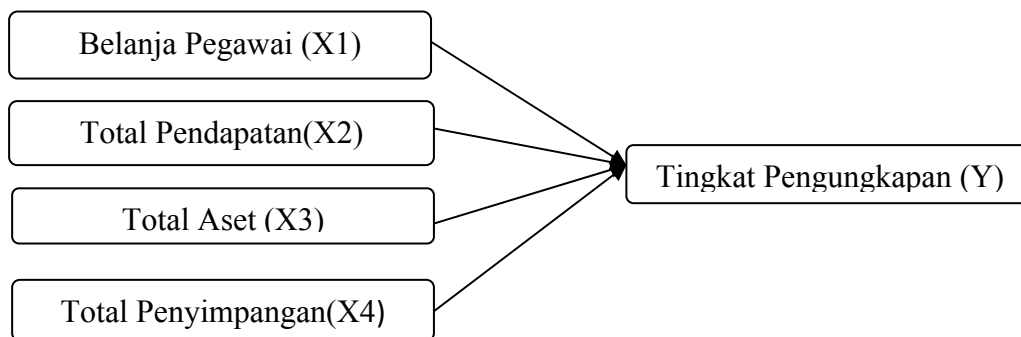
Pemerinta Provinsi periode 2006-2009. Variabel independen yang digunakan oleh Amiruddin (2010) dibagi menjadi tiga kelompok yaitu Karakteristik Pemerintah, Kompleksitas Pemerintah dan Hasil Audit.

Dari tujuh variabel yang diteliti, Kekayaan daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Pemerintah provinsi memiliki kekayaan yang lebih besar yang dapat digunakan untuk melakukan pengungkapan yang lebih besar. Variabel tingkat ketergantungan dan total aset tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi.

Dalam kategori kompleksitas pemerintahan, jumlah penduduk berpengaruh positif. Semakin besar jumlah penduduk maka semakin besar dorongan dari masyarakat untuk meminta pengungkapan yang lebih besar dalam laporan keuangan Pemda. Sedangkan jumlah SKPD tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Dalam kategori Hasil Pemeriksaan BPK, tingkat penyimpangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Semakin besar tingkat penyimpangan yang ditemukan oleh BPK maka semakin besar tingkat pengungkapan laporan keuangan yang dilakukan. Hal ini dikarenakan BPK mendorong pemerintah provinsi untuk mengungkapkan lebih besar berdasarkan hasil audit BPK tersebut. Sedangkan jumlah temuan hasil pemeriksaan BPK tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

2.3 Kerangka Pemikiran

Berikut adalah kerangka pemikiran atas permasalahan penelitian yang telah dirumuskan sebelumnya :



Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran

2.4 Hipotesis

2.4.1 Belanja Pegawai

Belanja pegawai adalah semua pengeluaran negara yang digunakan untuk membiayai kompensasi dalam bentuk uang atau barang yang diberikan kepada pegawai pemerintah pusat maupun daerah, pensiunan, anggota Tentara Nasional Indonesia/ Kepolisian Negara Republik Indonesia, dan pejabat negara, baik yang bertugas di dalam negeri maupun di luar negeri, sebagai imbalan atas pekerjaan yang telah dilaksanakan, kecuali pekerjaan yang berkaitan dengan pembentukan modal

H₁ : Belanja Pegawai berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan daerah.

2.4.2 Total Pendapatan

Pendapatan daerah adalah semua penerimaan uang melalui rekening kas umum daerah yang menambah ekuitas dana lancar yang merupakan hak pemerintah daerah dalam 1 (satu) tahun anggaran yang tidak perlu dibayar kembali oleh daerah (UU No 33 Tahun 2004). Sehubungan dengan hal tersebut, pendapatan daerah yang dianggarkan dalam APBD merupakan perkiraan yang terukur secara rasional yang dapat dicapai untuk setiap sumber pendapatan

H₂ = Total Pendapatan berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan.

2.4.3 Total Aset

Aset merupakan jumlah sumber daya yang dimiliki suatu entitas untuk melakukan kegiatan operasional entitas tersebut. Aset yang dimiliki juga dapat digunakan untuk pembuatan laporan keuangan entitas tersebut. Semakin besar jumlah aset maka semakin besar sumber daya yang bisa digunakan untuk melakukan pengungkapan yang lebih besar. Tetapi, jumlah aset yang besar sering menjadi kendala dalam melaporkan laporan keuangan bagi pemerintah di Indonesia karena belum semua aset yang dimiliki pemerintah dicatat dengan baik. Sehingga semakin besar jumlah aset semakin sulit dalam melakukan pengungkapan laporan keuangan. Penelitian yang dilakukan Retina (2008) menunjukkan bahwa jumlah aktiva berkorelasi negatif tetapi dengan kualitas laporan keuangan secara keseluruhan.

H₃ = Total aset berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan

2.4.4 Total Penyimpangan

Total penyimpangan yang meningkat yang dilakukan oleh aparat pemerintah akan mengurangi tingkat pengungkapan laporan keuangan. Hal ini dikarenakan aparat pemerintah berusaha menutupi penyimpangan yang mereka lakukan sehingga mengurangi pengungkapan yang dilakukan. Liestiani (2008) dalam penelitiannya menemukan hal serupa bahwa total penyimpangan berkorelasi negatif terhadap tingkat pengungkapan. Semakin besar tingkat penyimpangan maka semakin kecil pengungkapan yang dilakukan.

H4 = Total penyimpangan berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan.