



Jenis Artikel: Artikel Penelitian

Pengungkapan Akuntabilitas pada Pemerintah Daerah di Indonesia

Halim Dedy Perdana^{1*}, Antares Firman², Rahmad Purnama³, Sofie⁴ dan Krist Setyo Yulianto²



AFILIASI:

¹Program Studi Manajemen, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Terbuka, Banten, Indonesia

²Program Studi Akuntansi Keuangan Publik, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Terbuka, Banten, Indonesia

³Program Studi Ekonomi Pembangunan, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Terbuka, Banten, Indonesia

⁴Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Trisakti, Jakarta Barat, Indonesia

*KORESPONDENSI:

halimperdanadedy@gmail.com

DOI: 10.18196/rabin.v9i1.26177

SITASI:

Perdana, H. D., Firman, A., Purnama, R., Sofie, S., & Yulianto, K. S. (2025). Pengungkapan Akuntabilitas pada Pemerintah Daerah di Indonesia. *Reviu Akuntansi dan Bisnis Indonesia*, 9(1), 156-173.

PROSES ARTIKEL

Diterima:

12 Jan 2025

Reviu:

22 Jan 2025

Revisi:

16 Mar 2022

Diterbitkan:

31 Mar 2025



Abstrak

Latar Belakang: Adanya tuntutan terhadap akuntabilitas publik untuk memberikan informasi publik bagi manajemen pemerintahan daerah dalam hal pengelolaan keuangan daerah membuat pemerintah daerah harus menyampaikan laporan pertanggungjawaban pengelolaan keuangannya. Oleh karena itu, pengungkapan informasi pada laporan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah menjadi *mandatory* secara akuntabilitas dan transparansi kepada publik.

Tujuan: Penelitian ini bertujuan menilai kualitas dari *disclosures* yang dibuat oleh pemerintah daerah di Indonesia dan menginvestigasi faktor-faktor yang berkontribusi terhadap kualitas *disclosures*.

Metode Penelitian: Penelitian ini menggunakan dua pendekatan, yaitu pendekatan *content analysis* dan indikator indeks sebagai indikasi item disclosure. Model penelitian ini menggunakan *Modified Accountability Index (MAD)* melalui pengembangan literatur akuntabilitas, analisis laporan keuangan tahunan.

Hasil Penelitian: Penelitian ini menemukan bahwa terdapat perbedaan rata-rata karakteristik kualitatif laporan keuangan antara kabupaten/kota di Pulau Jawa dengan luar Pulau Jawa. Disamping itu, tidak terdapatnya hubungan antara *accountability disclosure* dengan penerimaan kabupaten/kota Pulau Jawa maupun luar Pulau Jawa. Penelitian ini menunjukkan bahwa *accountability disclosure* merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari *mandatory* penyajian laporan keuangan daerah pada setiap periode.

Keaslian/Kebaruan Penelitian: Penelitian ini belum pernah dilakukan di Indonesia karena penelitian-penelitian sebelumnya sebagian besar lebih berfokus pada penganggaran partisipatif, analisis kinerja keuangan pemerintah daerah, dan kemakmuran daerah sebagai penilaian derajat desentralisasi fiskal.

Kata kunci: Akuntabilitas; *Disclosures*; Desentralisasi; Otonomi Daerah; Pemerintah Daerah

Pendahuluan

Tuntutan yang semakin besar terhadap akuntabilitas publik menimbulkan implikasi bagi manajemen pemerintahan (sektor publik) untuk memberikan informasi kepada publik. Tuntutan ini disebabkan tujuan umum dari pelaporan tahunan sektor publik khususnya pemerintah daerah adalah akuntabilitas dan pengambilan keputusan (Ryan dkk., 2002). Salah satu informasi yang dibutuhkan oleh publik adalah informasi mengenai pengelolaan keuangan negara/daerah dalam bentuk laporan keuangan. Sebagaimana yang kita ketahui bahwa sejak berlakunya Undang - Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara maka setiap pengelola

keuangan daerah harus menyampaikan laporan pertanggungjawaban pengelolaan keuangannya dalam bentuk Laporan Keuangan, yang setidaknya-tidaknya meliputi Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan. Selanjutnya, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara menyebutkan bahwa Laporan Keuangan dimaksud harus disusun berdasarkan proses akuntansi, yang wajib dilaksanakan oleh setiap Pengguna Anggaran dan kuasa Pengguna Anggaran serta pengelola Bendahara Umum Daerah. Sehubungan dengan hal tersebut, maka setiap Pemerintah Daerah perlu menyelenggarakan sistem akuntansi untuk lingkungan pemerintah daerahnya yang pedomannya ditetapkan oleh Menteri Dalam Negeri.

Beberapa studi empiris di Indonesia menemukan bahwa adanya hubungan yang signifikan antara pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah dengan akuntabilitas publik di Indonesia (Juliyanti, 2023a; Aliyah & Nahar, 2012; Juliyanti, 2023b). Pengungkapan atas laporan keuangan mampu mengurangi ketidakseimbangan informasi antara pemerintah daerah dan pemangku kepentingan melalui publikasi laporan keuangan (Juliyanti, 2003a). Untuk mendukung hal tersebut, Aliyah dan Nahar (2012) menemukan bahwa akses informasi publik terhadap laporan pertanggungjawaban dan laporan yang mudah dipahami dan dapat dibaca dapat meningkatkan efektifitas akuntabilitas publik. Dalam hal ini pemerintah dapat mempublikasikan laporan keuangan melalui media, seperti surat kabar, majalah, radio, stasiun televisi, dan website milik setiap pemerintah daerah (Aliyah dan Nahar, 2012; Juliyanti, 2023b). Disisi lain, aksesibilitas informasi publik melalui internet menunjukkan tingkat penetrasi pada 39,40% di seluruh pemerintah daerah Indonesia. Selanjutnya, rata-rata tingkat kemudahan mengakses website resmi pemerintah daerah berada pada nilai 73,4 dari skala 100 (Juliyanti, 2023b). Artinya, temuan empiris beberapa penelitian terdahulu mengindikasikan bahwa meskipun secara teknis sudah tersedia platform untuk publikasi, optimalisasi fungsi media daring sebagai sarana akuntabilitas namun aksesibilitas terhadap informasi publik masih memerlukan penguatan.

Dalam hubungannya dengan akuntabilitas keuangan, transparansi mengandung arti penyajian laporan keuangan yang terbuka, terutama mengenai informasi penerimaan, penyimpanan, dan pengeluaran uang oleh pengelola keuangan daerah. Sebagaimana kita ketahui, perkembangan paket peraturan perundang-undangan di bidang keuangan negara menunjukkan adanya upaya dalam meningkatkan keterbukaan informasi. Hal ini terlihat dari upaya dalam mengatasi kelemahan-kelemahan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah sebelumnya. Dari ketentuan peraturan perundang-undangan sebelumnya, yang hanya mengharuskan penyampaian laporan pertanggungjawaban dalam bentuk perhitungan anggaran, paling tidak terdapat beberapa kelemahan berikut ini. Pertama, laporan perhitungan anggaran hanya menginformasikan aliran kas pada APBD sesuai dengan format anggaran yang disahkan oleh DPRD, tanpa menyertakan informasi tentang posisi kekayaan dan kewajiban pemerintah. Kedua, selain muatan informasinya terbatas, proses penyampaiannya kepada legislatif sangat lambat. Ketiga, informasi keuangan yang disajikan dalam perhitungan anggaran kurang dapat diandalkan karena sistem akuntansi yang diselenggarakan belum didasarkan pada standar akuntansi dan tidak didukung oleh

perangkat data dan proses yang memadai. Dengan demikian, bila kita bandingkan bentuk laporan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah yang berlaku saat ini dengan periode sebelumnya, dapat kita lihat bahwa cakupan informasi dalam laporan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah menjadi lebih luas namun penyampaiannya tidak terlambat. Dengan kata lain, sejak diberlakukannya paket peraturan perundang-undangan di bidang keuangan negara, terdapat upaya nyata dalam mewujudkan akuntabilitas dan transparansi di lingkungan pemerintah.

Seiring dengan makin majunya penerapan prinsip akuntabilitas dan transparansi, yang ditandai dengan perkembangan peraturan perundang-undangan dalam bidang keuangan negara/daerah, maka dengan sendirinya terjadi perubahan kebutuhan atas teknik analisis laporan keuangan pemerintah daerah. Sejak berlakunya Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, maka setiap pengelola keuangan daerah harus menyampaikan laporan pertanggungjawaban pengelolaan keuangannya tidak saja dalam bentuk Laporan Realisasi Anggaran, tetapi juga meliputi Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan Daerah. Dengan bertambahnya komponen laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD tersebut, seyogyanya terdapat pula perkembangan teknik analisis laporan keuangan pemerintah daerah, agar pengguna laporan keuangan memiliki dasar yang memadai dalam mengevaluasi kondisi dan kinerja

keuangan pemerintah daerah, yang pada akhirnya hasil analisis laporan keuangan tersebut dapat digunakan sebagai dasar dalam perumusan kebijakan anggaran daerah di masa mendatang. Selain itu, ketertarikan publik atas informasi yang terkandung di dalam akan meningkat ketika disclosures dan kualitas laporan tahunan pemerintah daerah meningkat setiap waktunya (Ryan dkk., 2002).

Penelitian ini pernah dilakukan di beberapa negara (Ryan dkk., 2002; Stanley dkk., 2008; Hyndman & Anderson, 1995), tetapi belum pernah dilakukan di Indonesia sebelumnya yang selama ini sebagian besar lebih berfokus pada penganggaran partisipatif, analisis kinerja keuangan pemerintah daerah dan kemakmuran daerah yang dinilai dengan derajat desentralisasi fiskal. Ryan dkk. (2002) melakukan studi empiris dengan mengevaluasi kualitas pelaporan tahunan pemerintah daerah di Queensland, Australia dengan mengidentifikasi faktor-faktor yang berkontribusi terhadap kualitas laporan keuangan melalui pengembangan indeks pengungkapan akuntabilitas pemerintah daerah. Penelitian ini menunjukkan bahwa pelaporan tahunan pemerintah daerah dianggap sebagai media utama akuntabilitas bagi pemerintah daerah. Namun, kualitas pelaporan keuangan masih bervariasi dan seringkali tidak mencakup informasi yang penting yang dibutuhkan pemangku kepentingan. Selanjutnya, Stanley dkk., (2008) dalam studi empiris menilai efektivitas *Community Financial Reports* (CFR) sebagai sarana peningkatan akuntabilitas di pemerintah daerah Queensland Australia menggunakan *disclosure index* untuk mengukur tingkat pengungkapan informasi. Stanley dkk (2008) menjelaskan bahwa meskipun CFR memiliki potensi untuk meningkatkan akuntabilitas dan transparansi tetapi kurangnya pedoman dan standar yang jelas menghambat efektivitasnya. Oleh karena itu, perlu panduan yang lebih terperinci dan pelatihan bagi aparatur pemerintah daerah dalam menyusun laporan yang informatif dan mudah dipahami oleh publik (Stanley dkk., 2008). Kemudian, Hyndman dan Anderson (1995)

melakukan riset empiris untuk mengevaluasi penggunaan informasi kinerja pada laporan eksternal di Inggris. Penelitian ini untuk menilai seberapa jauh badan eksekutif di Inggris menggunakan informasi kinerja dalam laporan eksternal serta untuk mengidentifikasi factor-faktor yang memengaruhi tingkat pengungkapan informasi (Hyndaman & Anderson, 1995). Implikasinya, pentingnya pengembangan pedoman yang jelas dan terukur untuk pelaporan informasi kinerja di sektor publik sehingga dengan standarisasi pelaporan diharapkan transparansi dan akuntabilitas badan eksekutif dapat ditingkatkan.

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat secara konkrit/nyata bagi para pengambil kebijakan terutama pihak-pihak yang terlibat dalam pelaksanaan pelayanan kepada masyarakat oleh Pemerintah Daerah seperti, SKPD, Pemerintah Kabupaten/Kotamadya, DPRD, Konsultan dan masyarakat. Disamping itu, hasil dari penelitian ini juga dapat memberikan kontribusi bagi proses pembelajaran dalam pelaksanaan Undang-undang Otonomi Daerah di Indonesia serta menambah literatur penelitian terkait dengan *accountability disclosures* pemerintah daerah di Indonesia.

Tinjauan Literatur dan Perumusan Hipotesis

Teori Akuntabilitas

Pandangan akuntabilitas telah berkembang dari sekadar alat teknis dalam pelaporan keuangan menjadi suatu konstruksi sosial yang kompleks. Roberts (1991) menyatakan bahwa akuntabilitas tidak hanya merupakan teknik objektif seperti yang sering diasumsikan oleh profesi akuntansi, melainkan suatu praktik sosial yang membentuk realitas organisasi. Artinya, akuntabilitas tidak hanya mencerminkan pertanggungjawaban atas tindakan atau kinerja, tetapi juga merefleksikan identitas individu dalam organisasi (Robert, 1991). Robert (1991) menjelaskan bahwa akuntabilitas tidak hanya menghasilkan informasi termasuk informasi akuntansi, tetapi bagaimana cara individu pada organisasi dapat membentuk kesadaran diri (*self-awareness*) dan tanggungjawab sosial. Terdapat dua bentuk akuntabilitas, yaitu *individualising accountability* dan *socialising accountability*. *Individualising accountability* lahir dari struktur hierarkis dan bergantung pada sistem pelaporan. Robert (1991) menunjukkan bahwa pada system ini, individu dinilai berdasarkan indikator-indikator kinerja yang ditentukan secara sepihak sehingga memunculkan tekanan untuk memenuhi harapan dan ekspektasi hirarki atau akuntabilitas formal. Sedangkan pada *socialising accountability*, bersifat dialogis dan muncul dari interaksi sosial dalam ruang-ruang informal sehingga memunculkan akuntabilitas melalui komunikasi yang setara dan saling pengertian antar individu. Interaksi ini tidak bergantung pada hierarki, namun pada kedekatan, frekuensi komunikasi, dan kesediaan untuk terbuka satu sama lain.

Meskipun tampak bertentangan, kedua konsep akuntabilitas sebenarnya saling memiliki ketergantungan satu sama lain. Akuntabilitas formal atau *individualising accountability* memberikan struktur dan legitimasi sementara akuntabilitas informasi atau *socialising accountability* memberikan makna dan dimensi moral dalam hubungan kerja. Teori

akuntabilitas memiliki kontribusi teoritis dalam konteks sektor publik, termasuk pengelolaan pemerintah daerah. Pengungkapan akuntabilitas bukan hanya merupakan kewajiban yang sifatnya administratif, namun mencerminkan suatu hubungan dari pemerintah kepada pemangku kepentingan, yaitu warganya. Oleh karena itu, pemerintah perlu menciptakan ruang interaksi yang memungkinkan dialog, keterlibatan, dan pertanggungjawaban yang bersifat etis dan partisipatif.

Definisi Otonomi Daerah

Menurut UU Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah Pasal 1 ayat 5. "Otonomi daerah adalah hak, wewenang, dan kewajiban daerah otonom untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat setempat sesuai dengan peraturan perundang-undangan." (Undang-Undang Otonomi Daerah 2004: 4).

Dalam melaksanakan desentralisasi fiskal, prinsip *money should follow function* merupakan salah satu prinsip yang harus diperhatikan dan dilaksanakan. Kebijakan perimbangan keuangan pusat dan daerah merupakan derivatif dari kebijakan otonomi daerah. Artinya, semakin banyak wewenang yang dilimpahkan, maka kecenderungan semakin besar biaya yang dibutuhkan oleh daerah.

Definisi Desentralisasi

Menurut UU No 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah Pasal 1 ayat 7 dan UU No 33 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pusat dan Pemerintahan Daerah Pasal 1 ayat 8, "Desentralisasi adalah penyerahan wewenang pemerintahan oleh Pemerintah kepada daerah otonom untuk mengatur dan mengurus urusan pemerintahan dalam sistem Negara Kesatuan Republik Indonesia." (Undang-Undang Otonomi Daerah 2004: 4 dan 220). Sedangkan desentralisasi fiskal secara singkat dapat diartikan sebagai suatu proses distribusi anggaran dari tingkat pemerintahan yang lebih tinggi kepada pemerintahan yang lebih rendah, untuk mendukung fungsi atau tugas pemerintahan dan pelayanan publik sesuai dengan banyaknya kewenangan bidang pemerintahan yang dilimpahkan.

Jenis-Jenis Laporan Keuangan Daerah

Laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah dan Permendagri Nomor 13 tahun 2006 mengenai Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah terdiri dari: laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan. Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 Lampiran I-D menjelaskan bahwa sistematika Catatan atas Laporan Keuangan terdiri dari: Kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Undang-Undang APBN/ Perda APBD, ikhtisar pencapaian kinerja keuangan, kebijakan akuntansi, dan penjelasan atas perkiraan Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, dan Laporan Arus Kas.

Penelitian Sebelumnya, Peran, Tujuan Pelaporan Keuangan, dan *Accountability Disclosures*

Terdapat permasalahan yang tercantum dalam laporan keuangan yang dikeluarkan oleh pemerintah daerah (Ryan dkk., 2002). Isi dari laporan keuangan ditentukan oleh pembuat laporan dan informasi menyebabkan kesulitan dan kebingungan penafsiran (Normanton, 1971 dalam Ryan dkk., 2002). Hal tersebut yang mengargumentasikan bahwa esensi akuntabilitas harus disusun dan ditentukan oleh pihak-pihak dari luar organisasi.

Beberapa penelitian telah dilakukan secara komprehensif terkait dengan isi laporan tahunan pemerintah daerah, sebagian besar di antaranya berfokus pada disclosure untuk item-item yang spesifik. Beberapa studi telah berfokus pada isi laporan keuangan pemerintah daerah (Ryan dkk., 2002). Daniels and Daniels (1991) mengargumentasikan bahwa isi laporan keuangan pemerintah lokal (distrik) di Amerika Serikat tidak mencukupi untuk melakukan penilaian kondisi keuangan pemerintah dan merubah sesuai dengan kebutuhan pengguna atas kecukupan informasi. Penelitian serupa di Australia oleh Priest dkk. (1998) menemukan bahwa dengan penggunaan informasi akuntansi tradisional, pengguna memiliki preferensi terhadap *cost of service* information. Di Inggris, Collins dkk. (1991) menjelaskan bahwa laporan keuangan sederhana dapat membantu pengguna eksternal. Hal tersebut diperkuat oleh Lapsley (1992) yang berargumen bahwa laporan keuangan sederhana dibutuhkan sebagai pelengkap laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian Ryan dkk. (2002), Stanley dkk. (2008), serta Hassan dan Marston (2010). Ryan dkk. (2002) menyebutkan bahwa *accountability disclosure* sangat penting digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan di Queensland, Australia dengan menggunakan model *Modified Accountability Disclosures* (MAD) yang dikembangkan oleh Marston dan Shrives (1991). Secara umum, literatur dan penelitian sebelumnya mengakui fungsi pelaporan tahunan dalam menunjukkan akuntabilitas organisasi sektor publik (Ryan dkk., 2002). Tetapi, teori umum akuntabilitas pada tingkat *powerful* hanya menyediakan pemahaman terbatas (Rutherford, 2000).

Laporan keuangan merupakan bagian dari pelaporan keuangan. Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode

pelaporan. Pelaporan keuangan tidak hanya meliputi komponen laporan keuangan, tetapi juga meliputi laporan-laporan lain yang diperlukan. *Public Sector Committee* IFAC (1996) menyebutkan tujuan pelaporan keuangan sektor publik secara umum adalah untuk memberikan informasi yang bermanfaat dan memenuhi kebutuhan pengguna. Lebih lanjut disebutkan bahwa tujuan pelaporan keuangan sektor publik, khususnya pemerintah daerah sesuai dengan pembahasan kita, adalah sebagai berikut:

- a) Menyediakan informasi tentang sumber daya keuangan dan penggunaannya, dan menyediakan informasi tentang cara pemerintah daerah membiayai aktivitas dan memenuhi kebutuhan kasnya.
- b) Menyediakan informasi yang dapat digunakan untuk mengevaluasi kemampuan manajemen dalam membiayai aktivitasnya dan memenuhi kewajibannya.

- c) Menyediakan informasi mengenai kondisi keuangan dan kinerja pemerintah daerah, terutama yang berkaitan dengan efisiensi biaya operasi dan pencapaian target.

Sedangkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menyebutkan bahwa setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan, secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan, untuk kepentingan: (a) Akuntabilitas, (b) Manajemen, (c) Transparansi, dan (d) Keseimbangan Antar generasi.

Kerangka Konseptual

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Ryan dkk. (2002) mengargumentasikan bahwa *accountability disclosures* sangat penting bagi suatu negara untuk menentukan tingkat kinerja distrik atau pemerintah daerah di Queensland. Penelitian selanjutnya yang dilakukan oleh Stanley dkk. (2008) menunjukkan bahwa pemerintah mulai mengembangkan *Community Financial Reporting* sebagai indeks pengganti dari *accountability disclosures* yang dinilai dengan *Modified Accountability Disclosures* (MAD). Hal ini dilakukan karena akuntabilitas lebih difokuskan kepada kinerja keuangan dari suatu pemerintahan daerah.

Hal tersebut diperkuat oleh penelitian yang dilakukan Hassan dan Marston pada tahun 2010 yang menyebutkan MAD dapat disesuaikan dengan karakter dari masing-masing pemerintahan daerah yang ada di dalam suatu negara. Sehingga kerangka konseptual dari penelitian ini adalah:

- a) *Accountability Disclosure* → *Modified Accountability Disclosures*
- b) *Modified Accountability Disclosure* → Akuntabilitas Pemerintah Daerah
- c) Akuntabilitas Pemerintah Daerah → *Community Financial Reporting*

Hipotesis

Roberts (1991) menjelaskan bahwa akuntabilitas memiliki dua bentuk utama, yaitu *individualizing accountability* dan *socializing accountability*. Pada bentuk *individualizing accountability*, lahir ketika akuntabilitas dibentuk oleh struktur hierarkis dan sistem pelaporan formal yang menekankan keterlihatan (*visibility*) atas penilaian atas kinerja berdasarkan standar yang telah ditentukan. Dalam konteks ini, akuntabilitas cenderung menjadi hal yang formalitas secara administratif bukan melalui proses sosial yang reflektif. Wilayah Pulau Jawa umumnya memiliki infrastruktur informasi, akses media, dan pengawasan institusional yang lebih tinggi dibandingkan dengan daerah luar Pulau Jawa. Hal ini mendorong pemerintah daerah di Pulau Jawa memiliki kemampuan untuk lebih aktif dalam *accountability disclosures* untuk memenuhi ekspektasi dan legitimasi publik. Dengan demikian, tingkat akses informasi publik dan pengawasan pemerintah daerah yang berbeda menghasilkan tingkat pengungkapan akuntabilitas yang berbeda. Oleh karena itu, hipotesis yang dibuat adalah:

H₁: Terdapat perbedaan accountability disclosures pemerintah daerah di pulau Jawa dan luar pulau Jawa.

Dalam teori akuntabilitas, akuntabilitas tidak hanya bentuk dari respons terhadap pengawasan eksternal, tetapi juga merupakan bagaimana identitas organisasi dibentuk melalui praktik pelaporan yang merefleksikan hubungan pertanggungjawaban pemerintah daerah dan pemangku kepentingan. Dalam konteks ini, ketika pemerintah daerah menerima alokasi anggaran yang besar atau total penerimaan tinggi, maka secara teori, pemerintah daerah memiliki beban moral dan administratif yang lebih besar dalam penyampaian pertanggungjawaban publik. Hal ini menunjukkan bahwa setiap tindakan organisasi yaitu pemerintah daerah dapat memengaruhi pihak lain dan seharusnya dilandasi oleh mekanisme akuntabilitas yang memadai (Roberts, 1991). Besarnya penerimaan tidak selalu berbanding lurus dengan pengaruh akuntabilitas yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Dengan demikian, hipotesis ini berangkat dari dua kemungkinan konseptual, yaitu a) jika akuntabilitas dikeola secara reflektif dan bermakna sesuai dengan konsep *socializing accountability*, maka akan terdapat hubungan positif dengan penerimaan. Sebaliknya, b). jika akuntabilitas hanya merupakan kewajiban administratif sesuai dengan *individualizing accountability*, maka tidak ada hubungan yang signifikan antara besarnya dana yang dikelola dengan pengungkapan akuntabilitas. Oleh karena itu, hipotesis kedua yang disusun pada penelitian ini ialah:

H₂: Terdapat hubungan antara accountability disclosures pemerintah daerah dengan total penerimaan pemerintah daerah tahun 2022.

Metode Penelitian

Desain Penelitian

Penelitian ini bersifat empiris riset dengan menggunakan dua pendekatan untuk mengukur *disclosures* laporan keuangan tahunan. Langkah pertama menggunakan *content analysis*, dimana sebuah metode dengan melakukan pengkodean ke dalam kategori berdasar criteria yang telah ditentukan (Weber, 1988). Pendekatan kedua, adalah menggunakan indikator indeks dengan menghitung skor indeks sebagai indikasi item *disclosure* (Marston dan Shrives, 1991). Konsep indeks *disclosure* telah digunakan pada penelitian-penelitian sebelumnya untuk menginvestigasi kualitas *disclosures* dalam laporan tahunan pemerintah daerah. Model yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Modified Accountability Index* (MAD) yang dikembangkan dari literatur akuntabilitas, analisis laporan keuangan tahunan dan masukan dari praktisi.

Indeks digunakan dalam penelitian adalah MAD dikarenakan validasi eksternal pada jumlah *setting* sektor publik. Tetapi kemudian indeks dapat dilakukan modifikasi sesuai dengan kriteria yang relevan dengan pemerintah daerah di masing-masing negara. Sehingga pada penelitian ini pengembangan MAD menggunakan indeks Akuntabilitas Pemerintah Daerah (APD). Indeks ini memiliki 4 dimensi utama, yaitu: "Pendahuluan"

yang memberikan informasi terkait karakteristik umum daerah, “Kinerja Pelayanan”, “Kinerja Keuangan”, dan “Kondisi Fisik dan Keuangan”. Penelitian ini akan menggunakan 11 kriteria ranking kualitatif yang mewakili 4 dimensi dengan skor 1 sampai dengan 5 yang menunjukkan skor 1 untuk kriteria yang tidak lengkap dan tidak penting sampai dengan 5 untuk kriteria sangat lengkap, baik dan sangat penting. Selanjutnya kriteria tersebut dilakukan kesesuaian dengan kondisi di Indonesia. Bobot dari indeks APD ini mengacu pada penelitian Stanley dkk. 2008 untuk setiap kriteria. Pada akhirnya skor dari kriteria kualitatif tersebut dilakukan pengujian perbedaan antara pemerintah daerah di Pulau Jawa dengan luar Jawa serta hubungan dengan total penerimaan daerah.

Populasi dalam penelitian ini adalah Pemerintah Kabupaten dan Kota se-Indonesia. Pemilihan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Adapun penggunaan metode *purposive sampling* dalam penelitian ini adalah pemerintah kabupaten/kota yang memiliki kriteria sebagai berikut:

- a) Pemerintah kabupaten/kota yang ada di wilayah Republik Indonesia dan mempublikasikan laporan keuangan audit secara konsisten dan lengkap tahun 2022.
- b) Periode laporan keuangan berakhir setiap tanggal 31 Desember.
- c) Pemerintah kabupaten/kota yang menerbitkan laporan keuangan tahunan dipublikasikan oleh www.bpk.go.id, media cetak, dan situs *website* pemerintah kabupaten/kota tersebut.
- d) Pemerintah kabupaten/kota yang menerbitkan laporan keuangan tahunan yang disajikan secara lengkap memenuhi Standar Akuntansi Pemerintah (terdapat neraca, laporan operasional, laporan realisasi anggaran, laporan arus kas, laporan perubahan saldo anggaran lebih, laporan perubahan ekuitas dan catatan atas laporan keuangan).

Tahun 2022 dipilih oleh peneliti disebabkan adanya Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) No. 77 tahun 2020 mengenai Pengelolaan Keuangan Daerah dimana setiap pemerintah kabupaten/kota diwajibkan membuat 7 (tujuh) laporan tersebut di atas sehingga prinsip akuntabilitas menjadi suatu hal yang sangat penting.

Oleh karena itu, populasi dari penelitian ini adalah seluruh pemerintah daerah (kabupaten/kotamadya) yang ada di Indonesia. Sampel pada riset ini yang dipilih oleh peneliti adalah 25 pemerintah daerah (kabupaten/kotamadya) masing-masing baik di Pulau Jawa dan Luar Jawa yang telah memiliki kriteria tertentu terutama terkait dengan *accountability disclosures*.

Teknik Pengumpulan Data

Penelitian ini menggunakan data sekunder yang diperoleh melalui Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), internet/website, Badan Pusat Statistik (BPS), Ditjen BAKD, dan Kementerian Dalam Negeri. Teknik pengumpulan data yang dilakukan oleh peneliti adalah dengan cara mengumpulkan informasi terkait APBD, laporan tahunan, laporan keuangan tahunan (neraca, laporan realisasi anggaran, laporan arus kas, laporan operasional, laporan perubahan saldo anggaran lebih, laporan perubahan ekuitas, dan catatan atas

laporan keuangan) pemerintah kabupaten/kota di Pulau Jawa dan Luar Jawa dengan total 100 kabupaten/kota dan provinsi.

Instrumen Penelitian

Instrumen penelitian menggunakan data Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD), laporan tahunan, neraca, laporan arus kas, laporan realisasi anggaran, dan catatan atas laporan keuangan tahun 2022 dari setiap pemerintah kabupaten/kotamadya di Pulau Jawa dan Luar Jawa. Selanjutnya dilakukan pengkodean ke dalam kriteria rangking kualitatif dengan skala 1 – 5 untuk setiap kriteria dan dibuat pembobotan untuk hasil nilai tersebut dari tahun 2022.

Pengujian Penelitian

Pada penelitian ini peneliti menggunakan kriteria rangking kualitatif untuk mewakili indeks APD dengan skor 1 – 5 tiap kriterianya yang telah dikembangkan Marston dkk. 1991 dan dikembangkan oleh Ryan dkk. 2002 serta Stanley dkk. 2008. Kemudian hasil dari rangking tersebut dilakukan pembobotan sesuai dengan bobot indeks APD yang telah ditentukan oleh peneliti. Pada akhirnya peneliti menguji perbedaan *accountability disclosures* pemerintah daerah yang ada di pulau Jawa dengan luar pulau Jawa dengan menggunakan pengujian independent *t-test sample*. Selain itu, peneliti juga menggunakan pengujian korelasi antara skor indeks *accountability disclosures* pemerintah daerah dengan total penerimaan pemerintah daerah menggunakan korelasi *Spearman-Rho* untuk tahun 2022.

Hasil dan Pembahasan

Analisis Data

Data yang diperoleh pada penelitian ini terbagi menjadi 2 wilayah, yaitu kabupaten/kota yang berada di Pulau Jawa dan Luar Pulau Jawa. Masing-masing dari wilayah tersebut sejumlah 50 kabupaten/kota, sehingga total sejumlah 100 kabupaten/kota di Indonesia seperti tertera pada Tabel 1.

Data yang diperoleh selanjutnya dilakukan pengukuran menggunakan skala yang sudah ditentukan sebagai *Modified Accountability Disclosure* yang menunjukkan seberapa akuntabel kabupaten/kota tersebut dianalisis dari penyajian laporan keuangannya.

Perdana, Firman, Purnama, Sofie & Yulianto
Pengungkapan Akuntabilitas pada Pemerintah Daerah di Indonesia

Tabel 1 Daftar Kabupaten/Kota

No	Nama Kabupaten/Kota	
	Pulau Jawa	Pulau Luar Jawa
1	Kota Denpasar	Kota Makassar
2	Kota Yogyakarta	Kota Pangkal Pinang
3	Kabupaten Purworejo	Kota Subulussaalam
4	Kabupaten Cianjur	Kabupaten Sabu Raijua
5	Kabupaten Bangkalan	Kabupaten Nduga
6	Kota Tangerang Selatan	Kota Banda Aceh
7	Kota Surabaya	Kabupaten Solok
8	Kota Yogyakarta	Kabupaten Kampar
9	Kota Surakarta	Kota Pagar Alam
10	Kabupaten Ciamis	Kabupaten Bima
11	Kabupaten Garut	Kota Mataram
12	Kota Tasikmalaya	Kabupaten Manggarai Barat
13	Kabupaten Tasikmalaya	Kota Kupang
14	Kabupaten Cilacap	Kabupaten Tanah Bumbu
15	Kabupaten Wonogiri	Kota Bontang
16	Kabupaten Pacitan	Kabupaten Nunukan
17	Kabupaten Sumenep	Kota Palu
18	Kabupaten Tuban	Kabupaten Wakatobi
19	Kota Madiun	Kabupaten Boalemo
20	Kota Malang	Kabupaten Mamuju Tengah
21	Kota Probolinggo	Kota Ambon
22	Kota Cilegon	Kabupaten Buru
23	Kabupaten Pangandaran	Kota Jayapura
24	Kota Bandung	Kabupaten Merauke
25	Kabupaten Bantul	Kabupaten Maybrat

Tabel 2 Karakteristik Kualitatif untuk Laporan Keuangan Kabupaten/Kota di Pulau Jawa

No	Kota/Kabupaten	Relevansi	Faithfull Representation			Understandability			Comparability	Timeliness
			R1	F1	F2	F3	U1	U2		
1	Kota Denpasar	1	2	3	5	4	3	4	3	5
2	Kota Yogyakarta	1	2	3	5	4	3	4	3	5
3	Kabupaten Purworejo	1	2	3	5	4	3	4	3	5
4	Kabupaten Cianjur	1	2	3	5	4	3	4	3	5
5	Kabupaten Bangkalan	1	2	3	5	4	3	4	3	5
6	Kota Tangerang Selatan	1	2	2	5	2	3	4	3	5
7	Kota Surabaya	1	2	2	5	2	3	4	3	5
8	Kota Yogyakarta	1	2	2	5	2	3	4	3	5
9	Kota Surakarta	1	2	2	5	2	3	4	3	5
10	Kabupaten Ciamis	1	3	3	5	2	3	4	3	5
11	Kabupaten Garut	1	3	3	5	4	3	4	3	5
12	Kota Tasikmalaya	1	2	2	5	2	3	4	3	5
13	Kabupaten Tasikmalaya	3	3	3	5	2	3	4	3	5
14	Kabupaten Cilacap	1	2	2	5	3	3	4	3	5
15	Kabupaten Wonogiri	1	2	2	5	2	3	4	3	5
16	Kabupaten Pacitan	1	2	2	5	4	3	4	3	5
17	Kabupaten Sumenep	1	2	3	5	4	3	4	3	5
18	Kabupaten Tuban	1	2	2	5	3	3	4	3	5
19	Kota Madiun	1	2	2	5	3	3	4	3	5
20	Kota Malang	1	2	2	5	3	3	4	3	5
21	Kota Probolinggo	1	2	2	5	4	3	4	3	5
22	Kota Cilegon	1	2	2	5	3	3	4	3	5
23	Kabupaten Pangandaran	1	2	3	4	4	3	4	3	5
24	Kota Bandung	1	2	2	4	3	3	4	3	5
25	Kabupaten Bantul	1	2	3	5	2	3	4	3	5

Berdasarkan hasil analisis data karakteristik kualitatif untuk laporan keuangan kabupaten/kota di Pulau Jawa pada Tabel 2 menunjukkan bahwa hampir seluruh kabupaten/kota telah memenuhi relevansi, penyajian wajar, dapat atau mudah dipahami, dapat diperbandingkan, dan memiliki ketepatanwaktuan dalam penyajian. Sedangkan untuk Tabel 3, pengungkapan non-keuangan menunjukkan nilai yang hampir sama untuk seluruh kabupaten/kota di Pulau Jawa.

Tabel 3 Karakteristik Kualitatif untuk Pengungkapan Non-Keuangan Kabupaten/Kota di Pulau Jawa

No	Kota/Kabupaten	Relevansi		Faithfull Representation			Understandability			Comparability	
		R1	R2	F1	F2	F3	U1	U2	U3	C1	C2
1	Kota Denpasar	1	1	2	1	1	3	1	4	1	4
2	Kota Yogyakarta	1	2	2	1	1	3	1	4	1	4
3	Kabupaten Purworejo	1	5	2	1	1	3	1	4	1	4
4	Kabupaten Cianjur	1	2	2	1	1	3	3	4	1	4
5	Kabupaten Bangkalan	1	1	2	1	1	3	1	4	1	4
6	Kota Tangerang Selatan	1	2	3	1	2	2	1	4	1	4
7	Kota Surabaya	1	3	2	1	1	2	1	4	1	4
8	Kota Yogyakarta	1	3	2	1	1	2	1	4	1	4
9	Kota Surakarta	1	3	2	1	2	2	1	4	1	4
10	Kabupaten Ciamis	1	1	2	1	1	2	1	4	1	4
11	Kabupaten Garut	1	1	3	1	1	4	1	4	1	4
12	Kota Tasikmalaya	1	2	2	1	1	2	1	4	1	4
13	Kabupaten Tasikmalaya	1	3	2	1	1	2	2	4	2	4
14	Kabupaten Cilacap	1	2	2	1	1	3	1	4	1	4
15	Kabupaten Wonogiri	1	2	2	1	1	2	1	4	1	4
16	Kabupaten Pacitan	1	3	2	1	1	4	3	4	1	4
17	Kabupaten Sumenep	1	3	2	1	1	4	5	4	1	4
18	Kabupaten Tuban	1	4	3	1	2	3	1	4	1	4
19	Kota Madiun	1	3	2	1	2	3	4	4	1	4
20	Kota Malang	1	3	3	1	1	3	1	4	1	4
21	Kota Probolinggo	1	2	2	1	1	4	1	4	1	4
22	Kota Cilegon	1	4	3	1	1	3	3	4	1	4
23	Kabupaten Pangandaran	1	3	3	1	2	4	5	4	1	4
24	Kota Bandung	1	2	2	1	1	3	1	4	1	4
25	Kabupaten Bantul	1	4	3	1	1	2	1	4	1	4

Adapun untuk kabupaten/kota yang ada di luar Pulau Jawa berdasarkan Tabel 4 dan Tabel 5 menunjukkan bahwa terdapat beberapa daerah yang masih belum memenuhi karakteristik kualitatif baik untuk laporan keuangan maupun pengungkapan non-keuangan.

Tabel 4 Karakteristik Kualitatif untuk Pengungkapan Laporan Keuangan Kabupaten/Kota di Pulau Luar Jawa

No	Kota/Kabupaten	Relevansi		Faithfull Representation			Understandability			Comparability		
		R1	R2	F1	F2	F3	U1	U2	U3	C1	C2	C3
1	Kota Makassar	1	1	2	1	1	3	5	4	1	4	1
2	Kota Pangkal Pinang	1	3	2	1	1	3	2	4	1	4	3
3	Kota Subulussaalam	1	1	2	1	1	3	5	4	1	4	1
4	Kabupaten Sabu Raijua	1	2	2	1	1	3	2	4	1	4	4
5	Kabupaten Nduga	1	2	2	1	1	3	1	4	1	4	1
6	Kota Banda Aceh	1	4	2	1	1	3	1	4	1	4	1
7	Kabupaten Solok	1	1	2	1	1	3	1	4	1	4	1
8	Kabupaten Kampar	1	1	2	1	1	4	1	4	1	4	1
9	Kota Pagar Alam	1	1	2	1	1	4	2	4	1	4	1
10	Kabupaten Bima	1	1	2	1	1	3	1	4	1	4	1
11	Kota Mataram	1	4	4	1	1	3	3	4	1	4	1
12	Kabupaten Manggarai Barat	1	3	2	1	1	3	1	4	1	4	1
13	Kota Kupang	1	5	2	1	1	4	2	4	1	4	4
14	Kabupaten Tanah Bumbu	1	2	2	1	1	3	1	4	1	4	1
15	Kota Bontang	1	2	2	1	1	3	1	4	1	4	1
16	Kabupaten Nunukan	1	2	2	1	1	2	2	4	1	4	2
17	Kota Palu	1	2	2	1	1	3	2	4	1	4	1
18	Kabupaten Wakatobi	1	4	4	1	1	4	1	4	1	4	1
19	Kabupaten Boalemo	1	2	2	1	1	3	1	4	1	4	1
20	Kabupaten Mamuju Tengah	1	2	2	1	2	4	1	3	1	4	1
21	Kota Ambon	1	3	3	1	1	3	1	3	1	4	1
22	Kabupaten Buru	1	3	2	1	1	4	1	4	1	4	1
23	Kota Jayapura	1	2	2	1	1	3	3	4	1	4	1
24	Kabupaten Merauke	1	2	2	1	1	4	1	4	1	4	2
25	Kabupaten Maybrat	1	2	2	1	1	3	1	4	1	4	1

Tabel 5 Karakteristik Kualitatif untuk Pengungkapan Non-Keuangan Kabupaten/Kota di Pulau Luar Jawa

No	Kota/Kabupaten	Relevansi			Faithfull Representation			Understandability			Comparability		
		R1	R2	F1	F2	F3	U1	U2	U3	C1	C2	C3	
1	Kota Makassar	1	1	2	1	1	3	5	4	1	4	1	
2	Kota Pangkal Pinang	1	3	2	1	1	3	2	4	1	4	3	
3	Kota Subulussaalam	1	1	2	1	1	3	5	4	1	4	1	
4	Kabupaten Sabu Raijua	1	2	2	1	1	3	2	4	1	4	4	
5	Kabupaten Nduga	1	2	2	1	1	3	1	4	1	4	1	
6	Kota Banda Aceh	1	4	2	1	1	3	1	4	1	4	1	
7	Kabupaten Solok	1	1	2	1	1	3	1	4	1	4	1	
8	Kabupaten Kampar	1	1	2	1	1	4	1	4	1	4	1	
9	Kota Pagar Alam	1	1	2	1	1	4	2	4	1	4	1	
10	Kabupaten Bima	1	1	2	1	1	3	1	4	1	4	1	
11	Kota Mataram	1	4	4	1	1	3	3	4	1	4	1	
12	Kabupaten Manggarai Barat	1	3	2	1	1	3	1	4	1	4	1	
13	Kota Kupang	1	5	2	1	1	4	2	4	1	4	4	
14	Kabupaten Tanah Bumbu	1	2	2	1	1	3	1	4	1	4	1	
15	Kota Bontang	1	2	2	1	1	3	1	4	1	4	1	
16	Kabupaten Nunukan	1	2	2	1	1	2	2	4	1	4	2	
17	Kota Palu	1	2	2	1	1	3	2	4	1	4	1	
18	Kabupaten Wakatobi	1	4	4	1	1	4	1	4	1	4	1	
19	Kabupaten Boalemo	1	2	2	1	1	3	1	4	1	4	1	
20	Kabupaten Mamuju Tengah	1	2	2	1	2	4	1	3	1	4	1	
21	Kota Ambon	1	3	3	1	1	3	1	3	1	4	1	
22	Kabupaten Buru	1	3	2	1	1	4	1	4	1	4	1	
23	Kota Jayapura	1	2	2	1	1	3	3	4	1	4	1	
24	Kabupaten Merauke	1	2	2	1	1	4	1	4	1	4	2	
25	Kabupaten Maybrat	1	2	2	1	1	3	1	4	1	4	1	

Pembahasan

Berdasarkan hasil tabulasi data di Tabel 2 dan 4 menunjukkan perbedaan yang cukup signifikan antara kabupaten/kota di Pulau Jawa dan Luar Jawa. Hal ini dapat dilihat dari nilai relevansi yang sebagian dinilai di atas "1" untuk Kota Subulussaalam, Kota Banda Aceh, Kabupaten Bima, Kabupaten Mamuju Tengah, Kota Ambon, dan Kabupaten Buru untuk yang ada di luar Pulau Jawa, sedangkan untuk Pulau Jawa hanya Kabupaten

Tasikmalaya. Begitupun dengan 4 (empat) ukuran kualitatif lain di penyajian laporan keuangan. Sebagian kabupaten/kota di luar Pulau Jawa masih belum memenuhi karakteristik kualitatif atas penyajian laporan keuangan baik dari sisi relevansi, penyajian wajar, dapat atau mudah dipahami, dapat dibandingkan, serta ketepatanwaktuan.

Sementara berdasarkan Tabel 3 dan 5 sebagai perbandingan pengungkapan non-keuangan antara kabupaten/kota di Pulau Jawa dan luar Jawa menunjukkan bahwa cukup berimbang antara hasil pengukuran karakteristik kualitatif. Selanjutnya untuk menjawab hipotesis 1 akan dilakukan pengujian *independent t-test sample* dan untuk hipotesis 2 menggunakan uji korelasi *Spearman-Rho*.

Tabel 6 Hasil *independent t-test sample*

	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
<i>Equal variances assumed</i>	0,183	0,698	3,915	99	0,000	3,731	0,933	1,190	4,417
<i>Equal variances not assumed</i>			3,915	98,561	0,000	3,731	0,930	1,190	4,417

Berdasarkan output pada Tabel 6 diperoleh nilai Sig. (2-tailed) sebesar $0.000 < 0.05$, maka dapat disimpulkan terdapat perbedaan rata-rata karakteristik kualitatif laporan keuangan antara kabupaten/kota di Pulau Jawa dengan luar Pulau Jawa. Hal ini memperkuat hasil analisis deskriptif sebelumnya yang menunjukkan bahwa masih terdapat beberapa kabupaten/kota di luar Pulau Jawa yang belum memenuhi karakteristik kualitatif laporan keuangan. Sehingga dapat menjawab hipotesis 1 (H_1) bahwa terdapat perbedaan *accountability disclosures* pemerintah daerah di pulau Jawa dan luar Pulau Jawa. Dalam konteks teori akuntabilitas yang dikemukakan oleh Robert (1991), penelitian ini menemukan bahwa terdapatnya perbedaan di pemerintah daerah Pulau Jawa dan luar Pulau Jawa merupakan bentuk *individualising accountability*, yaitu akuntabilitas yang muncul dari tekanan sistemik dan hierarkis yang lebih kuat di wilayah dengan infrastruktur dan akses informasi yang lebih seperti Pulau Jawa.

Tabel 7 Hasil Uji *Spearman's- Rho*

		<i>Accountability Disclosure</i>	Penerimaan Pemerintah Daerah
<i>Accountability Disclosure</i>	Correlation	1,000	0,127**
	Coefficient	1000	0,727**
	Sig. (2-tailed)	100	100
Penerimaan Pemerintah Daerah	Correlation	1000	0,727**
	Coefficient	-	0,139
	Sig. (2-tailed)	100	100

Dari output Tabel 7 diperoleh nilai Sig. (2-tailed) sebesar $0.139 > 0.05$. Hal ini menunjukkan tidak terdapat hubungan antara *accountability disclosure* dengan penerimaan kabupaten/kota baik di Pulau Jawa maupun luar Pulau Jawa. Sehingga dapat diambil kesimpulan bahwa hipotesis 2 (H_2) tidak diterima dengan kata lain penerimaan

kabupaten/kota yang tinggi ataupun rendah tidak memiliki hubungan secara langsung terhadap *accountability disclosure* yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah kabupaten/kota. Artinya, baik pemerintah daerah dengan penerimaan tinggi maupun rendah tidak menunjukkan perbedaan signifikan dalam tingkat pengungkapan akuntabilitas dalam laporan keuangannya. Hal ini kemungkinan disebabkan karena *accountability disclosure* merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari kewajiban (*mandatory*) atas penyajian laporan keuangan yang setiap periode dilakukan oleh kabupaten/kota di Indonesia.

Dalam konteks penelitian ini, *accountability disclosure* terlepas dari besarnya atau kecilnya penerimaan daerah menunjukkan praktik akuntabilitas yang masih lebih condong pada formalitas administratif yang bersifat individualistik dan terstandarisasi daripada akuntabilitas yang tumbuh dari refleksi atas relasi sosial dan tanggungjawab jawab kepada masyarakat luas. Dengan demikian, hasil penelitian ini memperkuat Teori Akuntabilitas (Robert 1991) bahwa praktik akuntabilitas modern cenderung menekankan pada dimensi *visibility* (keterlihatan) dan pelaporan bukan pada keterlibatan langsung dalam membangun relasi yang saling partisipatif dan mengonfirmasi antara pemerintah dan masyarakat. Hal ini menjelaskan mengapa pemerintah meskipun berbeda kapasitas fiskalnya tetap menunjukkan pola pengungkapan akuntabilitas yang relatif homogen karena lebih didorong oleh regulasi daripada kesadaran reflektif atas peran sosialnya.

Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis yang telah dilakukan, penelitian ini menghasilkan beberapa temuan utama. Pertama, terdapat perbedaan rata-rata karakteristik kualitatif laporan keuangan antara pemerintah kabupaten/kota di Pulau Jawa dan luar Pulau Jawa. Hasil ini memperkuat temuan pada analisis deskriptif sebelumnya, yang menunjukkan bahwa sebagian pemerintah kabupaten/kota di luar Pulau Jawa belum sepenuhnya memenuhi unsur karakteristik kualitatif dalam penyajian laporan keuangannya, sebagaimana yang dipersyaratkan dalam standar akuntansi pemerintahan. Sejalan dengan pandangan Roberts (1991) tentang *individualising accountability* bahwa mendorong terbentuknya sistem akuntabilitas yang lebih formal dan struktur. Dalam hal ini, pemerintah daerah di Pulau Jawa cenderung lebih terdorong untuk memenuhi standar pelaporan sebagai respons terhadap ekspektasi publik. Kedua, penelitian ini tidak menemukan adanya hubungan yang signifikan antara *accountability disclosure* dan total penerimaan pemerintah kabupaten/kota, baik yang berada di Pulau Jawa maupun di luar Pulau Jawa. Temuan ini mengindikasikan bahwa tingginya atau rendahnya penerimaan daerah tidak serta-merta memengaruhi sejauh mana pemerintah daerah menyajikan informasi akuntabilitas dalam laporan keuangan mereka. Dengan demikian, pengungkapan akuntabilitas lebih bersifat normatif dan tidak tergantung pada kapasitas fiskal suatu daerah. Ketiga, *accountability disclosure* merupakan komponen wajib (*mandatory*) dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah sebagaimana diatur dalam regulasi nasional. Oleh karena itu, seluruh pemerintah kabupaten/kota di Indonesia memiliki kewajiban untuk melaporkan aspek-aspek akuntabilitas dalam laporan keuangannya secara periodik, tanpa memandang perbedaan geografis maupun tingkat pendapatan daerah.

Adapun beberapa rekomendasi yang dapat menjadi pertimbangan bagi penelitian selanjutnya. Pertama, peneliti selanjutnya disarankan untuk memperluas cakupan tahun penelitian guna melakukan analisis komparatif antar tahun. Hal ini bertujuan untuk melihat konsistensi pengungkapan akuntabilitas serta tren perbaikan karakteristik kualitatif laporan keuangan dari waktu ke waktu. Kedua, metode penelitian selanjutnya dapat diperluas dengan menggunakan pendekatan kualitatif, seperti wawancara mendalam (*in-depth interviews*) atau diskusi kelompok terfokus (*focus group discussion*). Pendekatan ini dapat memperkaya pemahaman atas konteks pengungkapan akuntabilitas yang tidak dapat sepenuhnya dijelaskan melalui data kuantitatif. Dengan demikian, hasil penelitian akan lebih komprehensif dan mampu menangkap aspek sosial serta budaya organisasi yang memengaruhi praktik pelaporan di pemerintah daerah.

Daftar Pustaka

- Cameron, J., & Guthrie, J. (1993). External annual reporting by an Australian university: Changing patterns. *Financial Accountability and Management*, 9(1), 1–15.
- Collins, W., Keenan, D., & Lapsley, I. (1991). *Local authority financial accounting – Communication sophistry or obfuscation*. The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.
- Cooper, R. D., & Schindler, P. S. (2008). *Business research methods* (10th ed.). McGraw-Hill.
- Daniels, J. D., & Daniels, C. (1991). Municipal financial report: What users want. *Journal of Accounting and Public Policy*, 10(1), 15–38. [https://doi.org/10.1016/0278-4254\(91\)90018-E](https://doi.org/10.1016/0278-4254(91)90018-E)
- Halim, A. (2007). *Akuntansi keuangan daerah* (Edisi 3). Penerbit Salemba Empat.
- Hassan, O., & Marston, C. (2010). Disclosure measurement in the empirical accounting literature: A review article. *Economic and Finance Working Paper Series*, Brunel University West London. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1640598>
- Hyndman, N., & Anderson, R. (1995). The use of performance information in external reporting: An empirical study of UK executive agencies. *Financial Accountability and Management*, 11(1), 1–17. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.1995.tb00393.x>
- Juliyanti, W. (2023a). Akuntabilitas publik dan pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) di Indonesia. *Reviu Akuntansi, Manajemen dan Bisnis (RAMBIS)*, 3(1), 1–17. <https://doi.org/10.35912/rambis.v3i1.2006>
- Juliyanti, W. (2023b). Studi deskriptif: Determinan teknologi, informasi dan komunikasi dalam pengungkapan LKPD di Indonesia. *Studi Akuntansi, Keuangan, dan Manajemen*, 2(2), 121–134. <https://doi.org/10.35912/sakman.v2i2.1670>
- LAN, & BPKP. (2000). *Akuntabilitas dan good governance*. Lembaga Administrasi Negara.
- Lapsley, I. (1992). User needs and financial reporting: A comparative study local authorities and the National Health Service. *Financial Accountability and Management*, 8(4), 281–297.
- Mahsun, M., Sulistyowati, F., & Purwanugraha, H. A. (2007). *Akuntansi sektor publik*. BPFPE Yogyakarta.
- Marston, C., & Shrivs, P. (1991). The use of disclosure indices in accounting research: A review article. *British Accounting Review*, 23, 195–210.
- Nordiawan, D. (2009). *Akuntansi pemerintahan*. Penerbit Salemba Empat.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.

Perdana, Firman, Purnama, Sofie & Yulianto
Pengungkapan Akuntabilitas pada Pemerintah Daerah di Indonesia

- Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah.
- Pollitt, C. (1990). *Managerialism and the public services: The Anglo-American experience*. Basil Blackwell.
- Roberts, J. (1991). The possibilities of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 16(4), 355–368. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90028-C](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90028-C)
- Rutherford, B. A. (1992). Developing a conceptual framework for central government financial reporting: Intermediate users and indirect control. *Financial Accountability and Management*, 8(4), 265–280.
- Ryan, C., Stanley, T., & Nelson, M. (2002). Accountability disclosures by Queensland local government councils: 1997–1999. *Financial Accountability and Management*, 18(3), 261–289.
- Stanley, T., Jennings, N., & Mack, J. (2008). An examination of the content of community financial reports in Queensland local government authorities. *Financial Accountability and Management*, 24(4), 411–438.
- Weber, R. P. (1987). *Basic content analysis* (Series No. 07-049). Sage.
- Widodo. (2007). Analisis rasio keuangan pada APBD Kabupaten Boyolali. Dalam A. Halim (Ed.), *Akuntansi keuangan daerah* (Edisi 3). Penerbit Salemba Empat.