



**PENGARUH PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN DAERAH,  
AKSESIBILITAS LAPORAN KEUANGAN DAERAH, DAN SISTEM  
AKUNTANSI KEUANGAN DAERAH TERHADAP TRANSPARANSI DAN  
AKUNTABILITAS PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH  
(STUDI PADA SATUAN KERJA PERANGKAT DAERAH KABUPATEN  
JEMBER)**

**SKRIPSI**

**Oleh:**

**MARIA MAGDALENA HESTI KURNIAWATI**

**NIM. 120810301030**

**PROGRAM STUDI STRATA 1 AKUNTANSI  
FAKULTAS EKONOMI  
UNIVERSITAS JEMBER  
2016**



**PENGARUH PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN DAERAH,  
AKSESIBILITAS LAPORAN KEUANGAN DAERAH, DAN SISTEM  
AKUNTANSI KEUANGAN DAERAH TERHADAP TRANSPARANSI DAN  
AKUNTABILITAS PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH  
(STUDI PADA SATUAN KERJA PERANGKAT DAERAH KABUPATEN  
JEMBER)**

**SKRIPSI**

diajukan guna melengkapi tugas akhir dan memenuhi salah satu syarat  
untuk menyelesaikan Program Studi Akuntansi (S1)  
dan mencapai gelar Sarjana Ekonomi

**Oleh:**

**MARIA MAGDALENA HESTI KURNIAWATI**

**NIM. 120810301030**

**PROGRAM STUDI STRATA 1 AKUNTANSI  
FAKULTAS EKONOMI  
UNIVERSITAS JEMBER**

**2016**

## PERSEMBAHAN

Puji Tuhan, skripsi ini saya persembahkan untuk:

1. Orang tua saya yang tercinta, Ibu Kasmiasi dan Bapak Johannes Samidi yang telah mendoakan dan memberi kasih sayang serta pengorbanan dan perjuangannya selama ini;
2. Kedua kakak saya, Devi Kurniawati dan FX. Riza Febri Kurniawan yang selalu memberikan saran, dukungan, dan semangat dalam menyelesaikan skripsi ini;
3. Dosen Pembimbing saya, Kartika SE., M.Sc., Ak. dan Andriana SE., M.Sc., yang terus mendampingi, sabar dalam membimbing serta membantu dengan penuh ketulusan sampai terselesaikannya skripsi ini;
4. Keluarga KKN 23 Desa Sidorejo, Kecamatan Umbulsari, Kabupaten Jember;
5. Almamater Fakultas Ekonomi Universitas Jember yang selalu kubanggakan.

**MOTO**

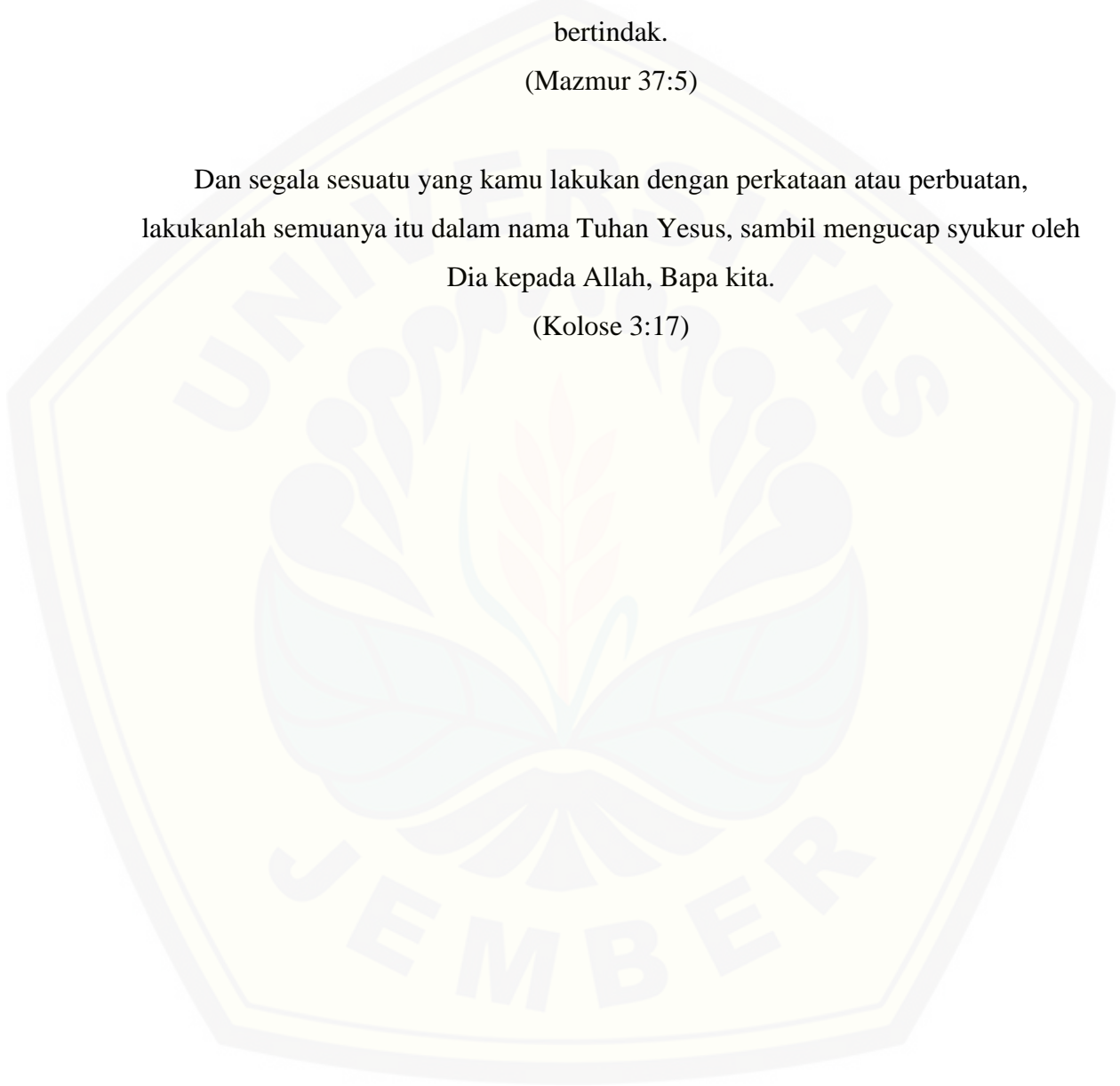
Serahkanlah hidupmu kepada Tuhan dan percayalah kepada-Nya, dan Ia akan bertindak.

(Mazmur 37:5)

Dan segala sesuatu yang kamu lakukan dengan perkataan atau perbuatan, lakukanlah semuanya itu dalam nama Tuhan Yesus, sambil mengucap syukur oleh

Dia kepada Allah, Bapa kita.

(Kolose 3:17)



**PERNYATAAN**

Saya yang bertandatangan di bawah ini :

Nama : Maria Magdalena Hesti Kurniawati

NIM : 120810301030

Judul Skripsi : PENGARUH PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN DAERAH, AKSESIBILITAS LAPORAN KEUANGAN DAERAH, DAN SISTEM AKUNTANSI KEUANGAN DAERAH TERHADAP TRANSPARANSI DAN AKUNTABILITAS PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH (STUDI PADA SATUAN KERJA PERANGKAT DAERAH KABUPATEN JEMBER)

Konsentrasi : Akuntansi Sektor Publik

Menyatakan dengan sesungguhnya bahwa skripsi yang telah saya buat merupakan hasil karya sendiri, kecuali kutipan yang sudah saya sebutkan sumbernya, belum pernah diajukan pada institusi mana pun, dan bukan karya jiplakan. Saya bertanggung jawab atas keabsahan dan kebenaran isinya sesuai dengan sikap ilmiah yang harus dijunjung tinggi.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya, tanpa adanya tekanan dan paksaan dari pihak mana pun serta bersedia mendapat sanksi akademik jika ternyata di kemudian hari pernyataan ini tidak benar.

Jember, 17 Februari 2016

Yang menyatakan,

Maria Magdalena Hesti Kurniawati

NIM. 120810301030

**SKRIPSI**

**PENGARUH PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN DAERAH,  
AKSESIBILITAS LAPORAN KEUANGAN DAERAH, DAN SISTEM  
AKUNTANSI KEUANGAN DAERAH TERHADAP TRANSPARANSI DAN  
AKUNTABILITAS PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH  
(STUDI PADA SATUAN KERJA PERANGKAT DAERAH KABUPATEN  
JEMBER)**

**Oleh:**

**MARIA MAGDALENA HESTI KURNIAWATI**

**NIM. 120810301030**

**Pembimbing:**

**Dosen Pembimbing Utama : Kartika S.E., M.Sc, Ak.**

**Dosen Pembimbing Anggota : Andriana S.E, M.Sc**

**TANDA PERSETUJUAN SKRIPSI**

Judul skripsi : Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah, Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah, Dan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Transparansi Dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah (Studi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Jember)

Nama Mahasiswa : Maria Magdalena Hesti Kurniawati

N I M : 120810301030

Jurusan : S1 AKUNTANSI

Tanggal Persetujuan : 17 Februari 2016

*Yang Menyetujui,*

Pembimbing I,

Pembimbing II,

Kartika S.E., M.Sc, Ak.

NIP. 198202072008122002

Andriana S.E, M.Sc

NIP. 198209292010122002

*Mengetahui,*

Ketua Program Studi

S1 Akuntansi,

Dr. Muhammad Miqdad., SE., M.M., Ak.

NIP. 197107271995121001

**PENGESAHAN**

**JUDUL SKRIPSI**

**PENGARUH PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN DAERAH,  
AKSESIBILITAS LAPORAN KEUANGAN DAERAH, DAN SISTEM  
AKUNTANSI KEUANGAN DAERAH TERHADAP TRANSPARANSI DAN  
AKUNTABILITAS PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH  
(Studi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Jember)**

Yang dipersiapkan dan disusun oleh:

Nama : Maria Magdalena Hesti Kurniawati

NIM : 120810301030

Jurusan : Akuntansi

Telah dipertahankan di depan panitia penguji pada tanggal:

7 Maret 2016

Dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima sebagai kelengkapan guna memperoleh Gelar Sarjana Ekonomi pada Fakultas Ekonomi Universitas Jember.

Susunan Panitia Penguji

Ketua : \_\_\_\_\_ (.....)  
NIP

Sekretaris : \_\_\_\_\_ (.....)  
NIP

Anggota : \_\_\_\_\_ (.....)  
NIP

Mengetahui/ Menyetujui  
Universitas Jember  
Dekan

Dr. M. Fathorrazi, SE, M.Si.  
NIP 19630614 199002 1 001



**Maria Magdalena Hesti Kurniawati**

Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Jember

## **Abstrak**

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh penyajian laporan keuangan daerah, aksesibilitas laporan keuangan daerah dan sistem akuntansi keuangan daerah terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Teknik sampling yang digunakan dalam penelitian ini adalah *purposive sampling* dengan kriteria pegawai akuntansi/penatausahaan keuangan memiliki masa kerja lebih dari 1 tahun. Penelitian ini menggunakan data primer yang diperoleh dari jawaban responden atas kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini. Metode analisis data dalam penelitian ini menggunakan Statistik deskriptif, Uji Kualitas Data, Uji Asumsi Klasik, dan Metode Analisis Linier Berganda terdiri dari Koefisien Determinasi ( $R^2$ ), Uji F, serta Uji t. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penyajian laporan keuangan daerah, aksesibilitas laporan keuangan daerah, dan sistem akuntansi keuangan daerah berpengaruh positif terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Hal ini menyebabkan semakin baik penyajian laporan keuangan daerah, semakin mudah akses terhadap laporan keuangan daerah, serta semakin baik penerapan sistem akuntansi keuangan daerah akan mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah yang lebih baik.

**Kata Kunci:** Penyajian Laporan Keuangan Daerah, Aksesibilitas, Sistem Akuntansi Keuangan Daerah, Transparansi Dan Akuntabilitas.

**Maria Magdalena Hesti Kurniawati**

*Accounting Department, Economic Faculty, Jember University*

## ***Abstract***

*This research was intended to know and analyze the effect of financial statements presentation, financial statements accessibility and regional financial accounting systems to transparency and accountability regional financial management. The sampling method used in this research was purposive sampling with the criteria of accounting staff or financial administration has a working time more than a year. This research used primary data from the respondents' answers based on the questionnaire provided. The data analysis method used in this research was descriptive statistic, data quality test, classic assumption test, and multiple linear regression method consisting coefficient of determination ( $R^2$ ), F test, and t test. The research result showed that financial statements presentation, financial statements accessibility and regional financial accounting systems gave a positive effect to transparency and accountability regional financial management. This caused the better financial statements presentation create the easier access to the financial statements, also the better regional financial accounting system application will create a better transparency and accountability regional financial management.*

***Key words:*** *financial statements presentation, accessibility, regional financial accounting systems, transparency and accountability*

## RINGKASAN

**Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah, Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah, dan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah (Studi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Jember).** Maria Magdalena Hesti Kurniawati; 120810301030; 2016; 126 Halaman; Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Jember.

Akuntansi sektor publik merupakan sistem akuntansi yang dipakai oleh lembaga-lembaga publik sebagai salah satu pertanggungjawaban kepada masyarakat. Sekarang perhatian semakin besar terhadap praktek akuntansi yang dilakukan oleh lembaga-lembaga publik, baik akuntansi sektor pemerintahan maupun lembaga publik non pemerintah. Lembaga publik mendapat tuntutan dari masyarakat untuk dikelola secara akuntabilitas dan transparan. Laporan keuangan dari instansi pemerintahan merupakan salah satu bentuk dari pertanggungjawaban untuk menciptakan akuntabilitas dan transparansi di pemerintahan pusat, provinsi maupun daerah. Akuntabilitas dan transparansi telah ditetapkan oleh peraturan pemerintah sejak tahun 1997 (Mahmudi, 2010).

Sejalan dengan pelaksanaan pemerintahan daerah dalam Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah, kita semua menginginkan terwujudnya *good governance* pada penyelenggaraan pemerintahan daerah. Salah satu upaya untuk mewujudkan *good governance* adalah dengan meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan Negara. Upaya transparansi ini bisa dilakukan melalui pelaksanaan akuntansi dan pembuatan laporan keuangan. Dengan diterbitkannya Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik, maka informasi laporan keuangan juga harus dipublikasikan agar masyarakat selaku *stakeholders* mengetahui dan bisa melakukan analisa yang diperlukan dalam rangka mengevaluasi kinerja (Mahmudi, 2010). Salah satu upaya

konkret untuk mewujudkan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara adalah penyampaian laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah yang memenuhi prinsip tepat waktu dan disusun dengan mengikuti standar akuntansi pemerintahan yang telah diterima secara umum.

Namun pada era sekarang transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan masih belum optimal (Nurmuthmainnah, 2015). Dilihat dari hal penyajian laporan keuangan saja, masih banyak daerah yang mendapat opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), *disclamer*, dan Tidak Wajar (TW). Oleh karena itu, diperlukannya perbaikan-perbaikan terhadap struktur, prosedur dan sumberdaya dalam penyusunan laporan keuangan, serta penyusunan laporan keuangan daerah yang harus sesuai dengan standar akuntansi pemerintah daerah agar terciptanya transparansi dan akuntabilitas keuangan daerah untuk mencapai *good governance*.

Cara yang ditempuh untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan adalah dengan mengharuskan pemerintah untuk menyusun suatu laporan keuangan yang dilakukan dengan melaksanakan kegiatan akuntansi keuangan daerah. Agar transparansi dan akuntabilitas dapat terjamin, diperlukan suatu sistem akuntansi yang baik, sistem tersebut dijalankan melalui Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (SAKD). Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (SAKD) merupakan keharusan bagi pemerintah daerah sesuai dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007. Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (SAKD) yang transparan dan akuntabel diharapkan mampu mewujudkan pengelolaan keuangan pemerintah daerah yang lebih bertanggung jawab, jujur, dan adil.

Akuntabilitas yang efektif tergantung kepada akses publik terhadap laporan keuangan yang dapat dibaca dan dipahami. Aksesibilitas laporan keuangan merupakan kemudahan bagi seseorang untuk memperoleh informasi mengenai laporan keuangan. Pemerintah daerah harus mampu memberikan kemudahan akses bagi para pengguna laporan keuangan, tidak hanya kepada lembaga legislatif dan badan pengawasan tetapi juga kepada masyarakat yang telah memberikan kepercayaan kepada pemerintah daerah untuk mengelola dana publik.

Penelitian ini merupakan jenis penelitian kuantitatif. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh penyajian laporan keuangan daerah, aksesibilitas laporan keuangan daerah dan sistem akuntansi keuangan daerah terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Penelitian ini dilakukan dengan mengambil objek pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Jember.

Populasi dalam penelitian ini adalah pegawai bagian akuntansi/penatausahaan keuangan pada SKPD di Kabupaten Jember. Teknik sampling yang digunakan dalam penelitian ini adalah *purposive sampling*. *Purposive sampling* yaitu teknik mengambil sampel dengan pertimbangan tertentu. Sampel dalam penelitian ini adalah pegawai bagian akuntansi / penatausahaan keuangan yang masa kerjanya lebih dari 1 tahun pada SKPD di Kabupaten Jember. Kriteria dari sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah responden yang ikut terlibat dalam proses pengelolaan keuangan, memahami penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dalam pembuatan Laporan Keuangan, memahami penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah, dan telah bekerja pada bidang tersebut minimal satu tahun.

Data yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh langsung dari responden yaitu pegawai bagian akuntansi/penatausahaan keuangan pada SKPD di Kabupaten Jember. Metode pengumpulan data yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah menggunakan kuesioner. Metode analisis data dalam penelitian ini menggunakan Statistik Deskriptif, Uji Kualitas Data, Uji Asumsi Klasik, dan Metode Analisis Linier Berganda terdiri dari Koefisien Determinasi ( $R^2$ ), Uji F, serta Uji t.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa penyajian laporan keuangan daerah, aksesibilitas laporan keuangan daerah, dan sistem akuntansi keuangan daerah berpengaruh positif terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Hal ini menyebabkan semakin baik penyajian laporan keuangan daerah, semakin mudah akses terhadap laporan keuangan daerah, serta semakin baik

penerapan sistem akuntansi keuangan daerah akan mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah yang lebih baik.



## PRAKATA

Puji syukur kepada Tuhan Yang Maha Esa atas segala rahmat dan karunia-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi ini yang berjudul “Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah, Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah, dan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah (Studi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Jember)”. Skripsi ini disusun untuk memenuhi salah satu syarat untuk menyelesaikan Pendidikan Sarjana Strata Satu (S1) Jurusan Akuntansi pada Fakultas Ekonomi Universitas Jember.

Penyusunan skripsi ini tidak lepas dari bantuan berbagai pihak. Oleh karena itu, penulis menyampaikan terima kasih kepada:

1. Tuhan Yesus Kristus yang selalu menyertai dan menuntun langkah kehidupan saya hingga akhirnya saya dapat menyelesaikan skripsi ini dengan baik;
2. Dr. Moehammad Fathorrazi, M.Si., selaku Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Jember;
3. Dr. Alwan Sri Kustono, M.Si.,Ak. selaku Ketua Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Jember;
4. Dr. Muhammad Miqdad., SE, MM, Ak., selaku Ketua Program Studi S1 Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Jember;
5. Dr. Alwan Sri Kustono, SE, M.Si, Ak. selaku Dosen Pembimbing Akademik yang telah membimbing saya selama menjadi mahasiswa;
6. Kartika SE., M.Sc., Ak. selaku Dosen Pembimbing I dan Andriana SE., M.Sc. selaku Dosen Pembimbing II yang telah bersedia meluangkan waktu untuk memberikan bimbingan, saran, kritik, dan pengarahan dengan penuh kesabaran dalam penyelesaian skripsi ini;
7. Seluruh Bapak dan Ibu dosen akuntansi beserta staf karyawan di lingkungan Fakultas Ekonomi Universitas Jember;

8. Kedua orang tua saya, Ibu Kasmiati dan Bapak Johannes Samidi yang dengan penuh kesabaran dan ketulusan hati mencurahkan cinta, kasih sayang, dukungan, doa, kritik dan saran dalam penyusunan skripsi ini;
9. Kedua kakak saya yang tersayang, Devi Kurniawati dan FX. Riza Febri Kurniawan;
10. Sahabat-sahabat terbaikku (Wulan Pangestu, Kinanti Amalia, Ines Yuanta, Emyl Rizka, Lusya Clarissa, Shinta Ayu, Inesia Meitasari, Amelia Ika, Hersila Safoni, dan Firdausia Irawanda);
11. Mas Fransiskus Dimas Robby Puji Ariyanto yang selalu memberikan dukungan, semangat, dan doa;
12. Keluarga Kepala Desa Sidorejo, Bapak Asli Supanan yang telah memberikan keluarga kedua, motivasi, dukungan, dan semangat;
13. Keluarga KKN 23 Sidorejo (Mega, Riska, Maulidah, Riris, Ardine, Nofita, Hamdani, dan Syarif) yang telah membagi kenangan berharganya;
14. Teman seperjuangan Akuntansi angkatan 2012 Fakultas Ekonomi Universitas Jember, terima kasih atas kerjasamanya selama ini;
15. Serta kepada semua pihak yang tidak dapat disebutkan satu per satu, penulis mengucapkan terima kasih banyak atas semua bantuan yang diberikan.

Penulis juga menerima segala kritik dan saran dari semua pihak demi kesempurnaan skripsi ini. Akhirnya penulis berharap, semoga skripsi ini dapat bermanfaat.

Jember, 17 Februari 2016

Penulis



**DAFTAR ISI**

	Halaman
<b>HALAMAN JUDUL</b> .....	<b>i</b>
<b>HALAMAN PERSEMBAHAN</b> .....	<b>ii</b>
<b>HALAMAN MOTO</b> .....	<b>iii</b>
<b>HALAMAN PERNYATAAN</b> .....	<b>iv</b>
<b>HALAMAN PEMBIMBING</b> .....	<b>v</b>
<b>HALAMAN PERSETUJUAN SKRIPSI</b> .....	<b>vi</b>
<b>HALAMAN PENGESAHAN</b> .....	<b>vii</b>
<b>ABSTRAK</b> .....	<b>viii</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>ix</b>
<b>RINGKASAN</b> .....	<b>x</b>
<b>PRAKATA</b> .....	<b>xiv</b>
<b>DAFTAR ISI</b> .....	<b>xvi</b>
<b>DAFTAR TABEL</b> .....	<b>xx</b>
<b>DAFTAR GAMBAR</b> .....	<b>xxii</b>
<b>DAFTAR LAMPIRAN</b> .....	<b>xxiii</b>
<b>BAB 1. PENDAHULUAN</b>	
<b>1.1 Latar Belakang Penelitian</b> .....	<b>1</b>
<b>1.2 Rumusan Masalah</b> .....	<b>6</b>
<b>1.3 Tujuan Penelitian</b> .....	<b>7</b>
<b>1.4 Kegunaan Penelitian</b> .....	<b>7</b>
<b>BAB 2. TINJAUAN PUSTAKA</b>	
<b>2.1 Landasan Teori</b> .....	<b>9</b>
2.1.1 Teori Keagenan.....	9
2.1.2 Keuangan Daerah.....	10
2.1.3 Penyajian Laporan Keuangan .....	11
2.1.4 Aksesibilitas Laporan Keuangan .....	15
2.1.5 Sistem Akuntansi Keuangan Daerah .....	16

2.1.6	Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah .....	18
<b>2.2</b>	<b>Penelitian Terdahulu .....</b>	<b>22</b>
<b>2.3</b>	<b>Perumusan Hipotesis .....</b>	<b>24</b>
<b>2.4</b>	<b>Kerangka Konseptual.....</b>	<b>28</b>
<b>BAB 3. METODE PENELITIAN</b>		
<b>3.1</b>	<b>Jenis Penelitian.....</b>	<b>29</b>
<b>3.2</b>	<b>Objek Penelitian.....</b>	<b>29</b>
<b>3.3</b>	<b>Populasi dan Sampel.....</b>	<b>29</b>
<b>3.4</b>	<b>Jenis dan Sumber Data.....</b>	<b>30</b>
<b>3.5</b>	<b>Metode Pengumpulan Data.....</b>	<b>31</b>
<b>3.6</b>	<b>Variabel Penelitian dan Definisi Operasional .....</b>	<b>31</b>
3.6.1	Variabel Penelitian.....	31
3.6.2	Definisi Operasional Variabel .....	31
3.6.2.1	Penyajian Laporan Keuangan Daerah .....	31
3.6.2.2	Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah .....	32
3.6.2.3	Sistem Akuntansi Keuangan Daerah .....	32
3.6.2.4	Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah .....	33
<b>3.7</b>	<b>Skala Pengukuran.....</b>	<b>33</b>
<b>3.8</b>	<b>Metode Analisis .....</b>	<b>34</b>
3.8.1	Statistik Deskriptif .....	34
3.8.2	Uji Kualitas Data .....	34
3.8.2.1	Uji Validitas .....	34
3.8.2.2	Uji Reliabilitas.....	35
3.8.3	Uji Asumsi Klasik.....	35
3.8.3.1	Uji Normalitas .....	35
3.8.3.2	Uji Multikolonieritas .....	35
3.8.3.3	Uji Heteroskedastisitas .....	36

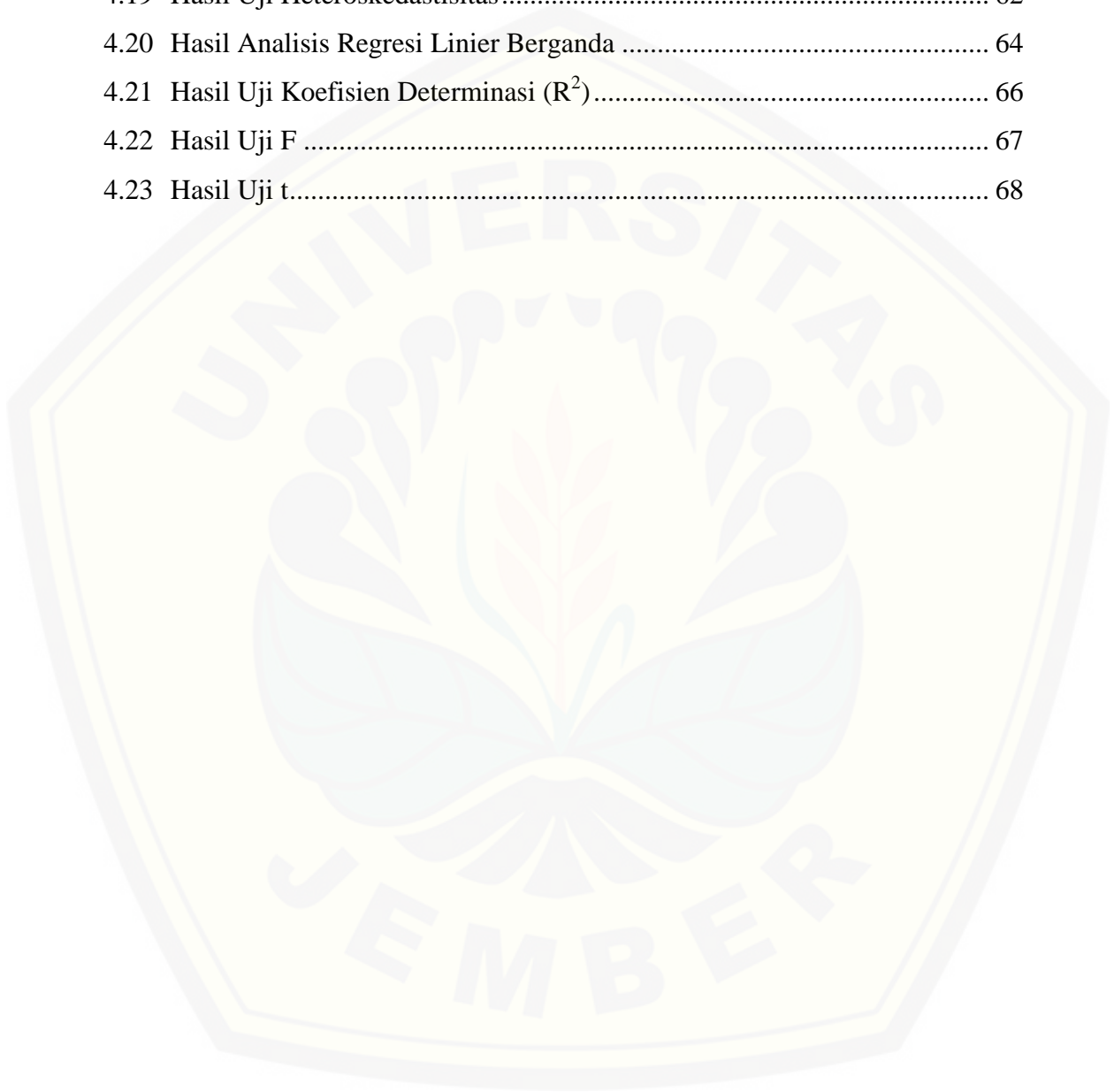
3.8.4 Analisis Regresi Linier Berganda .....	36
3.8.4.1 Uji Koefisien Determinasi ( $R^2$ ) .....	37
3.8.4.2 Uji F.....	37
3.8.4.3 Uji t.....	38
<b>3.9 Kerangka Pemecahan Masalah .....</b>	<b>39</b>
<b>BAB 4. HASIL DAN PEMBAHASAN</b>	
<b>4.1 Analisis Deskriptif.....</b>	<b>40</b>
4.1.1 Deskriptif Responden .....	44
4.1.2 Deskripsi Jawaban Responden.....	47
<b>4.2 Uji Kualitas Data .....</b>	<b>55</b>
4.2.1 Uji Validitas .....	55
4.2.2 Uji Reliabilitas .....	58
<b>4.3 Uji Asumsi Klasik .....</b>	<b>59</b>
4.3.1 Uji Normalitas.....	59
4.3.2 Uji Multikolonieritas.....	60
4.3.3 Uji Heteroskedastisitas .....	61
<b>4.4 Analisis Regresi Linear Berganda.....</b>	<b>63</b>
4.4.1 Koefisien Determinasi ( $R^2$ ).....	65
4.4.2 Uji F .....	66
4.4.3 Uji t .....	68
<b>4.5 Pembahasan Hasil Penelitian.....</b>	<b>69</b>
4.5.1 Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah terhadap Transparansi Dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah. ....	69
4.5.2 Pengaruh Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah terhadap Transparansi Dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah. ....	71

4.5.3 Pengaruh Sistem Akuntansi Keuangan Daerah terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah .....	72
<b>BAB 5. KESIMPULAN, KETERBATASAN, DAN SARAN</b>	
<b>5.1 Kesimpulan</b> .....	<b>74</b>
<b>5.2 Keterbatasan</b> .....	<b>75</b>
<b>5.3 Saran</b> .....	<b>75</b>
<b>DAFTAR PUSTAKA</b> .....	<b>77</b>
<b>LAMPIRAN</b>	

**DAFTAR TABEL**

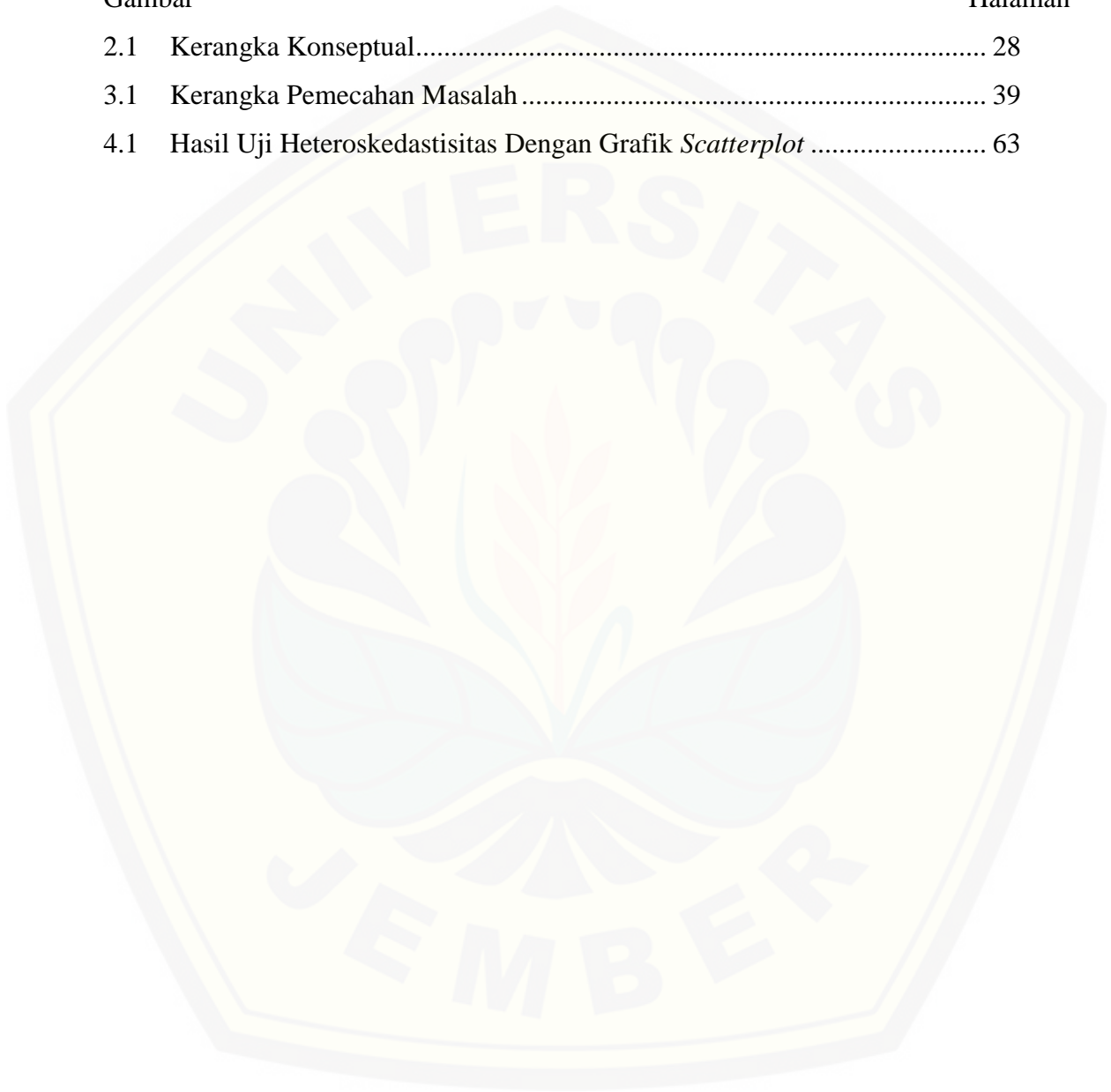
Tabel	Halaman
2.1 Tabel Penelitian Terdahulu.....	22
4.1 Daftar Nama SKPD Kabupaten Jember .....	40
4.2 Distribusi Kuesioner .....	43
4.3 Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin .....	44
4.4 Karakteristik Responden Berdasarkan Umur .....	45
4.5 Karakteristik Responden Berdasarkan Masa Kerja .....	46
4.6 Karakteristik Responden Berdasarkan Tingkat Pendidikan .....	46
4.7 Kategori Rata-Rata Jawaban Responden.....	48
4.8 Rata-Rata Jawaban Responden untuk Variabel Penyajian Laporan Keuangan Daerah.....	48
4.9 Rata-Rata Jawaban Responden untuk Variabel Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah.....	50
4.10 Rata-Rata Jawaban Responden untuk Variabel Sistem Akuntansi Keuangan Daerah.....	51
4.11 Rata-Rata Jawaban Responden untuk Variabel Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah .....	53
4.12 Hasil Uji Validitas Data Penyajian Laporan Keuangan Daerah ( $X_1$ ).....	55
4.13 Hasil Uji Validitas Data Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah ( $X_2$ ).....	56
4.14 Hasil Uji Validitas Data Sistem Akuntansi Keuangan Daerah ( $X_3$ ).....	56
4.15 Hasil Uji Validitas Data Transparansi Dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah (Y) .....	57
4.16 Hasil Uji Reliabilitas.....	58

4.17 Hasil Uji Normalitas .....	60
4.18 Hasil Uji Multikolonieritas .....	61
4.19 Hasil Uji Heteroskedastisitas .....	62
4.20 Hasil Analisis Regresi Linier Berganda .....	64
4.21 Hasil Uji Koefisien Determinasi ( $R^2$ ) .....	66
4.22 Hasil Uji F .....	67
4.23 Hasil Uji t .....	68



**DAFTAR GAMBAR**

Gambar	Halaman
2.1 Kerangka Konseptual.....	28
3.1 Kerangka Pemecahan Masalah .....	39
4.1 Hasil Uji Heteroskedastisitas Dengan Grafik <i>Scatterplot</i> .....	63



**DAFTAR LAMPIRAN**

Lampiran	Halaman
1. Pengantar Kuesioner.....	80
2. Kuesioner Penelitian.....	81
3. Statistik Deskriptif Data Responden.....	88
4. Statistik Deskriptif Rata-Rata Jawaban Kuesioner.....	90
5. Uji Kualitas Data .....	94
6. Uji Asumsi Klasik .....	107
7. Analisis Regresi Linier Berganda.....	110
8. Rekapitulasi Jawaban Responden.....	112



## BAB 1. PENDAHULUAN

### 1.1 Latar Belakang Penelitian

Akuntansi sektor publik merupakan sistem akuntansi yang dipakai oleh lembaga-lembaga publik sebagai salah satu pertanggungjawaban kepada masyarakat. Sekarang perhatian semakin besar terhadap praktek akuntansi yang dilakukan oleh lembaga-lembaga publik, baik akuntansi sektor pemerintahan maupun lembaga publik non pemerintah. Lembaga publik mendapat tuntutan dari masyarakat untuk dikelola secara akuntabilitas dan transparan. Laporan keuangan dari instansi pemerintahan merupakan salah satu bentuk dari pertanggungjawaban untuk menciptakan akuntabilitas dan transparansi di pemerintahan pusat, provinsi maupun daerah. Akuntabilitas dan transparansi telah ditetapkan oleh peraturan pemerintah sejak tahun 1997 (Mahmudi, 2010)

Reformasi manajemen keuangan daerah di Indonesia ditandai dengan pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi fiskal dengan tujuan pelaksanaan otonomi daerah tersebut secara umum adalah untuk meningkatkan kemandirian daerah, memperbaiki transparansi dan akuntabilitas publik atas pengelolaan keuangan daerah, meningkatkan responsivitas pemerintah terhadap kebutuhan publik, meningkatkan partisipasi publik dalam pembangunan daerah, meningkatkan efisiensi dan efektivitas pengelolaan keuangan dan pelayanan publik serta mendorong demokratisasi di daerah (Mahmudi, 2010). Setiap daerah harus mampu menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan dari daerah yang bersangkutan seperti laporan realisasi anggaran, laporan posisi keuangan, catatan atas laporan keuangan. Dengan adanya reformasi di bidang pengelolaan keuangan yang mengarahkan untuk mengimplementasikan *good governance* maka pemerintah daerah tidak dapat lagi menutup-nutupi kondisi keuangannya dari publik.

Sejalan dengan pelaksanaan pemerintahan daerah dalam Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah, kita semua menginginkan

terwujudnya *good governance* pada penyelenggaraan pemerintahan daerah. Dalam *good governance* menghendaki pemerintahan dijalankan dengan mengikuti prinsip-prinsip pengelolaan yang baik, seperti akuntabilitas, transparansi (keterbukaan), partisipasi, keadilan, dan kemandirian. Dengan memperhatikan prinsip-prinsip tersebut diharapkan sumber daya daerah yang dikelola oleh pemerintah benar-benar mencapai tujuan bersama, yakni untuk kemakmuran dan kesejahteraan masyarakat. Salah satu upaya untuk mewujudkan *good governance* adalah dengan meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan Negara. Pemerintahan yang baik tercermin dari adanya transparansi dalam penyelenggaraan pemerintahan, pemerintahan yang partisipatif bagi masyarakatnya, dan akuntabilitas.

Upaya transparansi ini bisa dilakukan melalui pelaksanaan akuntansi dan pembuatan laporan keuangan. Dengan diterbitkannya Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik, maka informasi laporan keuangan juga harus dipublikasikan agar masyarakat selaku *stakeholders* mengetahui dan bisa melakukan analisa yang diperlukan dalam rangka mengevaluasi kinerja (Mahmudi, 2010). Salah satu upaya konkret untuk mewujudkan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara adalah penyampaian laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah yang memenuhi prinsip tepat waktu dan disusun dengan mengikuti standar akuntansi pemerintahan yang telah diterima secara umum. Hal tersebut diatur dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang mensyaratkan bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan yang ditetapkan dengan peraturan pemerintah.

Transparansi dan akuntabilitas merupakan elemen yang berbeda namun merupakan satu kesatuan yang tidak dapat dipisahkan. Untuk mewujudkan akuntabilitas diperlukan transparansi. Jika akuntabilitas keuangan daerah tidak disertai dengan transparansi maka keuangan daerah tersebut bisa jadi sebuah manipulasi atau kebohongan dan bahkan hanya karangan tidak sesuai dengan yang sebenarnya dan masyarakat tidak mendapatkan informasi yang semestinya.

Namun pada era sekarang transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan masih belum optimal (Nurmuthmainnah, 2015). Dilihat dari hal penyajian laporan keuangan saja, masih banyak daerah yang mendapat opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), *disclamer*, dan Tidak Wajar (TW). Berdasarkan hasil pemeriksaan keuangan atas LKPD Tahun 2013 selama semester I Tahun 2014 yang dilakukan atas 456 LKPD menyatakan bahwa hasil pemeriksaan atas LKPD tahun 2013 secara umum menunjukkan perbaikan kualitas penyajian laporan keuangan dibandingkan dengan LKPD tahun 2012 yang diperiksa pada semester I tahun 2013. Jumlah LKPD yang memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) meningkat dari 113 menjadi 153 LKPD. Meskipun terjadi peningkatan, jumlah LKPD yang memperoleh opini WTP tersebut masih relatif kecil, yaitu baru 34% dari total LKPD tahun 2013. Jumlah tersebut lebih kecil dibandingkan jumlah LKPD tahun 2013 yang memperoleh opini WTP yaitu 74% dari total LKPD. Perbandingan opini antar pemerintah daerah menunjukkan bahwa pemerintah provinsi relatif lebih banyak memperoleh opini WTP kemudian diikuti secara berurutan oleh pemerintah kota dan kabupaten (Biro Humas dan Luar Negeri BPK RI dalam [www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id)).

Dari sisi penyimpangan yang menyebabkan indikasi kerugian negara dan sampai ke ranah tindak pidana korupsi pun masih marak. Justru banyak kepala-kepala daerah dan pimpinan daerah lainnya yang tersangkut kasus korupsi hingga lurah pun tersangkut kasus korupsi. Penyajian laporan keuangan pemerintah daerah dan SKPD belum memenuhi standar yang seharusnya dan laporan keuangan tersebut tidak berkualitas karena hanya sedikit yang mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian dan masih didominasi oleh opini tidak memberikan pendapat. Oleh karena itu, diperlukannya perbaikan-perbaikan terhadap struktur, prosedur dan sumberdaya dalam penyusunan laporan keuangan, serta penyusunan laporan keuangan daerah yang harus sesuai dengan standar akuntansi pemerintah daerah agar terciptanya transparansi dan akuntabilitas keuangan daerah untuk mencapai *good governance* dan *clean government*.

Cara yang ditempuh untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan adalah dengan mengharuskan pemerintah untuk menyusun suatu laporan keuangan yang dilakukan dengan melaksanakan kegiatan akuntansi keuangan daerah. Agar transparansi dan akuntabilitas dapat terjamin, diperlukan suatu sistem akuntansi yang baik, sistem tersebut dijalankan melalui Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (SAKD). Sistem akuntansi keuangan daerah bertujuan untuk menyediakan informasi keuangan yang berguna untuk perencanaan dan pengelolaan keuangan pemerintah serta memudahkan pengendalian yang efektif atas seluruh aset, hutang, dan ekuitas dana. Selain itu, sistem akuntansi keuangan daerah menyediakan informasi keuangan yang terbuka bagi masyarakat dalam rangka mewujudkan penyelenggaraan pemerintahan yang baik. Dengan adanya manfaat atas pelaksanaan sistem tersebut, diharapkan dapat mewujudkan transparansi dan akuntabilitas laporan keuangan daerah dan pemerintah daerah memiliki kemampuan dalam menyusun laporan pertanggungjawaban yang merupakan hasil proses akuntansi atas transaksi-transaksi keuangan pemerintah.

Kebutuhan akan suatu sistem yang dapat mendukung terciptanya transparansi dan akuntabilitas diperkuat oleh adanya Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 yang menjelaskan bahwa pemerintah daerah memiliki kewenangan untuk menetapkan sistem dan prosedur pengelolaan keuangan daerah dalam bentuk peraturan daerah. Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (SAKD) merupakan keharusan bagi pemerintah daerah sesuai dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007. Meskipun bukan suatu kewajiban, paling tidak sebagai acuan atau pedoman agar tidak terlalu jauh menyimpang dari kemauan dan kebutuhan pemerintah secara keseluruhan. Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (SAKD) yang transparan dan akuntabel diharapkan mampu mewujudkan pengelolaan keuangan pemerintah daerah yang lebih bertanggung jawab, jujur, dan adil.

Permasalahan lain yang timbul adalah aksesibilitas dari laporan keuangan yang tidak berjalan maksimal. Aksesibilitas laporan keuangan merupakan kemudahan bagi seseorang untuk memperoleh informasi mengenai laporan keuangan. Akuntabilitas

yang efektif tergantung kepada akses publik terhadap laporan keuangan yang dapat dibaca dan dipahami. Masyarakat sebagai pihak yang memberi kepercayaan kepada pemerintah untuk mengelola keuangan publik berhak untuk mendapatkan informasi keuangan pemerintah untuk melakukan evaluasi terhadap pemerintah (Mardiasmo, 2009 dalam Hehanussa, 2015). Namun pada kenyataannya, masih sedikit pemerintah daerah bahkan SKPD yang memberikan akses kepada masyarakat untuk mendapat informasi mengenai laporan keuangan. Laporan keuangan seakan ditutup-tutupi dan dirahasiakan dari masyarakat dan hanya dijadikan konsumsi untuk kalangan tertentu. Pemerintah daerah harus mampu memberikan kemudahan akses bagi para pengguna laporan keuangan, tidak hanya kepada lembaga legislatif dan badan pengawasan tetapi juga kepada masyarakat yang telah memberikan kepercayaan kepada pemerintah daerah untuk mengelola dana publik.

Pemerintah Daerah Kabupaten Jember merupakan salah satu entitas pelaporan yang diwajibkan untuk dapat menyajikan laporan keuangan sesuai dengan ketentuan yang ada. Berdasarkan hasil pemeriksaan BPK (Badan Pemeriksa Keuangan) pada semester I Tahun 2011 dan semester I Tahun 2015, pelaporan keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Jember selama 10 tahun terakhir mendapatkan beberapa opini yang berbeda-beda dari BPK. Pemerintah Daerah Kabupaten Jember mendapat opini Tidak Wajar (TW) sebanyak empat kali berturut-turut dari tahun anggaran 2005 sampai tahun anggaran 2008. Pembentukan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) diberikan oleh BPK kepada laporan keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Jember sebanyak lima kali yaitu tahun anggaran 2009 sampai 2011 dan tahun anggaran 2013 sampai tahun anggaran 2014 serta hanya mendapat satu kali opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari BPK pada tahun anggaran 2012 (IHPS I Tahun 2011; IHPS I Tahun 2015).

Pembentukan opini BPK atas pelaporan keuangan selama 10 tahun terakhir untuk kabupaten selain Kabupaten Jember yang berada di wilayah Eks-Karesidenan Besuki yaitu Pemerintah Daerah Kabupaten Bondowoso mendapat opini Tidak Wajar (TW) sebanyak satu kali, mendapat opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP)

sebanyak 5 kali dan mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) sebanyak 3 kali. Sedangkan pembentukan opini BPK atas pelaporan keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Banyuwangi yaitu satu kali mendapat opini *disclamer*, dua kali mendapat opini Tidak Wajar (TW), tiga kali mendapat opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) dan sebanyak tiga kali mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Pembentukan opini BPK atas pelaporan keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Situbondo yaitu mendapat dua kali opini Tidak Wajar (TW), tujuh kali mendapat opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), dan satu kali mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian (IHPS I Tahun 2011; IHPS I Tahun 2015).

Berdasarkan pembentukan opini selama 10 tahun terakhir kepada empat kabupaten yang berada di wilayah Eks-Karesidenan Besuki yang telah disebutkan di atas, dapat dilihat bahwa pelaporan keuangan atas Pemerintah Daerah Kabupaten Jember masih jauh dari kata baik bila dibandingkan dengan kabupaten yang lainnya. Opini tersebut diberikan oleh BPK karena laporan keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Jember masih memiliki kelemahan. Kelemahan tersebut secara umum meliputi pencatatan yang tidak akurat, proses penyusunan laporan tidak sesuai ketentuan, sistem informasi akuntansi dan pelaporan tidak memadai, serta pelayanan atas informasi keuangan yang kurang transparan (IHPS I Tahun 2015).

Berdasarkan uraian di atas, maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul “**Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah, Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah, dan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah (Studi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Jember)**”

## **1.2 Rumusan Masalah Penelitian**

Berdasarkan pemaparan latar belakang penelitian di atas, maka dapat dirumuskan beberapa masalah yang akan menjadi fokus penelitian, diantaranya:

1. Apakah penyajian laporan keuangan daerah berpengaruh terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah?
2. Apakah aksesibilitas laporan keuangan daerah berpengaruh terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah?
3. Apakah sistem akuntansi keuangan daerah berpengaruh terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah?

### **1.3 Tujuan Penelitian**

Berdasarkan rumusan masalah penelitian di atas, maka dapat dirumuskan beberapa tujuan yang akan menjadi fokus penelitian, yaitu:

1. Untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh penyajian laporan keuangan daerah terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.
2. Untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh aksesibilitas laporan keuangan daerah terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.
3. Untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh sistem akuntansi keuangan daerah terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

### **1.4 Kegunaan Penelitian**

1. Bagi Penulis

Penelitian ini merupakan sarana untuk menambah wawasan akan sistem pengelolaan keuangan daerah terutama yang berkaitan dengan penyajian laporan keuangan daerah, aksesibilitas laporan keuangan daerah, sistem akuntansi keuangan daerah, serta transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

2. Bagi Peneliti Selanjutnya

Penelitian ini diharapkan dapat menjadi referensi untuk penelitian selanjutnya apabila akan melanjutkan penelitian ini atau akan meneliti dengan topik bahasan yang berkaitan.

3. Bagi Pemerintah Daerah Kabupaten Jember

Penelitian ini diharapkan dapat menjadi referensi dalam hal penyajian laporan keuangan daerah, aksesibilitas laporan keuangan daerah, dan sistem akuntansi keuangan daerah dalam rangka peningkatan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.





## BAB 2. TINJAUAN PUSTAKA

### 2.1 Landasan Teori

#### 2.1.1 Teori Keagenan

Hubungan keagenan adalah sebuah kontrak dimana satu atau lebih (*principal*) menyewa orang lain (*agent*) untuk melakukan beberapa jasa untuk dengan mendelegasikan beberapa wewenang pembuatan keputusan kepada agen (Jensen dan Meckling, 1976 dalam Hehanussa, 2015). Permasalahan yang berkaitan dengan kualitas laporan keuangan sering disebabkan oleh adanya benturan kepentingan antara kepentingan manajemen dengan kepentingan *stakeholder*. Manajemen tidak selalu bertindak untuk kepentingan *stakeholder*, namun seringkali manajemen bertindak untuk memaksimalkan kesejahteraan mereka dan mengamankan posisi mereka tanpa memandang bahaya yang ditimbulkan terhadap *stakeholder* lain, misalnya karyawan, investor, kreditor dan masyarakat.

Dipandang dari sudut pandang teori keagenan diatas, hubungan antara masyarakat dengan pemerintah daerah adalah seperti hubungan antara *principal* dan *agent*. Masyarakat adalah *principal* dan pemerintah daerah adalah *agent*. *Principal* memberikan wewenang pengaturan kepada *agent* dan memberikan sumber daya kepada *agent* (dalam bentuk pajak dan lain-lain). Pemerintah daerah selaku *agent* memiliki kewajiban untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya. Sebagai wujud pertanggungjawaban atas wewenang yang diberikan, pemerintah daerah memberikan laporan pertanggungjawaban terhadap masyarakat. Dengan laporan keuangan yang dilaporkan oleh pemerintah sebagai pertanggungjawaban kinerjanya, masyarakat dapat menilai, mengukur dan mengawasi sampai sejauh mana pemerintah daerah tersebut mengelola sumber daya untuk meningkatkan kesejahteraannya.

Pemerintah daerah akan berusaha untuk menunjukkan pengelolaan keuangan daerah yang akuntabel dan transparan terhadap masyarakat. Transparansi melalui laporan keuangan akan memberikan kontribusi untuk menyelaraskan kepentingan antara pemerintah daerah dengan pemerintah pusat dan masyarakat.

### **2.1.2 Keuangan Daerah**

Otonomi daerah memungkinkan pemerintah daerah untuk mengelola keuangannya sendiri. Keuangan daerah dikelola oleh manajemen keuangan daerah. Manajemen keuangan daerah merupakan pengorganisasian dan pengelolaan keuangan sumber daya atau kekayaan yang ada pada suatu daerah untuk mencapai tujuan yang dikehendaki daerah tersebut.

Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, menyatakan bahwa keuangan daerah 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. Keuangan daerah dapat diartikan sebagai semua hak dan kewajiban yang dapat dinilai dengan uang, demikian pula segala sesuatu baik berupa uang maupun barang yang dapat dijadikan kekayaan daerah sepanjang belum dimiliki/dikuasai oleh negara atau daerah yang lebih tinggi serta pihak-pihak lain sesuai ketentuan/peraturan perundangan yang berlaku.

Lingkungan operasional organisasi pemerintah berpengaruh pada karakteristik, tujuan akuntansi dan pelaporan keuangannya. Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, menyatakan bahwa ruang lingkup keuangan daerah meliputi:

1. Hak daerah untuk memungut pajak daerah dan retribusi daerah serta melakukan pinjaman.

2. Kewajiban daerah untuk menyelenggarakan urusan pemerintah daerah dan membayar tagihan pihak ketiga.
3. Penerimaan daerah.
4. Pengeluaran daerah.
5. Kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan daerah.
6. Kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah daerah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan daerah dan/atau kepentingan umum.

### **2.1.3 Penyajian Laporan Keuangan**

Dalam Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 lampiran I, menyebutkan bahwa laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan merupakan komponen penting untuk menciptakan akuntabilitas dan transparansi dalam sektor publik. Adanya tuntutan yang semakin besar terhadap pelaksanaan akuntabilitas publik menimbulkan implikasi bagi manajemen sektor publik untuk memberikan informasi kepada publik, salah satunya adalah informasi akuntansi berupa laporan keuangan (Mardiasmo, 2002 dalam Hehanussa, 2015).

Dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No. 1, alinea 49, (Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010) dinyatakan bahwa neraca mencantumkan sekurang-kurangnya pos-pos berikut: kas dan setara kas; investasi jangka pendek; piutang pajak dan bukan pajak; persediaan; investasi jangka panjang; aset tetap; kewajiban jangka pendek; kewajiban jangka panjang; dan ekuitas dana.

Tujuan laporan keuangan menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 adalah digunakan sebagai: (a) akuntabilitas, mempertanggungjawabkan pengelolaan

sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik; (b) manajemen, membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh asset, kewajiban dan ekuitas dana pemerintah untuk kepentingan masyarakat.

Penyajian laporan keuangan merupakan pengungkapan atas informasi yang menjadi suatu elemen dasar dari transparansi fiskal dan akuntabilitas. Penyajian laporan keuangan merupakan hasil akhir dari suatu proses akuntansi. Laporan keuangan inilah yang menjadi bahan informasi bagi para pemakainya sebagai salah satu bahan dalam proses pengambilan keputusan. Laporan keuangan sebagai suatu informasi, laporan keuangan juga sebagai bentuk transparansi dan pertanggungjawaban serta dapat menggambarkan indikator kesuksesan suatu organisasi/instansi mencapai tujuannya.

Pemerintah daerah harus bisa menyusun laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi yang diterima umum dan memenuhi karakteristik kualitatif laporan keuangan. Semakin baik penyajian laporan keuangan tentu akan semakin memperjelas pelaporan keuangan pemerintah daerah karena semua transaksi keuangan dilakukan sesuai dengan peraturan yang ada dan akan disajikan dengan lengkap dan jujur dalam laporan keuangan pemerintah daerah. Penyajian informasi yang utuh dalam laporan keuangan akan menciptakan transparansi dan nantinya akan mewujudkan akuntabilitas. Berarti semakin baik penyajian laporan keuangan pemerintah maka akan berimplikasi terhadap peningkatan terwujudnya akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah (Nordawan, 2010).

Kerangka konseptual Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, karakteristik laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya, adapun karakteristik kualitas laporan keuangan tersebut yaitu:

## 1. Relevan

Yaitu informasi yang termuat di dalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini dan memprediksi masa depan, serta mengoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu. Untuk dapat dianggap relevan, suatu informasi harus mengandung tiga nilai yaitu:

### a. Manfaat prediktif (*predictive value*)

Informasi akan dikatakan mengandung nilai prediktif apabila informasi tersebut dapat membantu pengguna untuk memberikan prediksi mengenai dampak atau akibat dari peristiwa masa lalu, masa sekarang, dan masa depan.

### b. Manfaat umpan balik (*feedback value*)

Suatu informasi akan mengandung nilai umpan balik atau *feedback value* ketika informasi tersebut dapat membantu pengguna dalam memberikan umpan balik untuk memperkuat atau memperbaiki keputusan.

### c. Tepat waktu (*timeliness*)

Nilai ketepatan waktu merupakan unsur utama dalam faktor penentu relevansi suatu informasi akuntansi. Suatu informasi dianggap mengandung nilai ketepatan waktu apabila informasi tersedia pada saat informasi tersebut masih memiliki pengaruh dalam pengambilan keputusan oleh pengguna. Dengan demikian, ketepatan waktu merupakan suatu nilai yang harus terkandung pada informasi keuangan. Suatu informasi akan menjadi tidak relevan jika tidak tepat waktu dan akan kehilangan kesempatan untuk memengaruhi keputusan. Informasi mengenai kondisi dan posisi perusahaan harus secara cepat dan tepat waktu sampai ke pemakai laporan keuangan yang nantinya informasi tersebut dapat digunakan dalam membuat prediksi dan keputusan.

## 2. Andal

Yaitu informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi. Agar dapat diandalkan, informasi harus mengandung karakteristik berikut:

### a. Dapat diperiksa (*verifiability*)

Maksudnya adalah apabila ada dua orang melakukan pemeriksaan terhadap satu laporan keuangan yang sama dengan metode yang sama, maka akan memberikan satu kesimpulan yang juga sama.

### b. Kejujuran penyajian (*representational faithfulness*)

Bahwa angka-angka dan penjelasan yang disajikan bebar-benar terjadi.

### c. Netral (*neutrality*)

Bahwa informasikan yang disajikan tidak boleh dipengaruhi oleh kepentingan pihak-pihak tertentu.

## 3. Dapat dibandingkan

Yaitu informasi akuntansi harus dapat diperbandingkan dengan informasi akuntansi periode sebelumnya pada perusahaan yang sama, atau dengan perusahaan sejenis lainnya pada periode waktu yang sama.

## 4. Dapat dipahami

Yaitu informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna.

Informasi akuntansi yang disajikan dalam laporan keuangan tidak akan berguna apabila tidak relevan. Dalam membuat keputusan pemakai tidak hanya mengerti atau memahami informasi yang telah disajikan tetapi juga harus mampu menilai tingkat keandalan dan dapat diperbandingkan dengan informasi tentang kemungkinan alternatif dan pengalaman yang lalu.

#### 2.1.4 Aksesibilitas Laporan Keuangan

Pengertian aksesibilitas dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia adalah hal yang dapat dijadikan akses hal yang dapat dikaitkan. Aksesibilitas menurut perspektif tata ruang adalah keadaan atau ketersediaan hubungan dari suatu tempat ke tempat lainnya atau kemudahan seseorang atau kendaraan untuk bergerak dari suatu tempat ke tempat lain dengan aman, nyaman, serta kecepatan yang wajar (Rohman, 2009 dalam Hehanussa, 2015). Aksesibilitas dalam laporan keuangan sebagai kemudahan seseorang untuk memperoleh informasi laporan keuangan. Laporan keuangan harus dapat dimengerti dan tersedia bagi mereka yang tertarik dan mau berusaha untuk memahaminya.

Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah, pasal 103, dinyatakan bahwa informasi yang dimuat dalam Sistem Informasi Keuangan Daerah (SIKD) adalah data terbuka yang dapat diketahui, diakses dan diperoleh oleh masyarakat. Ini berarti bahwa pemerintah daerah harus membuka akses kepada *stakeholder* secara luas atas laporan keuangan yang dihasilkannya, misalnya dengan mempublikasikan laporan keuangan daerah melalui surat kabar, internet, atau cara lainnya.

Dalam UU No. 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah ada beberapa indikator dalam proses aksesibilitas adalah sebagai berikut:

1. Seluruh *stakeholder* memiliki akses terhadap laporan keuangan.
2. Media publikasi laporan keuangan yang mudah diakses.
3. Ketersediaan informasi saat dibutuhkan.

Adapun pengertian dari indikator aksesibilitas laporan keuangan tersebut adalah sebagai berikut:

1. Pihak yang berkepentingan (*stakeholder*) untuk mengetahui atau memperoleh informasi atas laporan keuangan berdasarkan prinsip mudah dan biaya murah.

2. Kemampuan akses ini diberikan oleh media seperti surat kabar, majalah, radio, stasiun televisi, *website* (internet), dan forum yang memberikan perhatian langsung atau peranan yang mendorong akuntabilitas pemerintah terhadap masyarakat.
3. Kemampuan menyediakan informasi laporan keuangan tepat waktu dan pada saat dibutuhkan oleh para stakeholder.

Dalam demokrasi yang terbuka, akses ini diberikan oleh media, seperti surat kabar, majalah, radio, stasiun televisi, dan *website* (internet), dan forum yang memberikan perhatian langsung atau peranan yang mendorong akuntabilitas pemerintah terhadap publik. Agar informasi yang disampaikan dalam laporan keuangan pemerintah daerah dapat memenuhi prinsip transparansi dan akuntabilitas, pemerintah daerah harus meningkatkan aksesibilitas laporan keuangannya, tidak sekedar menyampaikannya ke DPRD saja, tetapi juga memfasilitasi masyarakat luas agar dapat mengetahui atau memperoleh laporan keuangan dengan mudah.

### **2.1.5 Sistem Akuntansi Keuangan Daerah**

Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah Pasal 232 mengatakan bahwa “Sistem akuntansi pemerintah daerah adalah serangkaian prosedur mulai dari proses pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran, sampai dengan pelaporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang dapat dilakukan secara manual atau menggunakan aplikasi komputer. Sistem akuntansi keuangan daerah merupakan serangkaian prosedur yang saling berhubungan yang disusun berdasarkan suatu skema yang menyeluruh yang ditinjau untuk menghasilkan informasi dalam bentuk laporan keuangan yang akan digunakan oleh pihak internal dan eksternal pemerintah daerah.

Pengaturan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (SAKD) mengacu pada Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), peraturan daerah tentang pengelolaan



keuangan daerah berdasarkan peraturan gubernur/walikota/bupati. Sistem akuntansi keuangan daerah sekurang-kurangnya meliputi prosedur akuntansi penerimaan kas, pengeluaran kas, aset tetap/barang milik daerah, dan selain kas (Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007). Sistem akuntansi dirancang untuk memberikan informasi terbaik yang akan digunakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan. Sistem akuntansi dibangun untuk membantu organisasi dalam mencapai tujuannya.

Menurut Mulyadi, 2001:163 dalam Nurmuthmainnah, 2015, mengatakan bahwa unsur-unsur sistem pengendalian intern harus dimasukkan sebagai unsur yang melekat dalam berbagai sistem akuntansi yang akan dirancang. Sesuai dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 yang menyatakan bahwa sistem akuntansi pemerintahan daerah disusun dengan berpedoman pada prinsip pengendalian intern. Sistem akuntansi keuangan daerah yang dibentuk harus memiliki komponen sistem pengendalian intern sehingga apabila suatu sistem akuntansi keuangan daerah telah mencakup komponen tersebut akan meningkatkan akuntabilitas keuangan pemerintah daerah.

Masisi (1978) dalam Roviyantje (2011) menjelaskan aturan dasar sistem akuntansi keuangan daerah sebagai berikut:

1. Identifikasi kegiatan operasi yang relevan.

Hanya kejadian dan kegiatan ekonomi yang relevan saja yang akan dicatat dalam sistem akuntansi keuangan.

2. Pengklasifikasian kegiatan operasi secara tepat.

Penentuan waktu pengakuan untuk setiap jenis operasi (*timing of recognition*). Pada prinsipnya suatu operasi dapat dicatat atau diakui pada tahap tertentudari proses operasi. Misalnya, ketika barang diterima atau pada waktu pemesanan.

3. Adanya sistem pengendalian untuk menjamin reliabilitas.

Sistem pengendalian ini memiliki dua komponen, yaitu komponen formal dan substansial. Komponen formal adalah pembukuan berpasangan: kesalahan akuntansi akan dapat diketahui dan dilacak ketika jumlah sisi kredit tidak sama

dengan sisi debit. Komponen substansial merupakan mekanisme konflik kepentingan: kesalahan akuntansi muncul ketika mempengaruhi secara negatif pihak ketiga.

4. Menghitung pengaruh masing-masing operasi.

Akuntansi keuangan pemerintah direkomendasikan untuk menggunakan sistem pembukuan berpasangan dalam mencatat akuntansi transaksi. Akuntansi keuangan pemerintah membutuhkan standar akuntansi keuangan sebagai pedoman pencatatan agar terdapat perlakuan yang sama terhadap suatu transaksi.

Dengan demikian dapat dikatakan bahwa salah satu upaya konkrit untuk mewujudkan akuntabilitas dan transparansi keuangan daerah adalah penerapan sistem akuntansi keuangan daerah secara baik dan menyusunnnya dengan mengikuti standar akuntansi pemerintahan yang telah diterima secara umum. Saat pemerintah daerah telah menerapkan sistem akuntansi keuangan daerah dengan baik, maka akuntabilitas dan transparansi keuangan daerah akan meningkat. Hal ini didasarkan pada tujuan penerapan sistem akuntansi keuangan daerah yaitu untuk mencapai efektifitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintah, pengamanan aset negara, dan keandalan laporan keuangan pemerintah, termasuk pemerintah daerah.

### **2.1.6 Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah**

Transparansi dan akuntabilitas di Indonesia mulai berkembang sejak timbulnya reformasi dibidang politik dan ekonomi pada pertengahan tahun 1997 dan merupakan dua prinsip utama pemerintahan yang baik (*good governance*). Azas keterbukaan (transparansi) dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah adalah azas yang membuka diri terhadap hak masyarakat untuk memperoleh informasi yang benar, jujur dan tidak diskriminatif tentang penyelenggaraan pemerintahan daerah dengan tetap memperhatikan perlindungan atas hak asasi pribadi, golongan dan rahasia negara.

Penerapan azas transparansi dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah memberikan kesempatan kepada masyarakat untuk mengetahui berbagai informasi tentang penyelenggaraan pemerintahan daerah secara benar, jujur dan tidak diskriminatif. Praktik pemerintahan yang baik mensyaratkan bahwa pengelolaan dan keputusan manajemen publik harus dilakukan secara terbuka dengan ruang partisipasi sebesar-besarnya bagi masyarakat yang terkena dampaknya. Konsekuensi dari transparansi pemerintahan adalah terjaminnya akses masyarakat dalam berpartisipasi, utamanya dalam proses pengambilan keputusan.

Transparansi merupakan suatu kebebasan untuk mengakses aktifitas politik dan ekonomi pemerintah dan keputusan-keputusannya (Mardiasmo, 2009). Transparansi dibangun atas dasar kebebasan memperoleh informasi yang dibutuhkan masyarakat dengan kata lain informasi yang berkaitan dengan kepentingan publik secara langsung dapat diperoleh untuk mereka yang membutuhkan.

Akuntabilitas menurut Mardiasmo (2009) adalah sebagai bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya, melalui suatu media pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik. Akuntabilitas publik menurut Mardiasmo (2009) adalah kewajiban pihak pemegang amanah untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan dan mengungkapkan segala aktivitasnya dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah (principal) yang memiliki hak dan kewenangan untuk menerima pertanggungjawaban tersebut.

Menurut Mardiasmo (2009) akuntabilitas publik terdiri atas dua macam, yaitu:

1. Akuntabilitas vertikal (*Vertical accountability*)

Pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, misalnya pertanggungjawaban unit-unit kerja (dinas) kepada pemerintah daerah, pertanggungjawaban pemerintah daerah kepada pemerintah pusat, dan pertanggungjawaban pemerintah pusat kepada MPR.

## 2. Akuntabilitas Horizontal (*Horizontal Accountability*)

Pertanggungjawaban kepada DPRD dan masyarakat luas. Dalam konteks organisasi pemerintah, akuntabilitas publik adalah pemberian informasi dan *disclosure* atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan dengan laporan tersebut.

Pengelolaan keuangan daerah adalah keseluruhan kegiatan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggungjawaban, dan pengawasan keuangan daerah. Dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 dijelaskan bahwa asas umum pengelolaan keuangan daerah adalah sebagai berikut:

1. Keuangan daerah dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efektif, efisien, ekonomis, transparan, dan bertanggungjawab dengan memperhatikan azas keadilan, kepatutan, dan manfaat untuk masyarakat.
2. Secara tertib sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah bahwa keuangan daerah dikelola secara tepat waktu dan tepat guna yang didukung dengan bukti-bukti administrasi yang dapat dipertanggungjawabkan.
3. Taat pada peraturan perundang-undangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah bahwa pengelolaan keuangan daerah harus berpedoman pada peraturan perundangundangan.
4. Efektif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) merupakan pencapaian hasil program dengan target yang telah ditetapkan, yaitu dengan cara membandingkan keluaran dengan hasil.
5. Efisien sebagaimana dimaksud pada ayat (1) merupakan pencapaian keluaran yang maksimum dengan masukan tertentu atau penggunaan masukan terendah untuk mencapai keluaran tertentu.
6. Ekonomis sebagaimana dimaksud pada ayat (1) merupakan pemerolehan masukan dengan kualitas dan kuantitas tertentu pada tingkat harga yang terendah.

7. Transparan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) merupakan prinsip keterbukaan yang memungkinkan masyarakat untuk mengetahui dan mendapatkan akses informasi seluas-luasnya tentang keuangan daerah.
8. Bertanggung jawab sebagaimana dimaksud pada ayat (1) merupakan perwujudan kewajiban seseorang untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan dan pengendalian sumber daya dan pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepadanya dalam rangka pencapaian tujuan yang telah ditetapkan.
9. Keadilan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah keseimbangan distribusi kewenangan dan pendanannya dan atau keseimbangan distribusi hak dan kewajiban berdasarkan pertimbangan yang objektif.
10. Kepatutan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah tindakan atau suatu sikap yang dilakukan dengan wajar dan proporsional.
11. Manfaat untuk masyarakat sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah bahwa keuangan daerah diutamakan untuk pemenuhan kebutuhan masyarakat.

Transparansi, akuntabilitas dan keadilan merupakan atribut yang terpisah. Akan tetapi, dua istilah yang pertama adalah tidak independen, sebab pelaksanaan akuntabilitas memerlukan transparansi. Dapat disimpulkan bahwa transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah adalah pertanggungjawaban pemerintah daerah berkenaan dengan pengelolaan keuangan daerah kepada publik secara terbuka dan jujur melalui media berupa penyajian laporan keuangan yang dapat diakses oleh berbagai pihak yang berkepentingan dengan anggapan bahwa publik berhak mengetahui informasi tersebut. Menurut Mardiasmo (2009), kerangka konseptual dalam membangun transparansi dan akuntabilitas organisasi sektor publik dibutuhkan empat komponen yang terdiri dari:

1. Adanya sistem pelaporan keuangan.
2. Adanya sistem pengukuran kinerja.
3. Dilakukannya auditing sektor publik.
4. Berfungsinya saluran akuntabilitas publik (*channel of accountability*).

## 2.2 Penelitian Terdahulu

**Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu**

NO	PENELITI	JUDUL PENELITIAN	HASIL PENELITIAN
1	Aliyah dan Nahar (2012)	Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan daerah.	Hasil yang diperoleh dari penelitian ini menunjukkan bahwa penyajian laporan keuangan daerah dan aksesibilitas laporan keuangan daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah baik secara simultan maupun parsial.
2	Handri, Y.P dkk (2014)	Pengaruh Penyajian Laporan Posisi Keuangan, Aksesibilitas Laporan Keuangan, dan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan SKPD (Penelitian pada SKPD di Pemerintahan Kota Padang)	Hasil yang diperoleh dari penelitian ini adalah bahwa penyajian laporan posisi keuangan, aksesibilitas laporan keuangan, dan sistem akuntansi keuangan daerah bersama-sama berpengaruh signifikan dan positif terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan SKPD.
3	Soleha (2014)	Pengaruh Penerapan	Hasil yang diperoleh dari

		Sistem Akuntansi Keuangan Daerah dan Aktivitas Pengendalian terhadap Akuntabilitas Keuangan: Studi pada SKPD Kabupaten/Kota Propinsi Banten	penelitian ini menunjukkan bahwa penerapan sistem akuntansi keuangan daerah dan aktivitas pengendalian berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas keuangan.
4	Hehanussa (2015)	Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah Kota Ambon	Hasil yang diperoleh dari penelitian ini menunjukkan bahwa penyajian laporan keuangan daerah dan aksesibilitas laporan keuangan daerah bersama-sama atau simultan berpengaruh positif terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.
5	Nurmuthmainnah (2015)	Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah Dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah Terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah Kabupaten Konawe Utara	Hasil yang diperoleh dari penelitian ini menunjukkan bahwa penyajian laporan keuangan daerah dan aksesibilitas laporan keuangan secara individu maupun secara bersama-sama atau serempak berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

Sumber: Penelitian Terdahulu diringkaskan

## 2.3 Perumusan Hipotesis

### 2.3.1 Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah.

Laporan keuangan organisasi sektor publik merupakan komponen penting untuk menciptakan akuntabilitas dan transparansi dalam sektor publik. Adanya tuntutan yang semakin besar terhadap pelaksanaan akuntabilitas publik menimbulkan implikasi bagi manajemen sektor publik untuk memberikan informasi kepada publik, salah satunya adalah informasi akuntansi berupa penyajian laporan keuangan (Mardiasmo, 2002 dalam Hehanussa, 2013).

Penyajian informasi yang utuh dalam laporan keuangan akan menciptakan transparansi dan akan mewujudkan akuntabilitas (Nordawan, 2010). Penyajian laporan keuangan yang baik adalah salah satu faktor untuk meningkatkan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Oleh karena itu pemerintah daerah harus bisa menyusun laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi pemerintah yang diterima umum. Penyajian informasi yang utuh pasti menginformasikan mengenai semua kegiatan yang terjadi di dalam suatu entitas sehingga ini merupakan sebuah bentuk transparansi dari entitas tersebut. Penyajian informasi yang transparan ini akan mewujudkan akuntabilitas publik karena penyajian informasi yang utuh dan transparan ini akan menggambarkan kinerja sesungguhnya dari suatu entitas yang merupakan bentuk pertanggungjawaban dari entitas kepada publik. Penyajian informasi yang utuh merupakan gambaran dan hasil dari pengelolaan keuangan yang baik.

Aliyah dan Nahar (2012) menyatakan bahwa penyajian laporan keuangan daerah berpengaruh signifikan dan positif terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa dengan meningkatnya penyajian laporan keuangan daerah akan berimplikasi terhadap peningkatan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Faktor utama untuk mewujudkan akuntabilitas adalah dengan penyajian laporan keuangan



yang relevan, andal, mudah dipahami, dan dapat dipertanggungjawabkan kepada publik.

Berdasarkan atas dasar dukungan teori dan bukti empiris di atas, maka dapat dibangun hipotesis:

H1: Penyajian laporan keuangan daerah berpengaruh positif terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

### **2.3.2 Pengaruh Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah.**

Pengertian aksesibilitas dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia adalah hal yang dapat dijadikan akses hal yang dapat dikaitkan. Aksesibilitas dalam laporan keuangan sebagai kemudahan seseorang untuk memperoleh informasi laporan keuangan. Laporan keuangan harus dapat dimengerti dan tersedia bagi mereka yang tertarik dan mau berusaha untuk memahaminya. Akuntabilitas yang efektif tergantung kepada akses publik terhadap laporan pertanggungjawaban maupun laporan temuan yang dapat dibaca dan dipahami. Dalam demokrasi yang terbuka, akses ini diberikan oleh media seperti surat kabar, majalah, radio, internet, dan forum yang memberikan perhatian langsung atau peranan yang mendorong akuntabilitas pemerintah terhadap masyarakat (Mulyana, 2006 dalam Nurmuthmainnah, 2015).

Untuk menciptakan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah, pemerintah daerah harus menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan kepada masyarakat dengan mengembangkan sistem informasi keuangan daerah. Selain menyajikan laporan keuangan, hal lain yang perlu dilakukan pemerintah daerah adalah memberikan kemudahan akses laporan keuangan bagi para pengguna laporan keuangan. Alasannya adalah apalah artinya menyajikan laporan keuangan tapi tidak memberikan kemudahan akses bagi pengguna laporan keuangan, maka usaha untuk menciptakan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah tidak akan berjalan maksimal. Pemerintah daerah harus mampu memberikan

kemudahan akses bagi para pengguna laporan keuangan, tidak hanya kepada lembaga legislatif dan badan pengawasan tetapi juga kepada masyarakat yang telah memberikan kepercayaan kepada pemerintah daerah untuk mengelola dana publik.

Hehanussa (2015) menyatakan bahwa aksesibilitas laporan keuangan daerah ditemukan berpengaruh positif dan signifikan terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Efektivitas transparansi dan akuntabilitas akan tergantung pada akses publik terhadap laporan pertanggungjawaban maupun laporan temuan yang dapat dibaca dan dipahami. Dengan demikian, untuk mendukung transparansi dan akuntabilitas yang efektif, pemerintah dapat menggunakan berbagai media untuk mempublikasikan laporan keuangannya dan/atau menggunakan forum yang dapat memberikan perhatian langsung guna mendorong transparansi dan akuntabilitas pemerintah Kota Ambon terhadap masyarakat.

Berdasarkan atas dasar dukungan teori dan bukti empiris di atas, maka dapat dibangun hipotesis:

H2: Aksesibilitas laporan keuangan daerah berpengaruh positif terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

### **2.3.3 Pengaruh Sistem Akuntansi Keuangan Daerah terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah.**

Menurut Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah Pasal 232 mengatakan bahwa “Sistem akuntansi pemerintah daerah adalah serangkaian prosedur mulai dari proses pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran, sampai dengan pelaporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang dapat dilakukan secara manual atau menggunakan aplikasi komputer. Sesuai dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006, yang menyatakan bahwa sistem akuntansi pemerintahan daerah disusun dengan berpedoman pada prinsip pengendalian intern.

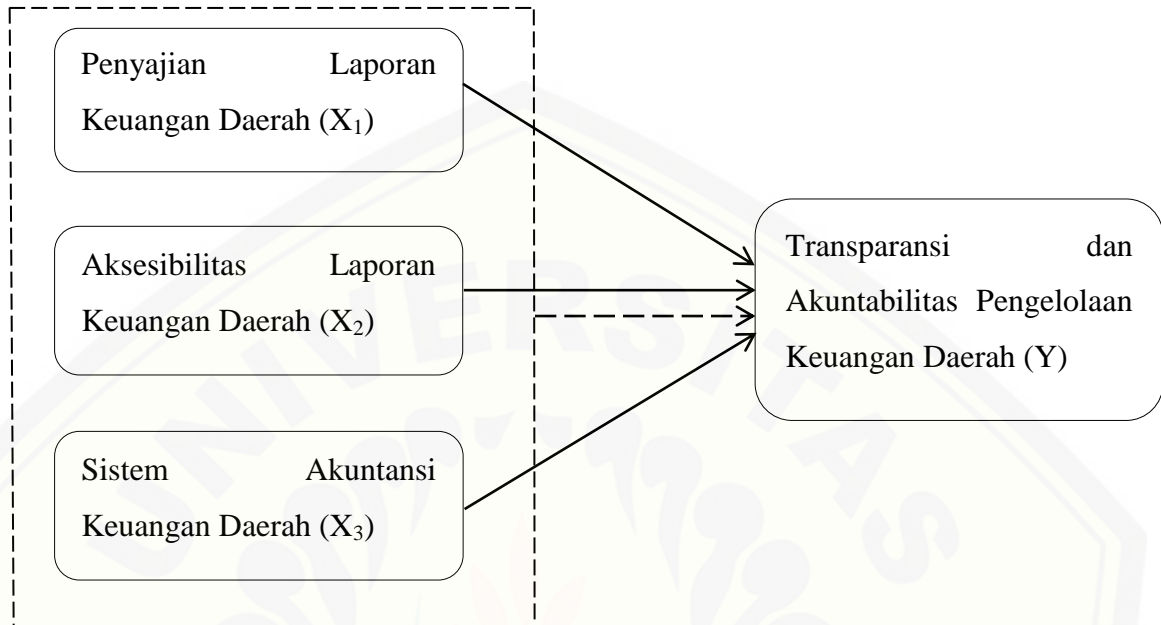
Semakin baik penerapan sistem akuntansi keuangan daerah maka semakin terwujudnya transparansi dan akuntabilitas keuangan daerah. Transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah dapat terwujud jika setiap entitas pemerintah daerah dapat menciptakan, mengoperasikan serta memelihara Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang memadai secara berkelanjutan, sehingga dapat memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan instansi secara efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku. Langkah-langkah yang seharusnya dilakukan oleh pemerintah daerah dalam menyajikan akuntabilitas keuangan daerah adalah dengan menerapkan sistem akuntansi keuangan daerah yang tepat sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan yang telah diterima secara umum.

Handri, Y.P dkk (2014) menyatakan bahwa sistem akuntansi keuangan daerah berpengaruh signifikan dan positif terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan SKPD. Dengan sistem akuntansi keuangan daerah yang baik akan mendukung terciptanya akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan SKPD. Sistem akuntansi dirancang untuk memberikan informasi terbaik yang akan digunakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan. Sistem akuntansi dibangun untuk membantu organisasi dalam mencapai tujuannya.

Berdasarkan atas dasar dukungan teori dan bukti empiris di atas, maka dapat dibangun hipotesis:

H3: Sistem akuntansi keuangan daerah berpengaruh positif terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

## 2.4 Kerangka Konseptual



**Gambar 2.1 Kerangka Konseptual**

Keterangan:

———— : Uji t

- - - - - : Uji F

### **BAB 3. METODELOGI PENELITIAN**

#### **3.1 Jenis Penelitian**

Penelitian ini merupakan jenis penelitian kuantitatif. Penelitian kuantitatif merupakan penelitian yang menekankan pada pengujian teori-teori melalui pengukuran variabel-variabel penelitian dengan angka dan melakukan analisis data dengan prosedur statistik (Supomo dan Indriantoro, 2014).

#### **3.2 Objek Penelitian**

Menurut Arikunto (2010: 63) objek penelitian adalah fenomena atau masalah penelitian yang telah diabstraksi menjadi suatu konsep atau variabel. Penelitian ini dilakukan dengan mengambil objek pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Jember.

#### **3.3 Populasi dan Sampel**

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas : subjek atau objek dengan kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulan (Sangadji, 2010 dalam Nurmuthmainnah, 2015). Populasi bisa berupa subyek maupun objek penelitian. Jadi, populasi bukan hanya orang, tetapi juga objek dan benda – benda alam lain. Populasi bukan sekedar jumlah pada subjek atau objek yang dipelajari, tetapi meliputi seluruh karakteristik atau sifat yang dimiliki oleh subjek atau objek. Populasi dalam penelitian ini adalah pegawai bagian akuntansi/penatausahaan keuangan pada SKPD di Kabupaten Jember. Pegawai bagian akuntansi/penatausahaan keuangan diyakini telah memahami seluk beluk tentang pengelolaan keuangan daerah. Adapun tugas pokok dari bagian akuntansi/penatausahaan keuangan yaitu untuk merencanakan, melaksanakan,

menatausahakan, dan melaporkan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan (Nurmuthmainnah, 2015).

Sampel adalah sebagian dari elemen-elemen dalam populasi (Supomo dan Indriantoro, 2014). Bila populasi besar, peneliti tidak mungkin mempelajari semua yang ada pada populasi, misalnya karena keterbatasan dana, tenaga, dan waktu, maka peneliti dapat menggunakan sampel yang diambil dari populasi. Untuk itu, sampel yang diambil dari populasi harus betul – betul *representatif* (mewakili). Teknik sampling yang digunakan dalam penelitian ini adalah *purposive sampling*. *Purposive sampling* yaitu teknik mengambil sampel dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono, 2012: 124). Sampel dalam penelitian ini adalah pegawai bagian akuntansi/penatausahaan keuangan yang masa kerjanya lebih dari 1 tahun pada SKPD di Kabupaten Jember. Adapun pertimbangan yang peneliti gunakan yakni berdasarkan kapabilitas, yaitu kemampuan responden dalam memberikan informasi yang dibutuhkan. Dalam hal ini responden yang dianggap memiliki kapabilitas adalah responden yang ikut terlibat dalam proses pengelolaan keuangan, memahami penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dalam pembuatan laporan keuangan, memahami penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah, dan telah bekerja pada bidang tersebut minimal satu tahun. Alasan penentuan kriteria responden adalah karena responden yang berdasarkan kriteria tersebut penulis anggap sebagai orang yang telah berpengalaman dalam bidangnya dan paling kompeten untuk menjawab kuesioner yang diajukan (Nurmuthmainnah, 2015).

### **3.4 Jenis dan Sumber Data**

Jenis data yang digunakan adalah data primer. Data primer yaitu data yang diperoleh secara langsung dari responden untuk menjawab pertanyaan penelitian. Data ini diperoleh dari survey responden (Supomo dan Indriantoro, 2014).

### **3.5 Metode Pengumpulan Data**

Metode pengumpulan data dalam penelitian ini yakni dengan melakukan survey lapangan. Survey ini dilakukan secara lebih mendalam dengan cara mengamati secara langsung pada objek penelitian. Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah kuesioner. Menurut Sugiyono (2010: 199), kuesioner merupakan teknik pengumpulan data dengan cara memberi seperangkat pertanyaan atau pernyataan tertulis kepada responden untuk menjawabnya. Teknik ini memberikan tanggung jawab kepada responden untuk membaca dan menjawab pertanyaan. Penyebaran kuesioner dilakukan kepada pegawai bagian akuntansi/penatausahaan keuangan pada SKPD di Kabupaten Jember.

### **3.6 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional**

#### **3.6.1 Variabel Penelitian**

Variabel yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari variabel dependen (terikat) dan variabel independen (bebas). Variabel dependen dalam penelitian ini adalah Transparansi Dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah (Y). Yang menjadi variabel independen dalam penelitian ini adalah Penyajian Laporan Keuangan Daerah ( $X_1$ ), Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah ( $X_2$ ), dan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah ( $X_3$ ).

#### **3.6.2 Definisi Operasional Variabel**

##### **3.6.2.1 Penyajian Laporan Keuangan Daerah**

Penyajian laporan keuangan merupakan penyajian informasi keuangan pemerintah daerah yang memenuhi karakteristik kualitatif laporan keuangan yang berdasarkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, terdapat empat indikator karakteristik kualitatif laporan keuangan yaitu:

1. Relevan
2. Andal
3. Dapat dibandingkan
4. Dapat dipahami

### **3.6.2.2 Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah**

Aksesibilitas dalam laporan keuangan sebagai kemudahan seseorang untuk memperoleh informasi laporan keuangan. Laporan keuangan harus dapat dimengerti dan tersedia bagi mereka yang tertarik dan mau berusaha untuk memahaminya. Dalam UU No. 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah ada beberapa indikator dalam proses aksesibilitas adalah sebagai berikut:

1. Seluruh stakeholder memiliki akses terhadap laporan keuangan.
2. Media publikasi laporan keuangan yang mudah diakses.
3. Ketersediaan informasi saat dibutuhkan

### **3.6.2.3 Sistem Akuntansi Keuangan Daerah**

Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 tahun 2007 tentang pedoman pengelolaan keuangan, menyatakan bahwa sistem akuntansi keuangan daerah meliputi serangkaian prosedur mulai dari proses pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran sampai dengan pelaporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang dapat dilakukan secara manual atau menggunakan aplikasi komputer. Sistem akuntansi dirancang untuk memberikan informasi terbaik yang akan digunakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan. Sistem akuntansi dibangun untuk membantu organisasi dalam mencapai tujuannya. Masisi (1978) dalam Roviyantie (2011) menjelaskan aturan dasar sistem akuntansi keuangan daerah sebagai berikut:



1. Identifikasi kegiatan operasi yang relevan.
2. Pengklasifikasian kegiatan operasi secara tepat.
3. Adanya sistem pengendalian untuk menjamin reliabilitas.
4. Menghitung pengaruh masing-masing operasi.

#### **3.6.2.4 Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah**

Transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah adalah pertanggungjawaban pemerintah daerah berkenaan dengan pengelolaan keuangan daerah kepada publik secara terbuka dan jujur melalui media berupa penyajian laporan keuangan yang dapat diakses oleh berbagai pihak yang berkepentingan dengan anggapan bahwa publik berhak mengetahui informasi tersebut. Menurut Mardiasmo (2005) dalam Wulandari (2011), kerangka konseptual dalam membangun transparansi dan akuntabilitas organisasi sektor publik dibutuhkan empat komponen yang terdiri dari:

1. Adanya sistem pelaporan keuangan.
2. Adanya sistem pengukuran kinerja.
3. Dilakukannya auditing sektor publik.
4. Berfungsinya saluran akuntabilitas publik (Mardiasmo, 2005 dalam Wulandari, 2011).

#### **3.7 Skala Pengukuran**

Skala adalah perangkat ukur yang digunakan untuk mengetahui intensitas, arah atau tingkat dalam sebuah variabel yang berada pada tingkat pengukuran ordinal. Penelitian ini menggunakan skala *Likert*, yaitu skala yang digunakan untuk mengukur sikap, pendapat, dan persepsi seseorang atau sekelompok orang tentang fenomena sosial (Sugiyono, 2012: 132). Skala ini mempunyai jarak dari sangat positif ke sangat negatif terhadap objek sikap tertentu.

Skala pengukuran kuesioner menggunakan skala:

Skor 1 = Sangat Tidak Setuju (STS)

Skor 2 = Tidak Setuju (TS)

Skor 3 = Ragu-Ragu (RR)

Skor 4 = Setuju (S)

Skor 5 = Sangat Setuju (SS)

### **3.8 Metode Analisis**

#### **3.8.1 Statistik Deskriptif**

Dalam penelitian ini analisis data yang dilakukan adalah statistik deskriptif. Menurut Sugiyono (2012: 206), statistik deskriptif adalah statistik yang digunakan untuk menganalisis data dengan cara mendeskripsikan atau menggambarkan data yang telah terkumpul sebagaimana adanya tanpa bermaksud membuat kesimpulan yang berlaku untuk umum atau generalisasi. Penggunaan statistik deskriptif variabel penelitian dimaksudkan untuk memberikan penjelasan yang memudahkan peneliti dalam menginterpretasikan hasil analisis data dan pembahasannya.

#### **3.8.2 Uji Kualitas Data**

##### **3.8.2.1 Uji Validitas**

Uji validitas digunakan untuk mengukur valid atau tidaknya suatu kuesioner penelitian. Kuesioner dikatakan valid jika pernyataan pada kuesioner mampu mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut (Ghozali, 2011: 52). Tingkat validitas pada penelitian ini diukur dengan menghitung korelasi antara skor masing-masing butir pernyataan dan total skor konstruk menggunakan aplikasi SPSS dengan uji *coefficient correlation pearson*. Dengan ketentuan bahwa jika  $r_{hitung} > r_{tabel}$  maka butir atau pertanyaan atau indikator tersebut dinyatakan valid (Ghozali, 2011: 53).

### 3.8.2.2 Uji Reliabilitas

Reliabilitas adalah untuk mengetahui sejauh mana hasil pengukuran tetap konsisten, apabila dilakukan pengukuran dua kali atau lebih terhadap gejala yang sama dengan menggunakan alat pengukuran yang sama pula (Siregar, 2013: 173). Suatu kuesioner dikatakan *reliable* atau handal jika jawaban responden terhadap pertanyaan adalah konsisten dari waktu ke waktu. Pengukuran butir pertanyaan dilakukan dengan sekali menyebar kuesioner pada responden, kemudian hasil skornya diukur korelasinya antar skor jawaban pada butir pertanyaan yang sama dengan bantuan komputer SPSS, dengan fasilitas *Cornbach Alpha* ( $\alpha$ ). Kriteria dalam pengujian reliabilitas berdasarkan nilai *Cronbach's Alpha* yaitu suatu variabel dikatakan *reliable* jika memberikan nilai *Cornbach Alpha*  $> 0,60$  (Sugiyono, 2012).

### 3.8.3 Uji Asumsi Klasik

#### 3.8.3.1 Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi antara variabel dependen dengan variabel independen mempunyai distribusi normal atau tidak (Ghozali, 2011: 160). Uji normalitas dilakukan dengan uji *Kolmogorov-Smirnov* melihat tingkat signifikan sebesar 5%. Jika *probability asymp.sig(2tailed)*  $> 0,05$  maka data mempunyai distribusi yang normal (Sarwono, 2013).

#### 3.8.3.2 Uji Multikolonieritas

Uji multikolonieritas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (Ghozali, 2011: 105). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variabel bebasnya. Uji multikolonieritas dilakukan dengan melihat *tolerance value* atau dengan menggunakan *Variance Inflation Factors* (VIF) dari hasil analisis dengan menggunakan SPSS. Uji multikolonieritas dilakukan dengan melihat nilai dari VIF

(*Variance Inflating Factor*) < 10 dan nilai dari *Tolerance Value* > 0,10 (Sarwono, 2013).

### 3.8.3.3 Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain (Ghozali, 2011: 139). Model regresi yang baik adalah tidak terjadi heteroskedastisitas. Untuk mengetahui apakah terjadi heteroskedastisitas dalam pengujian dapat diketahui dari nilai signifikansinya. Jika nilai signifikansi (*sig*) < 0,05, maka terjadi heteroskedastisitas. Terjadinya heteroskedastisitas dalam model regresi jika titik-titik dalam *scatterplot* membentuk pola-pola tertentu atau berkumpul di satu sisi atau dekat nilai 0 pada sumbu Y pada kurva yang dihasilkan saat kita menggambarkan kurva dengan SPSS. Jika titik-titik data menyebar tidak secara beraturan, maka tidak terjadi heteroskedastisitas (Sarwono, 2013).

### 3.8.4 Analisis Regresi Linier Berganda

Regresi adalah salah satu alat yang dapat digunakan dalam memprediksi permintaan di masa yang akan datang berdasarkan data masa lalu atau untuk mengetahui pengaruh satu variabel bebas (*variable independent*) terhadap satu variabel tak bebas (*variable dependet*) (Siregar, 2013: 285). Dalam analisis regresi linier berganda, selain mengukur kekuatan pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen juga menunjukkan arah pengaruh tersebut. *Statistical Package For Sosial Science* (SPSS) akan digunakan untuk membantu proses analisis regresi linear berganda. Persamaan regresi linier berganda sebagai berikut:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + e$$

Keterangan:

Y : Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

X<sub>1</sub> : Penyajian Laporan Keuangan Daerah

- $X_2$  : Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah  
 $X_3$  : Sistem Akuntansi Keuangan Daerah  
 $a$  : Konstanta  
 $b_1$  : koefisien regresi dari  $X_1$   
 $b_2$  : koefisien regresi dari  $X_2$   
 $b_3$  : koefisien regresi dari  $X_3$   
 $e$  : kesalahan residual (error term)

#### 3.8.4.1 Uji Koefisien Determinasi ( $R^2$ )

Koefisien determinasi pada intinya mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen (Ghozali, 2011: 97). Dengan kata lain koefisien determinasi digunakan untuk mengukur kemampuan variabel Penyajian Laporan Keuangan Daerah ( $X_1$ ), variabel Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah ( $X_2$ ), dan variabel Sistem Akuntansi Keuangan Daerah ( $X_3$ ) dapat menjelaskan variabel Transparansi Dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah ( $Y$ ). Besarnya nilai  $R^2$  berkisar antara  $0 < R^2 < 1$ . Jika nilai  $R^2$  semakin mendekati angka satu maka model yang diusulkan dikatakan baik karena semakin tinggi variasi variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variabel independen.

#### 3.8.4.2 Uji F

Uji F pada dasarnya menunjukkan apakah semua variabel independen atau bebas yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen/terikat (Ghozali, 2011: 98). Uji ini dilakukan dengan membandingkan signifikansi  $F_{hitung}$  dengan ketentuan:

Jika  $F_{hitung} < F_{tabel}$  pada  $\alpha 0,05$ , maka  $H_0$  diterima dan  $H_a$  ditolak.

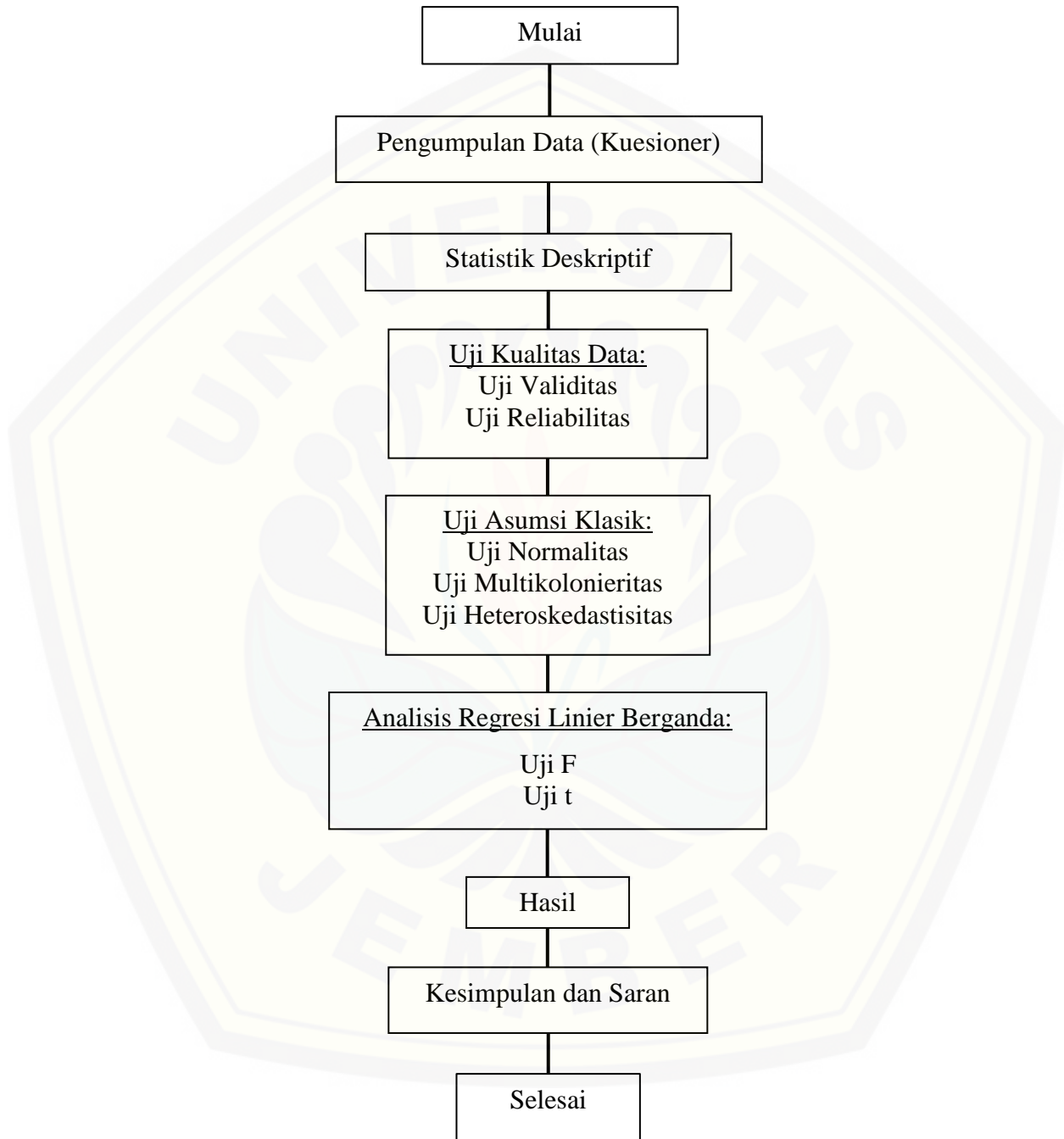
Jika  $F_{hitung} > F_{tabel}$  pada  $\alpha 0,05$ , maka  $H_0$  ditolak dan  $H_a$  diterima.

### 3.8.4.3 Uji t

Uji t digunakan untuk menunjukkan seberapa jauh pengaruh sebuah variabel independen secara individual dalam menerangkan variasi variabel dependen (Ghozali, 2011: 101). Pengujian dilakukan dengan menggunakan signifikan level 0,05 ( $\alpha=5\%$ ). Penerimaan atau penolakan hipotesis dilakukan dengan kriteria:

- a) Jika nilai signifikan  $> 0,05$ , maka hipotesis ditolak (koefisien regresi tidak signifikan). Ini berarti secara parsial variabel independen tidak mempunyai pengaruh secara signifikan terhadap variabel dependen.
- b) Jika nilai signifikan  $< 0,05$ , maka hipotesis diterima (koefisien regresi signifikan). Ini berarti secara parsial variabel independen tersebut mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen.

### 3.9 Kerangka Pemecahan Masalah



Gambar 3.1 : Gambar Kerangka Pemecahan Masalah

## BAB 5. KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

### 5.1 Kesimpulan

Dalam penelitian ini ada tiga hipotesis yang diuji menggunakan Uji Hipotesis dengan Uji t dan Uji Regresi Linier Berganda. Berdasarkan hasil uji dan pembahasan yang dikemukakan maka dapat diambil beberapa kesimpulan sebagai berikut:

1. Penyajian laporan keuangan daerah berpengaruh positif terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik penyajian laporan keuangan daerah maka transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah akan semakin baik. Penyajian laporan keuangan merupakan elemen penting untuk menciptakan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Penyajian laporan keuangan pemerintah daerah secara lengkap dan disusun dengan mengikuti Standar Akuntansi Pemerintahan yang diterima umum dapat mewujudkan terciptanya transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.
2. Aksesibilitas laporan keuangan daerah berpengaruh positif terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Hal ini menunjukkan bahwa semakin mudah akses terhadap laporan keuangan daerah maka transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah akan semakin baik pula. Efektivitas transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah tergantung aksesibilitas laporan keuangan daerah atau kemudahan akses terhadap laporan keuangan daerah. Pemerintah daerah dapat menggunakan berbagai media untuk mempublikasikan laporan keuangannya guna mendorong transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.
3. Sistem akuntansi keuangan daerah berpengaruh positif terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik penerapan sistem akuntansi keuangan daerah maka semakin



terwujudnya transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah dapat terwujud jika setiap entitas pemerintah daerah dapat menciptakan, mengoperasikan serta memelihara Sistem Akuntansi Keuangan Daerah secara baik dan menyusunnya dengan mengikuti standar akuntansi pemerintahan yang telah diterima secara umum.

## 5.2 Keterbatasan

Peneliti menyadari adanya keterbatasan yang dimiliki dalam penelitian ini. Adapun keterbatasan tersebut yaitu:

1. Kurangnya pemahaman dan sikap kepedulian dari responden di dalam menjawab pertanyaan kuesioner yang diberikan peneliti.
2. Berdasarkan hasil pengujian yang telah dilakukan, pengaruh dari ketiga variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini hanya sebesar 20,2%. Hal ini berarti bahwa ketiga variabel tersebut belum cukup mewakili sebagai variabel yang berpengaruh terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.
3. Penggabungan variabel Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah sebagai satu variabel dependen di dalam penelitian ini.

## 5.3 Saran

Berdasarkan kesimpulan dan keterbatasan yang terdapat dalam penelitian ini, maka peneliti mengajukan saran untuk memperbaiki penelitian yang dilakukan mendatang. Adapun saran tersebut yaitu:

1. Untuk penelitian selanjutnya diharapkan melengkapi penelitian dengan metode survei wawancara untuk meningkatkan sikap kepedulian dari responden dalam menjawab pertanyaan kuesioner dari peneliti.

2. Untuk penelitian selanjutnya diharapkan dapat menggali variabel-variabel lain yang juga berpengaruh terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah seperti variabel Pengendalian Internal, variabel Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan, dan variabel Kualitas Aparatur Pemerintah.
3. Untuk penelitian selanjutnya diharapkan memisahkan variabel Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah menjadi variabel Transparansi Pengelolaan Keuangan Daerah dan variabel Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah serta menggunakan salah satu variabel tersebut sebagai variabel dependen dalam penelitian. Karena setelah ditelaah lebih jauh kedua kata tersebut memiliki arti yang berbeda.

**DAFTAR PUSTAKA**

- Aliyah, S. 2012. *Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan, Aksesibilitas Laporan Keuangan terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah Kabupaten Jepara*. Jurnal Akuntansi dan Bisnis Vol.8 No.2, 97-186.
- Arikunto, S. 2010. *Prosedur penelitian : Suatu Pendekatan Praktik*. (Edisi Revisi). Jakarta : Rineka Cipta.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI). 2011. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2011*. ([www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id), diakses pada tanggal 01 Oktober 2015)
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI). 2013. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2013*. ([www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id), diakses pada tanggal 01 Oktober 2015)
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI). 2014. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2014*. ([www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id), diakses pada tanggal 01 Oktober 2015)
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI). 2015. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2015*. ([www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id), diakses pada tanggal 01 Oktober 2015)
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 19 (edisi kelima)*. Semarang. Universitas Diponegoro.
- Handri, Y.P dkk. 2014. *Pengaruh Penyajian Laporan Posisi Keuangan, Aksesibilitas Laporan Keuangan, Dan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Transparansi Dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan SKPD*. Jurnal, Universitas Bung Hatta.
- Hehanussa, Salomi J. 2015. *Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah Terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah Kota Ambon*. Jurnal, UNISSULA.

- Indriantoro, Nur & Bambang Supomo. 2014. *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen*. Yogyakarta. BPFE-YOGYAKARTA.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta. Penerbit Andi.
- Mardiasmo. 2005. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta. Penerbit Andi.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta. Penerbit Andi.
- Mahmudi, 2010. *Analisis laporan keuangan pemerintah daerah, edisi kedua*. Yogyakarta. UPP STIM YKPN.
- Mulyadi. 2001. *Sistem Akuntansi, Edisi Ketiga, Cetakan Ketiga*. Jakarta. Penerbit Salemba Empat.
- Mulyana, Deddy. 2006. *Metode Penelitian Kualitatif*. Bandung. PT. REMAJA ROSDAKARYA
- Nordiawan, Deddi. 2010. *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta. Salemba Empat
- Nurmuthmainnah, W. 2015. *Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah Dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah Terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah Kabupaten Konawe Utara*. Skripsi, Universitas Hasannudin.
- Republik Indonesia. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Republik Indonesia. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah.
- Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan
- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2008 Tentang Keterbukaan Informasi Publik.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah.

- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.
- Rohman, Abdul. 2009. *Pengaruh Implementasi Sistem Akuntansi, Pengelolaan Keuangan Daerah Terhadap Fungsi Pengawasan dan Kinerja Pemerintah Daerah. Jurnal Akuntansi dan Bisnis* Vol. 9 No. 1. Universitas Diponegoro Semarang.
- Roviyantie, Devi. 2011. *Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia Dan Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah (Survei Pada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Kabupaten Tasikmalaya)*. Jurnal, Universitas Siliwangi.
- Sangadji, E.M., dan Sopiah, 2010. *Metodologi Penelitian Pendekatan Praktis dalam Penelitian*, Yogyakarta. Andi Offset
- Sarwono, Jonathan. 2013. *12 Jurus Ampuh SPSS Untuk Riset Skripsi*. Jakarta. PT Elex Media Komputindo.
- Siregar, Syofian. 2013. *Metode Penelitian Kuantitatif : dilengkapi dengan perbandingan perhitungan manual dan SPSS*. Jakarta. Kencana.
- Soleha, N. 2014. *Pengaruh Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah dan Aktivitas Pengendalian Terhadap Akuntabilitas Keuangan: Studi Pada SKPD Kabupaten/Kota Propinsi Banten*. Jurnal Etikonomi Vol. 13 No.1.
- Sugiyono, 2010. *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif & RND*. Bandung. Alfabeta.
- Sugiyono. 2012. *Memahami Penelitian Kualitatif*. Bandung. Alfabeta.
- Wulandari, M.E. 2015. *Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah Dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah Terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah Kabupaten Konawe Utara*. Skripsi, Universitas Hasannudin.

**LAMPIRAN 1****Pengantar Kuesioner**

Perihal : Permohonan Pengisian Kuesioner

Lampiran : Satu Berkas

Judul Skripsi : Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah, Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah, dan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah ( Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Jember )

Dengan hormat,

Terima kasih atas kehadiran Bapak, ibu, saudara/i untuk berpartisipasi dalam mengisi dan menjawab seluruh pertanyaan yang ada dalam kuesioner ini. Penelitian ini digunakan untuk menyusun skripsi dengan judul **Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah, Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah, Dan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Transparansi Dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah ( Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Jember )**

Untuk itu diharapkan para responden dapat memberikan jawaban yang sebenar – benarnya demi membantu penelitian ini. Atas waktu dan kesediaannya saya ucapkan terima kasih, semoga penelitan ini bermanfaat bagi kita semua.

Hormat Saya,

Maria Magdalena Hesti Kurniawati

**LAMPIRAN 2****KUESIONER PENELITIAN****BAGIAN PENDAHULUAN****IDENTITAS RESPONDEN**

- Nama : .....
- Umur : ..... tahun
- Jenis Kelamin :  Laki-laki  Perempuan
- Nama SKPD : .....
- Bagian :  Akuntansi/penatausahaan keuangan  Lainnya
- Pendidikan Terakhir :  SMA  D3  S1  
 S2  Lainnya
- Masa Kerja :  0 - 1 tahun  > 1 – 5 tahun  > 5 tahun

**BAGIAN ISI**

Petunjuk : Mohon Bapak dan Ibu memberikan tanda cek list (√) pada salah satu pilihan jawaban mengenai pernyataan dan pertanyaan yang diberikan sesuai dengan kondisi tempat Bapak dan Ibu bekerja. Jawaban dituangkan dalam bentuk skala berupa angka antara 1 sampai dengan 5, di mana semakin besar angka menunjukkan semakin setuju responden terhadap materi pertanyaan/pernyataan. Skor jawaban adalah sebagai berikut:

Keterangan	Sangat Setuju (SS)	Setuju (S)	Ragu-Ragu (RR)	Tidak Setuju (TS)	Sangat Tidak Setuju (STS)
Skor	5	4	3	2	1

### 1. PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN DAERAH

No	Pertanyaan	SS	S	RR	TS	STS
1	SKPD mampu menyusun laporan keuangan secara lengkap (Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas dan Catatan Atas Laporan Keuangan).					
2	SKPD mampu menyelesaikan laporan keuangan (Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas dan Catatan Atas Laporan Keuangan) tepat waktu.					
3	Laporan keuangan SKPD menyediakan informasi yang dapat mengoreksi aktifitas keuangan di masa lalu.					
4	Laporan keuangan SKPD menyediakan informasi yang mampu memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil masa lalu dan kejadian masa kini					



5	Informasi yang dihasilkan dari laporan keuangan SKPD telah menggambarkan dengan jujur transaksi yang seharusnya disajikan dalam laporan keuangan.					
6	Apabila dilakukan pengujian terhadap laporan keuangan lebih dari sekali oleh pihak yang berbeda, hasilnya tetap menunjukkan simpulan yang tidak berbeda jauh.					
7	Informasi yang termuat dalam laporan keuangan SKPD dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya.					
8	Laporan keuangan yang disusun oleh SKPD telah dapat dijadikan sebagai tolak ukur dalam penyusunan anggaran tahun berikutnya.					
9	Informasi dari laporan keuangan SKPD yang dihasilkan dapat dipahami oleh pengguna karena dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas kemampuan pengguna					

**2. AKSESIBILITAS LAPORAN KEUANGAN DAERAH**

No	Pertanyaan	SS	S	RR	TS	STS
1	Laporan keuangan daerah dipublikasikan secara terbuka melalui media massa.					
2	Memberikan kemudahan kepada para pengguna laporan keuangan dalam memperoleh informasi tentang laporan keuangan daerah.					
3	Masyarakat dapat mengakses laporan keuangan daerah melalui internet (website)					

**3. SISTEM AKUNTANSI KEUANGAN DAERAH**

No	Pertanyaan	SS	S	RR	TS	STS
1	Apakah sistem akuntansi yang diterapkan pada SKPD ini sesuai Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)?					
2	Apakah setiap transaksi keuangan pada SKPD ini dilakukan analisis transaksi/identifikasi transaksi?					
3	Apakah pada SKPD ini dilaksanakan pengidentifikasian terhadap pencatatan ?					

4	Apakah setiap transaksi keuangan pada SKPD ini didukung oleh bukti transaksi ?					
5	Apakah semua transaksi keuangan dilakukan pencatatan secara kronologis ?					
6	Apakah pada SKPD ini dilakukan pengklasifikasian terhadap transaksi yang terjadi ?					
7	Apakah pada SKPD ini dilakukan klasifikasi atas transaksi sesuai dengan pos – pos yang semestinya ?					
8	Apakah pada SKPD ini dilakukan sistem pengendalian dalam mengukur dan melaporkan pencatatan ?					
9	Apakah pada SKPD ini membuat laporan keuangan setiap periode akuntansi ?					
10	Apakah pelaporan laporan keuangan dilakukan secara konsisten dan periodik ?					

#### 4. TRANSPARANSI DAN AKUNTABILITAS PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH

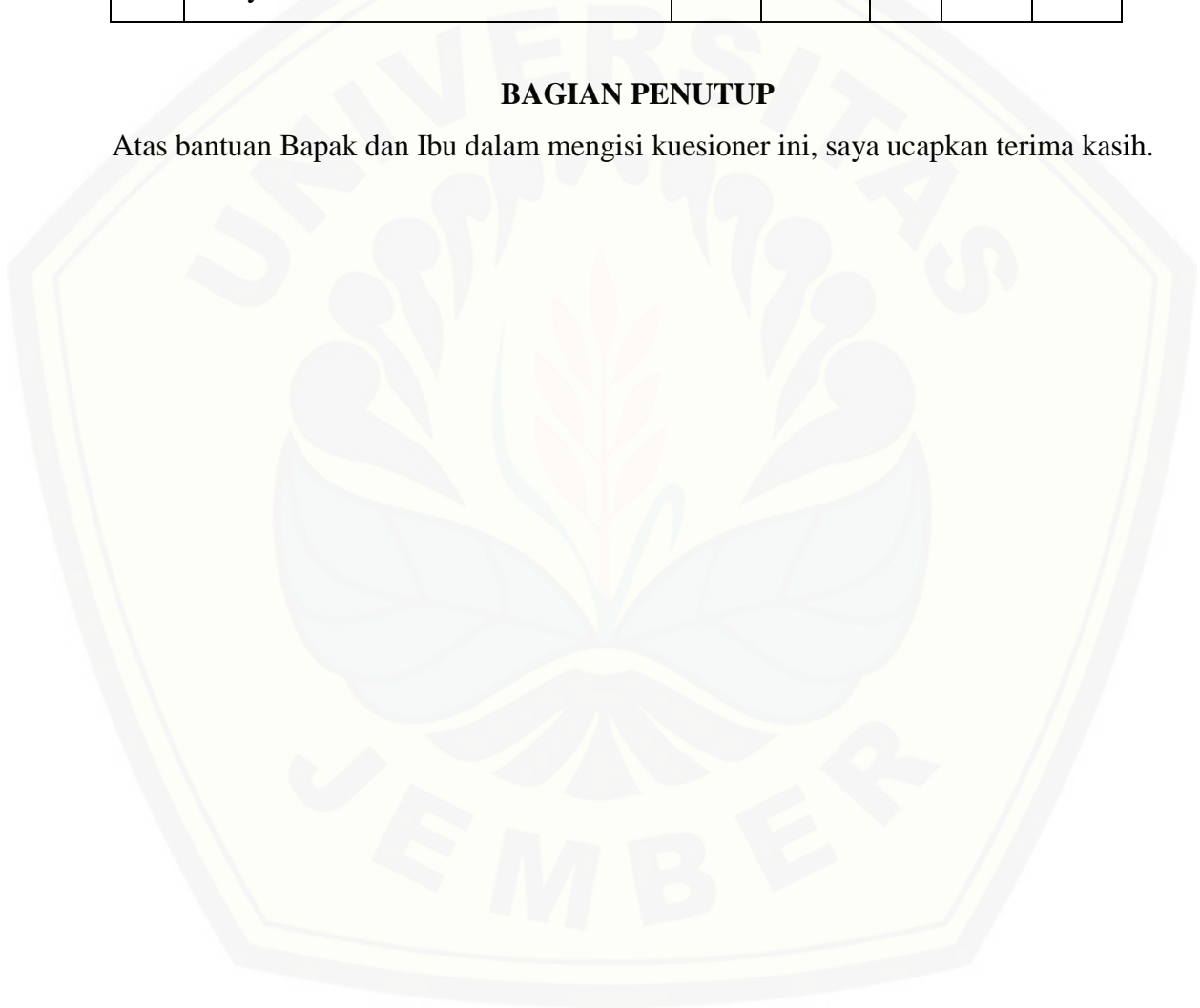
No	Pertanyaan	SS	S	RR	TS	STS
1	APBD disusun dengan pendekatan kinerja					

2	Pemerintah menyampaikan rancangan APBD kepada DPRD untuk mendapatkan persetujuan					
3	Pendapatan daerah disetor sepenuhnya tepat pada waktunya ke kas daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan didukung dengan bukti-bukti administrasi yang dapat dipertanggungjawabkan.					
4	Pelaporan keuangan daerah dibuat dalam bentuk laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan yang ditetapkan dengan peraturan pemerintah					
5	Ketersediaan sistem informasi manajemen dan monitoring hasil yang telah dicapai pemerintah.					
6	Laporan keuangan SKPD di review oleh inspektorat sebelum diserahkan kepada BPK					
7	Laporan keuangan SKPD disampaikan kepada BPK untuk dilakukan pemeriksaan					
8	Dilakukannya financial audit terhadap laporan keuangan daerah					
9	Indikator hasil kinerja yang akan dicapai di tetapkan dan telah					

	digunakan untuk mengevaluasi pengelolaan APBD					
10	Pengelolaan APBD dipertanggungjawabkan kepada otoritas yang lebih tinggi dan kepada masyarakat luas					

**BAGIAN PENUTUP**

Atas bantuan Bapak dan Ibu dalam mengisi kuesioner ini, saya ucapkan terima kasih.



## LAMPIRAN 3

## STATISTIK DESKRIPTIF DATA RESPONDEN

Statistics						
	Jenis Kelamin	Usia	Nama SKPD	Bagian	Masa Kerja	Pendidikan Terakhir
N Valid	119	119	119	119	119	119
Missing	0	0	0	0	0	0

## Jenis Kelamin

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid L	46	38,7	38,7	38,7
P	73	61,3	61,3	100,0
Total	119	100,0	100,0	

## Usia

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 25,00	1	,8	,8	,8
27,00	2	1,7	1,7	2,5
28,00	4	3,4	3,4	5,9
30,00	1	,8	,8	6,7
31,00	1	,8	,8	7,6
32,00	4	3,4	3,4	10,9
33,00	5	4,2	4,2	15,1
34,00	3	2,5	2,5	17,6
35,00	2	1,7	1,7	19,3
36,00	3	2,5	2,5	21,8
37,00	7	5,9	5,9	27,7
38,00	9	7,6	7,6	35,3
39,00	5	4,2	4,2	39,5

40,00	6	5,0	5,0	44,5
41,00	3	2,5	2,5	47,1
42,00	2	1,7	1,7	48,7
43,00	4	3,4	3,4	52,1
44,00	4	3,4	3,4	55,5
45,00	4	3,4	3,4	58,8
46,00	3	2,5	2,5	61,3
47,00	8	6,7	6,7	68,1
48,00	10	8,4	8,4	76,5
49,00	2	1,7	1,7	78,2
50,00	7	5,9	5,9	84,0
51,00	6	5,0	5,0	89,1
52,00	2	1,7	1,7	90,8
53,00	2	1,7	1,7	92,4
54,00	4	3,4	3,4	95,8
55,00	3	2,5	2,5	98,3
56,00	2	1,7	1,7	100,0
Total	119	100,0	100,0	

#### Masa Kerja

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid >1	3	2,5	2,5	2,5
>5	116	97,5	97,5	100,0
Total	119	100,0	100,0	

#### Tingkat Pendidikan

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid D3	12	10,1	10,1	10,1
S1	70	58,8	58,8	68,9
S2	14	11,8	11,8	80,7
SMA	23	19,3	19,3	100,0
Total	119	100,0	100,0	

## LAMPIRAN 4

## STATISTIK DESKRIPTIF RATA-RATA JAWABAN KUESIONER

Penyajian Laporan Keuangan Daerah (X<sub>1</sub>)

## Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X1	119	4,00	5,00	4,8067	,39654
X2	119	3,00	5,00	4,7143	,47197
X3	119	3,00	5,00	4,7059	,51012
X4	119	3,00	5,00	4,4958	,62265
X5	119	4,00	5,00	4,8235	,38283
X6	119	4,00	5,00	4,7899	,40909
X7	119	3,00	5,00	4,7899	,42931
X8	119	3,00	5,00	4,7899	,42931
X9	119	3,00	5,00	4,5042	,51870
JUMLAH	119	40,00	45,00	42,4202	1,57036
Valid N (listwise)	119				



**Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah (X<sub>2</sub>)****Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X1	119	3,00	5,00	4,0336	,59564
X2	119	3,00	5,00	4,1429	,49207
X3	119	3,00	5,00	4,0252	,63061
JUMLAH	119	9,00	15,00	12,2017	1,48198
Valid (listwise)	N 119				

**Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (X<sub>3</sub>)****Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X1	119	3,00	5,00	4,4958	,51870
X2	119	3,00	5,00	4,3529	,57620
X3	119	4,00	5,00	4,5294	,50124
X4	119	4,00	5,00	4,7059	,45757
X5	119	3,00	5,00	4,7227	,46804
X6	119	4,00	5,00	4,6723	,47137
X7	119	4,00	5,00	4,7395	,44077
X8	119	4,00	5,00	4,7731	,42059
X9	119	4,00	5,00	4,6218	,48698
X10	119	3,00	5,00	4,5294	,51788
JUMLAH	119	44,00	50,00	46,1429	2,01387
Valid (listwise)	N 119				

**Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah (Y)****Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Y1	119	3,00	5,00	4,2857	,56961
Y2	119	4,00	5,00	4,4790	,50167
Y3	119	3,00	5,00	4,4202	,61748
Y4	119	4,00	5,00	4,5126	,50195
Y5	119	3,00	5,00	4,2437	,55183
Y6	119	4,00	5,00	4,5546	,49911
Y7	119	3,00	5,00	4,4538	,54846
Y8	119	3,00	5,00	4,3277	,53850
Y9	119	4,00	5,00	4,2941	,45757
Y10	119	3,00	5,00	4,3109	,54846
JUMLAH	119	39,00	50,00	43,8823	3,87337
Valid (listwise)	N 119				



	N	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119
X5	Pearson Correlation	,332*	-,141	,209*	-,092	1	-,185*	,185*	,030	,025	,336**
	Sig. (2-tailed)	,000	,127	,022	,320		,044	,044	,743	,786	,000
	N	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119
X6	Pearson Correlation	,061	,082	-,055	-,053	-,185*	1	,133	,133	,104	,323**
	Sig. (2-tailed)	,510	,378	,553	,564	,044		,151	,151	,260	,000
	N	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119
X7	Pearson Correlation	,158	-,173	,025	-,019	,185*	,133	1	,126	-,015	,371**
	Sig. (2-tailed)	,087	,059	,787	,836	,044	,151		,171	,871	,000
	N	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119
X8	Pearson Correlation	,108	,161	-,052	-,114	,030	,133	,126	1	,175	,421**
	Sig. (2-tailed)	,243	,080	,572	,216	,743	,151	,171		,057	,000
	N	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119
X9	Pearson Correlation	,148	,213*	,149	-,046	,025	,104	-,015	,175	1	,539**
	Sig. (2-tailed)	,108	,020	,106	,620	,786	,260	,871	,057		,000
	N	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119
JUMLAH	Pearson Correlation	,445*	,358*	,367*	,253*	,336*	,323*	,371*	,421*	,539*	1

Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,005	,000	,000	,000	,000	,000	
N	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).



Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah (X<sub>2</sub>)

Correlations

		X1	X2	X3	JUMLAH
X1	Pearson Correlation	1	,591**	,675**	,885**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000
	N	119	119	119	119
X2	Pearson Correlation	,591**	1	,562**	,809**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000
	N	119	119	119	119
X3	Pearson Correlation	,675**	,562**	1	,883**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000
	N	119	119	119	119
JUMLAH	Pearson Correlation	,885**	,809**	,883**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	
	N	119	119	119	119

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).





	Sig. (2-tailed)	,128	,842	,020	,978	,482	,595	,331		,925	,767	,003
	N	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119
X9	Pearson											
	Correlation	,010	,087	,029	,105	-,092	,120	,169	-,009	1	,330**	,427**
	Sig. (2-tailed)	,910	,346	,758	,255	,319	,193	,066	,925		,000	,000
	N	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119
X10	Pearson											
	Correlation	,213*	,221*	,054	,162	,051	,022	,090	-,027	,330**	1	,536**
	Sig. (2-tailed)	,020	,016	,561	,078	,579	,808	,333	,767	,000		,000
	N	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119
JUMLAH	Pearson											
	Correlation	,394**	,526**	,546**	,377**	,294**	,398**	,310**	,269**	,427**	,536**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,001	,003	,000	,000	
	N	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).





N	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119
---	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).



**Uji Reliabilitas****Penyajian Laporan Keuangan Daerah (X<sub>1</sub>)****Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	119	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	119	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
,610	10

**Item-Total Statistics**

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
X1	73,5882	40,651	,501	,758
X2	73,7983	39,518	,604	,750
X3	73,9748	39,262	,678	,747
X4	74,1933	40,208	,475	,757
X5	73,9076	38,966	,631	,746
X6	73,9412	38,632	,738	,741
X7	73,9412	38,649	,818	,740
X8	73,9076	38,830	,692	,744
X9	74,0336	38,660	,769	,741
JUMLAH	39,1345	10,965	1,000	,868

### Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah (X<sub>2</sub>)

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	119	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	119	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

#### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,849	4

#### Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
X1	20,3697	6,015	,827	,793
X2	20,2605	6,669	,737	,837
X3	20,3782	5,881	,819	,788
JUMLAH	12,2017	2,196	1,000	,821

**Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (X<sub>3</sub>)****Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	119	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	119	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
,664	11

**Item-Total Statistics**

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
X1	87,7899	14,845	,277	,650
X2	87,9328	14,114	,410	,631
X3	87,7563	14,271	,449	,630
X4	87,5798	15,042	,274	,651
X5	87,5630	15,333	,183	,661
X6	87,6134	14,934	,293	,649
X7	87,5462	15,318	,206	,658
X8	87,5126	15,489	,168	,662
X9	87,6639	14,784	,321	,645
X10	87,7563	14,254	,435	,630
JUMLAH	46,1429	4,056	1,000	,459

**Transparansi Dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah (Y)****Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	119	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	119	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
,773	11

**Item-Total Statistics**

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Y1	82,9412	61,615	,633	,760
Y2	82,7479	61,614	,728	,759
Y3	82,8067	60,750	,672	,756
Y4	82,7731	61,177	,789	,756
Y5	83,0588	61,276	,689	,758
Y6	82,7311	61,029	,778	,756
Y7	82,8235	60,757	,776	,755
Y8	82,9244	60,681	,779	,754
Y9	82,9328	61,487	,823	,757
Y10	82,9160	60,908	,747	,756
JUMLAH	43,6134	16,900	1,000	,921



## LAMPIRAN 6

## UJI ASUMSI KLASIK

## Uji Normalitas Data

## One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		119
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	,0000000
	Std. Deviation	1,06681284
Most Extreme Differences	Absolute	,063
	Positive	,063
	Negative	-,048
Test Statistic		,063
Asymp. Sig. (2-tailed)		,200 <sup>c</sup>

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

c. Lilliefors Significance Correction.

## Uji Multikolinearitas

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	29,863	3,667		8,143	,000		
Penyajian Laporan Keuangan Daerah (X1)	,222	,084	,230	2,653	,009	,899	1,112
Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah (X2)	,183	,070	,224	2,624	,010	,930	1,076
Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (X3)	,138	,054	,230	2,567	,012	,839	1,191

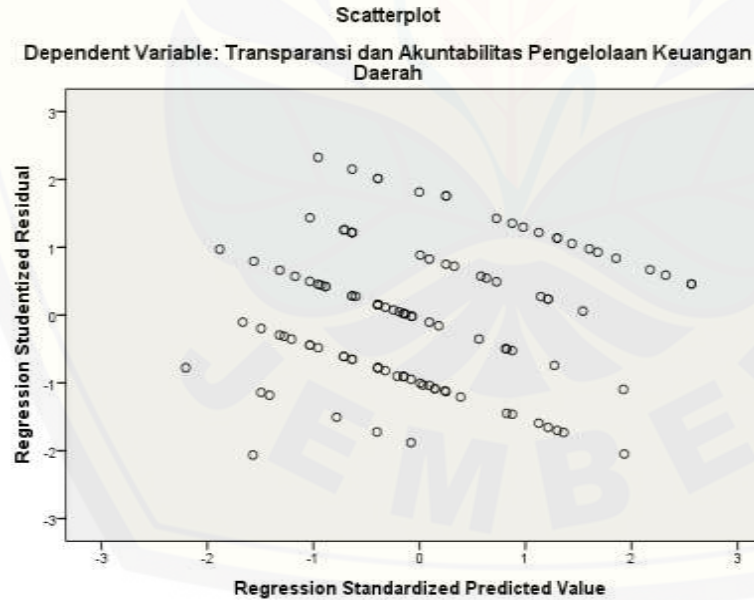
a. Dependent Variable: Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

**Uji Heteroskedastisitas**

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	-2,367	2,051		-1,154	,251
Penyajian Laporan Keuangan Daerah	,071	,047	,148	1,524	,130
Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah	-,012	,039	-,030	-,314	,754
Sistem Akuntansi Keuangan Daerah	,007	,030	,023	,225	,822

a. Dependent Variable: RES2



## LAMPIRAN 7

## ANALISIS REGRESI LINIER BERGANDA

Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Sistem Akuntansi Keuangan Daerah, Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah, Penyajian Laporan Keuangan Daerah <sup>b</sup>		Enter

- a. Dependent Variable: Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah
- b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,471 <sup>a</sup>	,222	,202	1,08064

- a. Predictors: (Constant), Sistem Akuntansi Keuangan Daerah, Aksesibilitas Laporan Keuangan, Penyajian Laporan Keuangan

ANOVA<sup>a</sup>

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	38,294	3	12,765	10,931	,000 <sup>b</sup>
Residual	134,295	115	1,168		
Total	172,588	118			

- a. Dependent Variable: Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah
- b. Predictors: (Constant), Sistem Akuntansi Keuangan Daerah, Aksesibilitas Laporan Keuangan, Penyajian Laporan Keuangan

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	29,863	3,667		8,143	,000
Penyajian Laporan Keuangan	,222	,084	,230	2,653	,009
Aksesibilitas Laporan Keuangan	,183	,070	,224	2,624	,010
Sistem Akuntansi Keuangan Daerah	,138	,054	,230	2,567	,012

a. Dependent Variable: Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

## LAMPIRAN 8

## Rekapitulasi Jawaban Responden

No. Responden	Penyajian Laporan Keuangan									Jumlah
	X <sub>1</sub>	X <sub>2</sub>	X <sub>3</sub>	X <sub>4</sub>	X <sub>5</sub>	X <sub>6</sub>	X <sub>7</sub>	X <sub>8</sub>	X <sub>9</sub>	
1	5	5	5	4	5	5	5	5	4	43
2	4	5	5	5	4	5	5	5	4	42
3	5	5	5	4	5	5	5	5	5	44
4	5	5	5	4	5	5	5	5	5	44
5	5	4	5	5	5	4	5	5	5	43
6	5	5	5	4	5	5	5	4	4	42
7	5	5	5	5	5	5	5	5	5	45
8	5	5	5	4	5	5	5	5	4	43
9	5	5	5	4	5	5	5	5	5	44
10	5	5	5	4	5	5	5	5	4	43
11	5	4	5	5	5	5	4	5	5	43
12	5	5	5	4	5	4	4	5	5	42
13	5	5	5	4	5	5	4	5	5	43
14	5	5	5	4	5	4	5	5	4	42
15	5	5	5	4	5	4	5	5	5	43
16	5	5	5	4	4	5	4	5	5	42
17	5	5	4	5	4	5	4	5	5	42
18	5	4	5	5	5	4	4	5	4	41
19	5	5	5	5	5	5	5	5	5	45
20	5	5	5	5	5	5	5	5	5	45
21	5	5	5	5	5	4	5	5	4	43
22	5	4	5	4	5	5	5	5	5	43
23	5	4	5	4	5	4	5	5	5	42
24	5	4	5	4	5	5	5	5	4	42
25	5	5	5	5	5	5	5	5	4	44
26	5	5	4	5	5	5	5	5	5	44
27	5	5	4	5	5	5	5	5	4	43

28	5	5	5	5	5	5	5	5	5	45
29	5	5	5	4	5	5	5	5	4	43
30	5	5	5	5	5	4	5	5	4	43
31	5	4	5	5	5	5	5	5	4	43
32	5	5	5	5	5	4	5	5	5	44
33	5	4	5	5	5	5	5	4	5	43
34	5	5	5	3	4	5	4	5	5	41
35	5	4	5	5	5	5	4	4	4	41
36	5	4	5	4	5	5	5	5	3	41
37	4	5	5	5	4	5	5	5	4	42
38	5	5	5	3	5	5	5	5	5	43
39	5	5	5	5	5	5	5	5	5	45
40	5	5	5	5	5	5	5	4	5	44
41	4	5	5	3	5	5	4	5	5	41
42	5	5	5	4	5	5	5	5	4	43
43	5	5	4	4	5	5	5	5	5	43
44	5	5	5	4	5	5	5	5	5	44
45	5	5	5	4	5	5	5	5	5	44
46	5	5	5	5	5	5	5	5	5	45
47	4	5	5	5	5	4	3	5	5	41
48	5	5	4	4	5	5	5	5	4	42
49	5	5	5	5	5	5	5	5	5	45
50	5	5	5	5	5	5	5	5	5	45
51	4	5	3	5	4	5	5	4	5	40
52	5	5	4	3	4	5	5	5	4	40
53	5	5	5	4	5	4	5	4	4	41
54	5	5	5	3	5	5	5	5	5	43
55	5	4	3	5	5	4	5	5	4	40
56	5	5	5	5	5	5	5	5	5	45
57	5	4	4	4	5	5	5	5	4	41
58	5	4	5	5	5	5	5	5	4	43
59	5	4	3	5	5	5	5	5	4	41
60	5	4	5	5	5	4	5	4	4	41
61	4	5	4	5	4	4	5	4	5	40

62	5	5	5	4	5	4	5	5	5	43
63	4	5	4	3	5	5	5	5	4	40
64	5	5	5	4	5	5	5	4	4	42
65	5	4	4	5	5	5	5	5	4	42
66	4	5	5	4	5	4	4	5	4	40
67	5	5	5	5	5	4	4	4	4	41
68	5	4	4	4	4	5	5	5	4	40
69	5	5	4	4	5	5	4	5	5	42
70	4	5	5	5	5	4	5	4	4	41
71	5	5	5	4	5	5	5	5	4	43
72	5	5	5	5	5	5	4	5	4	43
73	5	5	4	5	5	5	5	5	5	44
74	5	5	4	4	5	5	5	5	5	43
75	5	5	5	5	5	5	5	5	5	45
76	5	5	5	5	5	5	5	5	5	45
77	5	4	5	4	5	5	5	5	4	42
78	5	5	5	5	5	4	4	4	4	41
79	5	5	4	4	5	5	4	5	4	41
80	4	5	4	5	5	5	5	5	4	42
81	4	4	5	5	5	5	5	4	4	41
82	5	5	4	5	5	5	4	4	4	41
83	5	5	4	5	5	4	5	5	4	42
84	5	4	5	4	5	5	5	4	5	42
85	5	4	5	4	5	5	5	3	5	41
86	4	5	4	5	4	5	4	5	5	41
87	4	4	5	5	5	5	5	5	4	42
88	5	5	5	5	5	5	5	5	5	45
89	5	4	5	5	5	5	5	5	4	43
90	4	4	5	5	5	4	5	4	4	40
91	5	4	5	4	5	5	5	4	5	42
92	5	5	5	5	4	5	5	5	5	44
93	5	5	4	5	4	5	5	5	4	42
94	5	5	4	4	5	5	5	5	4	42
95	5	3	5	3	5	5	5	5	5	41





No. Responden	Aksesibilitas Laporan Keuangan			
	X <sub>1</sub>	X <sub>2</sub>	X <sub>3</sub>	Jumlah
1	4	4	4	12
2	4	4	4	12
3	4	5	5	14
4	4	5	3	12
5	4	4	3	11
6	4	4	4	12
7	4	4	4	12
8	4	4	4	12
9	4	4	4	12
10	4	4	4	12
11	4	4	4	12
12	4	4	4	12
13	4	4	4	12
14	4	4	4	12
15	4	4	4	12
16	4	4	4	12
17	4	5	5	14
18	4	5	5	14
19	4	4	4	12
20	4	4	4	12
21	3	4	3	10
22	5	4	4	13
23	3	4	3	10
24	4	4	4	12
25	4	4	4	12
26	5	5	5	15
27	4	5	5	14
28	4	4	4	12
29	5	5	5	15
30	3	4	4	11
31	5	4	4	13
32	3	3	4	10
33	3	3	4	10
34	3	3	4	10
35	3	3	4	10
36	3	4	4	11
37	4	5	5	14
38	4	5	4	13
39	4	5	4	13

40	4	4	3	11
41	3	3	3	9
42	5	4	4	13
43	5	5	5	15
44	3	3	3	9
45	3	3	3	9
46	4	4	4	12
47	4	4	4	12
48	5	5	5	15
49	4	5	4	13
50	4	5	4	13
51	4	4	4	12
52	4	4	4	12
53	3	4	4	11
54	5	5	5	15
55	4	4	4	12
56	4	4	4	12
57	4	4	4	12
58	4	4	4	12
59	4	4	5	13
60	4	4	4	12
61	4	4	4	12
62	4	4	4	12
63	4	4	4	12
64	4	4	4	12
65	4	4	4	12
66	4	4	4	12
67	3	4	4	11
68	5	4	5	14
69	5	4	5	14
70	3	4	3	10
71	4	4	4	12
72	4	4	4	12
73	5	4	5	14
74	4	4	4	12
75	4	4	4	12
76	5	4	5	14
77	4	4	4	12
78	4	4	4	12
79	4	4	4	12
80	4	4	4	12

81	4	4	4	12
82	3	4	3	10
83	3	4	3	10
84	5	5	5	15
85	5	5	5	15
86	4	4	4	12
87	4	4	3	11
88	4	4	4	12
89	4	4	4	12
90	4	4	4	12
91	4	4	4	12
92	4	4	4	12
93	5	4	4	13
94	3	4	3	10
95	5	5	5	15
96	5	5	5	15
97	4	4	3	11
98	4	4	3	11
99	4	4	3	11
100	3	4	3	10
101	3	4	3	10
102	4	4	3	11
103	4	4	4	12
104	4	4	4	12
105	5	5	5	15
106	5	5	5	15
107	4	4	4	12
108	4	4	4	12
109	4	4	4	12
110	4	4	3	11
111	4	4	4	12
112	4	4	4	12
113	4	4	3	11
114	4	4	3	11
115	4	4	4	12
116	5	5	5	15
117	5	4	5	14
118	5	5	5	15
119	5	5	5	15

No. Responden	Sistem Akuntansi Keuangan Daerah										Jumlah
	X <sub>1</sub>	X <sub>2</sub>	X <sub>3</sub>	X <sub>4</sub>	X <sub>5</sub>	X <sub>6</sub>	X <sub>7</sub>	X <sub>8</sub>	X <sub>9</sub>	X <sub>10</sub>	
1	4	4	5	4	5	5	5	5	4	4	45
2	5	4	4	5	5	4	4	4	5	5	45
3	4	4	4	5	5	5	5	5	5	5	47
4	5	4	4	5	5	5	5	5	5	5	48
5	4	4	4	4	4	5	5	5	5	5	45
6	4	4	5	5	5	5	5	5	4	4	46
7	4	4	4	5	5	5	5	5	5	5	47
8	4	4	4	5	4	5	5	5	5	4	45
9	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	50
10	5	4	4	5	5	4	5	4	4	5	45
11	4	4	5	5	5	5	5	5	4	4	46
12	4	5	5	4	5	5	5	5	4	4	46
13	4	4	5	5	5	4	5	4	5	4	45
14	4	4	4	4	5	5	5	5	4	4	44
15	4	5	4	5	5	5	5	4	4	4	45
16	4	4	5	5	5	4	5	5	5	4	46
17	5	4	5	5	4	4	4	5	4	5	45
18	4	4	5	5	5	4	4	5	4	4	44
19	4	4	4	5	5	4	5	5	4	4	44
20	4	4	5	4	5	5	4	5	5	4	45
21	4	4	5	4	5	5	5	5	4	4	45
22	5	4	4	5	5	5	4	5	4	4	45
23	5	4	4	5	4	4	5	4	5	5	45
24	5	4	4	5	4	5	4	5	5	4	45
25	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	50
26	5	5	4	5	5	5	5	5	5	5	49
27	4	5	5	5	5	5	5	5	5	4	48
28	5	4	5	5	5	4	5	4	4	5	46
29	5	5	4	4	5	5	5	4	4	5	46
30	4	4	4	5	5	4	5	5	5	4	45
31	5	4	4	5	4	4	5	4	5	5	45
32	5	4	5	5	4	5	5	5	5	3	46
33	5	4	4	4	5	4	5	5	4	4	44













71	5	5	5	5	4	5	5	5	5	4	48
72	5	5	4	5	4	5	5	5	4	5	47
73	5	5	5	4	4	4	5	5	5	5	47
74	4	5	5	5	5	5	5	5	4	5	48
75	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	50
76	5	5	5	5	5	4	4	5	5	5	48
77	4	5	5	5	5	5	5	5	5	4	48
78	4	5	5	5	5	5	5	5	5	5	49
79	5	5	5	4	5	5	5	5	5	5	49
80	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	50
81	4	5	5	5	5	5	5	5	5	4	48
82	5	5	5	5	5	5	5	5	5	4	49
83	4	5	5	5	5	5	5	5	5	4	48
84	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	50
85	5	5	4	5	5	5	5	5	5	5	49
86	4	4	5	5	5	5	5	5	5	4	47
87	5	5	5	5	4	5	5	5	4	4	47
88	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	50
89	5	5	5	4	5	5	5	5	5	4	48
90	5	5	5	4	5	5	5	5	4	5	48
91	5	5	5	5	5	5	4	4	4	4	46
92	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	50
93	5	4	5	5	5	5	5	5	5	5	49
94	5	5	5	5	5	5	5	4	4	4	47
95	4	5	5	5	4	5	5	5	5	4	47
96	4	4	5	5	5	5	5	5	5	5	48
97	5	5	5	5	5	5	5	4	4	5	48
98	3	5	5	5	4	5	5	5	5	5	47
99	3	5	5	5	4	5	4	5	5	5	46
100	4	4	4	5	5	4	5	5	5	4	45
101	4	4	4	5	5	4	5	5	5	5	46
102	5	5	5	5	4	5	5	4	4	4	46
103	4	4	5	5	4	5	5	5	5	5	47
104	4	4	5	5	4	5	5	5	5	5	47
105	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	50
106	4	5	5	4	4	5	5	5	5	5	47

