

ANALISIS DETERMINAN *VOLUNTARY GRAPHICS* DISCLOSURE PADA PEMERINTAH DAERAH PROVINSI DI INDONESIA

Santi Agustianti¹ dan Verawaty²

¹Accounting Department of Bina Darma University, Indonesia: santiagustianti12@gmail.com

²Accounting Department of Bina Darma University, Indonesia: verawaty_mahyudin@yahoo.com

Abstract: *Voluntary Graphics Disclosure (VGD) is a voluntary disclosure of public sector accounting using graphics. This method minimizes the time to analyze related information with more effective presentation quality of reports on local government finances. This study was aimed to analyze the determinants of VGD. Those are the performance, the size, the wealth, the level of dependence, and the location of local government, the age and the educational background of regional heads, audit findings and the age of local government as the characteristic of local government. The study used quantitative analysis techniques with multivariate regression. The object of this research was the provincial government in Indonesia in 2015-2017. Based on the results of hypothesis testing, performance, size, location of local government and the age of regional heads did not significantly influence VGD. Hypothesis test results showed that regional head education background and the age of the regional government had significant negative effects on VGD. However, the results of the wealth, the level of dependence and audit findings had significant positive effects on VGD. The implication of this study is for regulators in this case government accounting standards to consider the use of graphics in the disclosure of information in local government financial statements (LKPD).*

Keywords: *voluntary graphics disclosure, characteristics of local government*

Abstrak: *Voluntary Graphics Disclosure (VGD) adalah pengungkapan sukarela dari akuntansi sektor publik dengan menggunakan grafik. Metode ini meminimalkan waktu untuk menganalisis informasi terkait dengan kualitas penyajian laporan keuangan pemerintah daerah yang lebih efektif. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis determinan atau faktor-faktor penentu VGD. Variabel yang digunakan yaitu kinerja, ukuran, kekayaan, tingkat ketergantungan, lokasi pemerintah daerah, umur dan latar belakang pendidikan kepala daerah, temuan audit dan umur pemerintah daerah sebagai karakteristik pemerintah daerah. Penelitian ini menggunakan teknik analisis kuantitatif dengan regresi berganda. Objek penelitian ini adalah pemerintah daerah provinsi di Indonesia pada 2015-2017. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis, kinerja, ukuran, lokasi pemerintah daerah dan usia kepala daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap VGD. Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa latar belakang pendidikan kepala daerah dan usia pemerintah daerah memiliki pengaruh negatif signifikan terhadap VGD. Namun, kekayaan, tingkat ketergantungan dan temuan audit memiliki efek positif yang signifikan terhadap VGD. Implikasi dari penelitian ini adalah bagi regulator dalam hal ini komite standar akuntansi pemerintahan (KSAP) agar mempertimbangkan penggunaan grafik dalam pengungkapan informasi di laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD).*

1. PENDAHULUAN

Sejak dilakukannya reformasi di Indonesia, telah banyak perubahan yang dilakukan dalam sistem pemerintahan Indonesia. Pernyataan tersebut dibuktikan dengan terus dilakukannya revisi undang-undang tentang pemerintahan daerah yang direvisi terakhir dengan Undang-Undang No. 9 Tahun 2015. Disahkannya peraturan tersebut membuat Indonesia menerapkan sistem desentralisasi dengan otonomi daerah.

Berdasarkan Undang-Undang No. 32 Tahun 2004, otonomi daerah dapat diartikan sebagai pelimpahan hak, kewajiban dan kewenangan kepada daerah otonom, sehingga dapat mengatur atau mengurus pemerintahan dan kepentingan masyarakatnya sendiri. Jadi, pada prinsipnya kebijakan otonomi daerah akan membuat kewenangan-kewenangan yang selama ini tersentralisasi di tangan pusat menjadi terdesentralisasi ke daerah otonom. Namun, dengan dilaksanakannya otonomi daerah, selain mempunyai hak dan wewenang untuk mengelola daerahnya, pemerintah daerah juga diwajibkan untuk menyusun laporan sebagai pelaksanaan otonomi daerah.

Menurut Undang-Undang No. 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah, salah satu laporan yang wajib disusun adalah laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) sebagai bentuk pertanggungjawaban atas pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Laporan keuangan tersebut harus diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan wajib disampaikan kepada Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) selaku wakil rakyat paling lambat enam bulan setelah tahun anggaran berakhir. Menurut Mulyana (2006), mekanisme pelaporan keuangan pemerintah daerah tersebut dilakukan dalam rangka mewujudkan akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan daerah. Selain itu, pelaporan keuangan juga bermanfaat bagi pengguna informasi dalam pengambilan keputusan (Diamond, 2002).

Pemerintah daerah membutuhkan informasi keuangan yang disajikan dalam LKPD untuk keperluan manajerial seperti dalam hal perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan di bidang pemerintahan daerah. Oleh karena itu, komunikasi dalam penyampaian informasi LKPD harus efektif sehingga diharapkan mampu memberikan peranan pentingnya dalam mendukung dan membantu kegiatan manajemen pemerintahan daerah, sebagaimana dinyatakan dalam Kerangka Konseptual Standar Akuntansi Pemerintah (SAP).

Namun demikian, pemanfaatan informasi dalam LKPD belum banyak digunakan oleh para penyelenggara pemerintahan daerah, baik DPRD maupun kepala daerah dalam pengambilan keputusan di bidang manajemen pemerintahan daerah, baik dalam bidang perencanaan, pelaksanaan maupun pengendalian dan pengambilan keputusan (Suhartanto, 2013). Hal tersebut dapat disebabkan oleh banyak faktor, baik dari penyusun laporan keuangan, pengguna laporan keuangan maupun penyajian laporan keuangan. Selain itu, menurut Courtis (1995) dalam Hapsari (2015), kesulitan lain yang dihadapi

berkaitan dengan pengkomunikasian laporan tahunan adalah di dalam laporan keuangan tradisional lebih bersifat naratif sehingga menyebabkan *information overload*, yang artinya di dalam penulisannya terlihat lebih kompleks sehingga melebihi kapasitas komprehensif pembacanya. Hasil penelitian Agustijanti (2016), menunjukkan bahwa LKPD yang mudah dipahami menjadi penentu kebermanfaatan informasi dan sebaliknya menurut Rezaee dan Porter (1993) dalam Supriyanto dan Probohudono (2017), menyatakan bahwa penyajian informasi dalam laporan keuangan yang terlalu kompleks adalah penyebab kurang dimanfaatkannya informasi. Oleh karena itu, penelitian sebelumnya menyatakan bahwa penyajian informasi berpengaruh terhadap pemanfaatan informasi bagi para pengguna laporan keuangan (Sanjaya, dkk, 2014).

Menurut Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010, penyajian informasi dalam LKPD dapat dilakukan dengan menggunakan grafik, daftar, bagan, narasi, skedul atau bentuk lain yang dapat mempermudah pengguna untuk memahaminya. Dengan demikian, penyajian informasi dalam LKPD bersifat pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*). Tampilan grafik dalam LKPD dapat digunakan oleh pihak pemerintah sebagai alternatif dalam mengkomunikasikan informasi yang lebih efektif kepada pengguna laporan, karena grafik menawarkan "*universal language*" yang artinya penggunaan grafik dianggap dapat memudahkan pengguna informasi dalam laporan keuangan karena sifatnya yang tidak terbatas pada perbedaan bahasa, pendidikan, serta batasan budaya (Warganegara, dkk, 2013). Menurut Canadian Institute of Chartered Accountants [CICA] (1993) dalam Hapsari (2015), ringkasan informasi yang dipresentasikan melalui grafik dapat digunakan untuk mempersingkat waktu ketika menganalisis data, membantu daya ingat karena menyajikan poin-poin penting dalam laporan keuangan dan memfasilitasi pemahaman dengan lebih baik. Selain itu, grafik juga digunakan untuk memperjelas hubungan antar data dan menyoroti *trend* dari informasi yang disajikan dalam laporan keuangan.

Pengungkapan atau pelaporan akuntansi sektor publik secara sukarela dengan menggunakan grafik merupakan konten yang biasa disebut *voluntary graphics disclosure*. Menurut Huang, dkk (2008), pengungkapan informasi dengan menggunakan grafik tidak hanya sebatas agar LKPD terlihat lebih menarik dan variatif jika dibandingkan dengan laporan keuangan tradisional yang hanya menggunakan narasi dalam pengungkapan informasinya, tetapi penggunaan grafik juga meminimalkan waktu yang dibutuhkan pembaca untuk menganalisis informasi terkait dan membantu menyoroti poin utama informasi, sehingga diharapkan *voluntary graphics disclosure* dapat meningkatkan kualitas penyajian LKPD.

Voluntary graphics disclosure merupakan suatu jenis metode pengungkapan menggunakan grafik yang diharapkan dapat memberikan informasi yang akurat kepada para pemegang kepentingan pemerintah daerah, sehingga dapat digunakan untuk mengambil keputusan dengan tepat. Berdasarkan penelitian Supriyanto dan Probohudono (2017), praktek *voluntary graphics disclosure* dalam LKPD tahun 2015 yang

telah diaudit dengan menggunakan sampel pemerintah kota dan pemerintah kabupaten di Indonesia menunjukkan bahwa 228 dari 499 LKPD menggunakan grafik. Dengan rincian, 183 dari 408 pemerintah kabupaten menyajikan grafik dalam LKPD (44,85%) dan 45 dari 91 pemerintah kota menggunakan grafik dalam LKPD (49,45%). Hal ini berarti penggunaan grafik dalam LKPD termasuk dalam kategori sedang yaitu sebesar 44,88%. Namun demikian, hingga saat ini penelitian mengenai penyajian dan pengungkapan dengan grafik paling banyak diteliti pada sektor privat, sedangkan pada sektor publik masih sangat minim dilakukan.

Berdasarkan penelitian-penelitian sebelumnya, hal tersebut dikaitkan dengan beberapa determinan *voluntary graphics disclosure* antara lain, kinerja pemerintah daerah, ukuran pemerintah daerah, kekayaan pemerintah daerah, tingkat ketergantungan pemerintah daerah, lokasi pemerintah daerah, umur kepala daerah, latar belakang pendidikan kepala daerah, temuan audit BPK dan umur pemerintah daerah. Pada penelitian ini, peneliti mengacu pada Supriyanto dan Probohudono (2017) yang menggunakan tiga variabel independen yaitu kinerja pemerintah daerah, tingkat ketergantungan pemerintah daerah dan lokasi pemerintah daerah. Peneliti menambah enam variabel independen yang terdiri dari dua variabel tambahan mengacu pada penelitian Simbolon dan Kurniawan (2018) yaitu ukuran pemerintah daerah dan kekayaan pemerintah daerah, dua variabel mengacu pada penelitian Ismoyo (2010) yaitu umur kepala daerah dan latar belakang pendidikan kepala daerah dan satu variabel tambahan mengacu pada penelitian Permadi (2017) yaitu temuan audit BPK serta satu variabel tambahan lainnya yaitu umur pemerintah daerah yang mengacu pada penelitian Ernawati (2016), sehingga total variabel yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak sembilan variabel independen.

Peneliti juga ingin menguji variabel-variabel tersebut karena hasil penelitian *voluntary graphics disclosure* masih menghasilkan temuan jika diterapkan pada kondisi lingkungan yang berbeda. Pemilihan objek peneliti yaitu di pemerintah daerah provinsi yang ada di Indonesia. Sejauh ini penelitian mengenai *voluntary graphics disclosure* lebih banyak dilakukan pada sektor swasta sedangkan penelitian mengenai *voluntary graphics disclosure* pada LKPD masih sangat jarang dilakukan padahal metode grafik terus digunakan sebagai teknik penyajian informasi dalam LKPD.

2. KAJIAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

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

Menurut Supriyanto dan Probohudono (2017), kinerja pemerintah daerah tidak dapat diukur dengan kinerja keuangan, seperti halnya dalam perusahaan swasta. Namun, variabel yang lebih tepat digunakan untuk mengukur kinerja pemerintah daerah adalah kinerja non keuangan. Pada penelitian ini, hasil evaluasi AKIP dapat digunakan untuk mengukur kinerja pemerintah daerah. Pemerintah daerah yang memiliki kinerja yang baik

dianggap dapat melakukan tugas dan wewenangnya dengan baik pula. Salah satunya dalam melakukan pengungkapan informasi di dalam LKPD.

Berdasarkan penelitian Dilla dan Janvrin (2010) dan Saha dan Akter (2013) menunjukkan bahwa organisasi dengan kinerja yang meningkat, akan lebih menggunakan grafik dalam pengungkapan informasi. Hal ini didukung penelitian Uyar (2009) yang menunjukkan bahwa kinerja organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap *voluntary graphics disclosure*. Namun berbeda dengan penelitian Warganegara, dkk (2013) dan penelitian Supriyanto dan Probohudono (2017) yang menyatakan bahwa kinerja pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap *voluntary graphics disclosure*. Dari beberapa penelitian terdahulu, masih adanya temuan hasil penelitian yang tidak konsisten. Hasil penelitian tentang *voluntary graphics disclosure* masih menghasilkan temuan yang tidak konsisten, sehingga perlu dilakukan pengujian lebih lanjut untuk mengetahui konsistensi temuan dan mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H1: Kinerja pemerintah daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap voluntary graphics disclosure dalam LKPD

2. Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*.

Ukuran pemerintah daerah ditunjukkan dengan jumlah total aset. Semakin besar aset yang dimiliki suatu daerah maka semakin besar pula kemampuan pemerintah daerah dalam melakukan pengungkapan. Selain itu, dengan aset yang besar mengindikasikan jumlah kekayaan yang besar pula. Hal ini akan menyebabkan pengawasan dari masyarakat akan bertambah karena kekhawatiran adanya penyelewengan dana, sehingga pemerintah daerah dituntut untuk melakukan pengungkapan yang lebih baik, salah satunya dengan menggunakan *voluntary graphics disclosure*.

Penelitian mengenai *voluntary graphics disclosure* di Indonesia pernah dilakukan Hapsari (2015) dengan mengambil objek pada perusahaan swasta dan menggunakan variabel ukuran perusahaan. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap *voluntary graphics disclosure*. Variabel tersebut dipadankan dengan variabel yang terdapat pada pemerintah daerah yaitu ukuran pemerintah daerah, sehingga diharapkan ukuran pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap *voluntary graphics disclosure*. Hal ini didukung dengan penelitian Permadi (2017) dan Simbolon dan Kurniawan (2018) yang menyatakan bahwa ukuran pemerintah daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan informasi dalam LKPD. Berbeda dengan penelitian Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011), yang menunjukkan bahwa ukuran pemerintah daerah tidak memiliki pengaruh terhadap pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Hasil penelitian tentang *voluntary graphics disclosure* masih menghasilkan temuan yang tidak konsisten, sehingga perlu dilakukan pengujian lebih lanjut untuk mengetahui konsistensi temuan dan mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H2: Ukuran pemerintah daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap voluntary graphics disclosure dalam LKPD

3. Pengaruh Kekayaan Pemerintah Daerah terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*

Kekayaan pemerintah daerah dapat diukur berdasarkan besarnya PAD. Menurut Undang-Undang No. 32 Tahun 2004, PAD terdiri dari hasil pajak daerah, hasil retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan dan lain-lain PAD yang sah. Peningkatan PAD sebagai kemampuan pemerintah daerah diharapkan dapat meningkatkan pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah termasuk *voluntary graphics disclosure*.

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan Hilmi dan Martani (2012) dan Verawaty dan Prima (2018), menunjukkan hasil variabel PAD berpengaruh positif signifikan terhadap pengungkapan dalam LKPD. Hal ini dapat dikaitkan dengan *voluntary graphics disclosure*. Pengungkapan yang baik menunjukkan bahwa metode dan gaya pengungkapan yang dipakai juga lebih efektif, salah satu metode yang dianggap efektif untuk menyampaikan informasi dalam LKPD adalah pengungkapan berbasis grafik (*voluntary graphics disclosure*). Berbeda dengan penelitian Mutiha (2017) yang memperoleh hasil bahwa kekayaan daerah berpengaruh negatif terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Selain itu, penelitian Hendriyani dan Tahar (2015) dan Simbolon dan Kurniawan (2018) menunjukkan bahwa tidak ada pengaruh antara kekayaan daerah dan pengungkapan dalam LKPD. Hasil penelitian tentang *voluntary graphics disclosure* masih menghasilkan temuan yang tidak konsisten, sehingga perlu dilakukan pengujian lebih lanjut untuk mengetahui konsistensi temuan dan mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H3: Kekayaan pemerintah daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap voluntary graphics disclosure dalam LKPD.

4. Pengaruh Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*

Pemerintah pusat memberikan dana perimbangan berupa Dana Alokasi Umum (DAU) untuk membantu pemda memenuhi kebutuhannya. DAU tersebut dikucurkan dalam rangka melaksanakan asas desentralisasi. Pemberian DAU harus mengikuti formulasi perhitungan yang telah ditetapkan dengan Undang-Undang No. 33 Tahun 2004. Pemerintah daerah dengan kapasitas fiskal yang lebih kecil daripada kebutuhan fiskal akan mendapatkan DAU yang lebih besar. Dengan demikian, pemerintah daerah yang menerima DAU yang besar menunjukkan bahwa pemda tersebut tidak mandiri secara finansial, sehingga tanggung jawab dalam melakukan pengungkapan juga lebih besar.

Berdasarkan penelitian Puspita dan Martani (2012), variabel DAU berpengaruh positif terhadap pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Namun hal ini berbeda dengan Supriyanto dan Probohudono (2017) dan Hendriyani dan Tahar (2015), variabel DAU memiliki pengaruh negatif terhadap pengungkapan informasi dalam LKPD berupa *voluntary graphics disclosure*. Penelitian Hilmi dan Martani (2012), Permadi (2017) dan Verawaty (2017) menyatakan variabel DAU tidak berpengaruh terhadap pengungkapan di dalam LKPD. Hasil penelitian tentang *voluntary graphics disclosure* masih menghasilkan temuan yang tidak konsisten, sehingga perlu dilakukan pengujian

lebih lanjut untuk mengetahui konsistensi temuan dan mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H4: Tingkat ketergantungan pemerintah daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap voluntary graphics disclosure dalam LKPD

5. Pengaruh Lokasi Pemerintah Daerah terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*

Menurut Supriyanto dan Probohudono (2017), selama tiga dekade terakhir, pembangunan di segala bidang yang terjadi di Indonesia lebih cenderung dilakukan Jawa sentris. Hal tersebut menyebabkan kesenjangan antara pemerintah daerah di Pulau Jawa dan pemda di luar Pulau Jawa. Kesenjangan terjadi di sektor perekonomian, fasilitas pendidikan, dan infrastruktur. Kesenjangan tersebut menjadikan kualitas SDM di pulau Jawa lebih baik daripada non Jawa. Tingginya kualitas SDM, baiknya kualitas infrastruktur dan perekonomian menjadikan tingkat pengungkapan informasi dalam LKPD di pulau Jawa lebih baik.

Penelitian Supriyanto dan Probohudono (2017), menunjukkan bahwa lokasi pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap *voluntary graphics disclosure*. Hal ini didukung penelitian Arifin, dkk (2016) dan Narulitasari (2016) yang menunjukkan bahwa pemda di Jawa lebih baik dalam hal pengungkapan informasi dalam LKPD daripada pemda di luar Jawa, sedangkan penelitian Pujiyanti (2011) dan Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011), tidak terdapat pengaruh antara lokasi pemerintah daerah terhadap pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Hasil penelitian tentang *voluntary graphics disclosure* masih menghasilkan temuan yang tidak konsisten, sehingga perlu dilakukan pengujian lebih lanjut untuk mengetahui konsistensi temuan dan mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H5: Lokasi pemerintah daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap voluntary graphics disclosure dalam LKPD

6. Pengaruh Umur Kepala Daerah terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*

Menurut Ismoyo (2011), umur menjadi salah satu variabel dalam karakteristik kepala daerah yang berpengaruh terhadap pengungkapan laporan keuangan. Umur seseorang menggambarkan kedewasaan dan kematangan seseorang, sehingga dengan umur kepala daerah yang tinggi mengindikasikan kedewasaan dan kematangan dalam berpikir yang berakibat pada pengambilan keputusan yang lebih baik dalam pengelolaan dan pengungkapan laporan keuangan (Bamber, dkk, 2010).

Berdasarkan penelitian Sutaryo (2013), Prasetyo (2014) dan Misdi (2015), menunjukkan bahwa umur kepala daerah berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah yang ditandai dengan pengungkapan yang semakin baik. Namun berbeda dengan penelitian Ismoyo (2011), umur kepala daerah tidak memiliki pengaruh terhadap pengungkapan LKPD di pemerintah daerah, termasuk *voluntary graphics disclosure*. Hasil penelitian tentang *voluntary graphics disclosure* masih menghasilkan temuan yang tidak konsisten, sehingga perlu dilakukan pengujian lebih lanjut untuk mengetahui konsistensi temuan dan mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H6: Umur kepala daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap voluntary graphics disclosure dalam LKPD

7. Pengaruh Latar Belakang Pendidikan Kepala Daerah terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*

Latar belakang pendidikan merupakan historis pendidikan yang pernah dilampaui oleh seseorang. Menurut Lawrence (1998) dalam Misdi (2015) menyatakan bahwa seseorang dengan pengetahuan dan keahlian mempunyai kesanggupan untuk melakukan pekerjaan-pekerjaan spesifik. Selain itu Bamber, dkk (2010) menyatakan bahwa pemimpin dengan latar belakang akuntansi atau ekonomi memiliki gaya pengungkapan yang lebih baik. Salah satu indikator bahwa pengungkapan telah dilakukan dengan baik yaitu informasi yang tersaji di dalam laporan keuangan mudah dipahami, kepala daerah dengan latar belakang ekonomi akan lebih memungkinkan untuk menggunakan grafik berupa *voluntary graphics disclosure* dalam menampilkan informasi di LKPD karena dianggap mudah dipahami bagi para pemangku kepentingan.

Hal ini sesuai dengan penelitian Ismoyo (2011), Sutaryo (2013) dan Misdi (2015) yang menunjukkan bahwa kepala daerah yang memiliki latar belakang pendidikan ekonomi atau akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja pemerintah daerah. Hal ini mengimplikasikan tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah juga semakin baik dan secara langsung akan mempengaruhi penerapan *voluntary graphics disclosure* menjadi lebih baik. Namun, hal ini berbeda dengan penelitian Simbolon dan Kurniawan (2018) dan Setyaningrum dan Syafitri (2012), latar belakang pendidikan kepala daerah tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan informasi dalam LKPD termasuk *voluntary graphics disclosure*. Hasil penelitian tentang *voluntary graphics disclosure* masih menghasilkan temuan yang tidak konsisten, sehingga perlu dilakukan pengujian lebih lanjut untuk mengetahui konsistensi temuan dan mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H7: Latar belakang pendidikan kepala daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap voluntary graphics disclosure dalam LKPD.

8. Pengaruh Temuan Audit BPK terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*

Temuan audit BPK merupakan kasus-kasus yang ditemukan BPK dalam LKPD atas pelanggaran yang dilakukan suatu daerah terhadap ketentuan pengendalian intern maupun terhadap ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Dengan adanya temuan audit, maka BPK akan meminta melakukan koreksi dan meningkatkan pengungkapan, sehingga semakin besar jumlah temuan BPK, maka semakin besar jumlah tambahan pengungkapan yang akan diminta oleh BPK dalam LKPD, salah satunya dapat berupa *voluntary graphics disclosure*.

Berdasarkan penelitian Liestiani (2008), menyatakan bahwa jumlah temuan audit BPK berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan yang dilakukan pemerintah daerah. Namun berbeda dengan Permadi (2017) yang menyatakan bahwa temuan audit BPK berpengaruh negatif dan signifikan terhadap pengungkapan LKPD

termasuk *voluntary graphics disclosure*, dan penelitian Hilmi dan Martani (2012) dan Hendriyani dan Tahar (2015) yang menyatakan tidak adanya hubungan antara temuan audit BPK terhadap pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah, salah satu bentuknya berupa *voluntary graphics disclosure*. Hasil penelitian tentang *voluntary graphics disclosure* masih menghasilkan temuan yang tidak konsisten, sehingga perlu dilakukan pengujian lebih lanjut untuk mengetahui konsistensi temuan dan mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H8: Temuan audit BPK berpengaruh positif dan signifikan terhadap voluntary graphics disclosure dalam LKPD.

9. Pengaruh Umur Pemerintah Daerah terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*

Menurut Mandasari (2009), umur pemerintah daerah dapat diartikan seberapa lama daerah tersebut telah ada. Pemerintah daerah dengan umur yang lebih tua biasanya lebih menjalankan pemerintahan dengan cara yang konvensional, sehingga laporan keuangan yang disajikan juga lebih bersifat tradisional. Sebaliknya pemerintah daerah yang baru terbentuk biasanya lebih berani untuk melakukan inovasi dan mencoba berbagai metode yang dianggap lebih baik untuk melakukan tanggung jawabnya berupa pengungkapan informasi di dalam LKPD, sehingga umur pemerintah daerah berbanding terbalik dengan pengungkapan informasi dalam LKPD salah satunya dengan menggunakan *voluntary graphics disclosure*.

Hal ini sesuai dengan penelitian Ernawati (2016), umur pemerintah daerah berpengaruh negatif terhadap pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Namun hal ini berbeda dengan Setyaningrum dan Syafitri (2012), variabel umur pemerintah daerah memiliki pengaruh positif terhadap pengungkapan informasi di dalam LKPD salah satunya dapat berupa *voluntary graphics disclosure*. Penelitian Permadi (2017) dan Simbolon dan Kurniawan (2018) menyatakan umur pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap pengungkapan dalam LKPD. Hasil penelitian tentang *voluntary graphics disclosure* masih menghasilkan temuan yang tidak konsisten, sehingga perlu dilakukan pengujian lebih lanjut untuk mengetahui konsistensi temuan dan mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H9: Umur pemerintah daerah berpengaruh negatif dan signifikan terhadap voluntary graphics disclosure dalam LKPD.

3. METODOLOGI PENELITIAN

Secara umum, objek dalam penelitian ini adalah pemerintah daerah tingkat I (provinsi) di Indonesia yang menyajikan LKPD periode tahun anggaran 2015-2017. Terdapat 34 pemerintah daerah di seluruh Indonesia. Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui determinan atau faktor-faktor yang mempengaruhi metode pengungkapan berbasis grafik (*voluntary graphics disclosure*) pada pemerintah daerah provinsi di Indonesia dengan menggunakan satu variabel terikat (dependen) dan sembilan variabel bebas (independen). Variabel terikat dalam penelitian ini yaitu *voluntary graphics*

disclosure yang dihitung dari jumlah grafik di dalam LKPD dan variabel bebas yang terdiri dari kinerja pemerintah daerah (skor evaluasi nilai AKIP), ukuran pemerintah daerah (total aset), kekayaan pemerintah daerah (jumlah PAD), tingkat ketergantungan pemerintah daerah (perbandingan antara DAU dengan total realisasi pendapatan), lokasi pemerintah daerah (Pulau Jawa atau Luar Pulau Jawa), umur kepala daerah, latar belakang pendidikan kepala daerah (ekonomi atau non ekonomi), temuan audit BPK (jumlah temuan audit oleh BPK) dan umur pemerintah daerah.

Metode pemilihan sampel pada penelitian ini ditentukan dengan metode *purposive sampling*. Dari populasi sebanyak 34 pemerintah daerah provinsi di Indonesia yang memenuhi kriteria dan dapat digunakan menjadi sampel dalam penelitian ini yaitu ada 22 pemerintah daerah provinsi di Indonesia. Adapun kriteria penentuan dalam sampel ini adalah sebagai berikut; Dengan kriteria sampel yaitu: 1. Pemerintah daerah provinsi di Indonesia yang menyajikan LKPD periode 2015-2017 yang telah diaudit oleh BPK RI; 2. Pemerintah daerah provinsi yang menyediakan komponen LKPD yang memiliki data lengkap terkait dengan variabel-variabel di dalam penelitian ini pada tahun 2015-2017; 3. Pemerintah daerah provinsi yang menyajikan grafik di dalam LKPD pada tahun 2015-2017. Metode analisis kuantitatif yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi berganda (*multivariate regression*).

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Hasil Penelitian

1. Uji Asumsi Klasik

Seluruh variabel di dalam penelitian ini telah lolos uji asumsi klasik. Hasil uji normalitas dengan menggunakan Kolmogorov-Smirnov (K-S) menunjukkan nilai Asymp. Sig (2-tailed) di atas $\alpha = 0,05$ yang artinya data telah terdistribusi normal, hasil uji autokorelasi dengan menggunakan Run Test menunjukkan nilai Asymp. Sig (2-tailed) lebih besar dari $\alpha = 0,05$ yang artinya pada penelitian ini tidak terjadi autokorelasi, hasil uji multikolinearitas menunjukkan nilai *tolerance* untuk seluruh variabel lebih besar dari 10% dan VIF lebih kecil dari 10 yang artinya bahwa data di dalam penelitian ini tidak terjadi multikolinearitas dan hasil uji heteroskedastisitas dengan melihat pola grafik Scatterplot dimana titik titik menyebar tanpa membentuk sebuah pola sehingga dapat disimpulkan bahwa dalam penelitian ini tidak terdapat masalah heteroskedastisitas.

2. Uji Koefisien Determinasi

Tabel 1. Koefisien Determinasi

Model	R Square	Adjusted R Square
1	,327	,214

Sumber: Hasil perhitungan penulis

Tabel menunjukkan nilai *adjusted R²* sebesar 0,214 yang memiliki arti bahwa 21,4% tingkat *voluntary graphics disclosure* dapat dijelaskan oleh variabel KINERJA, SIZE, WEALTH, DEPEND, LOKASI, AGE, BACKG, AUDIT dan UMUR, sedangkan sisanya 78,6% dipengaruhi oleh variabel lain di luar model.

3. Uji Signifikansi Simultan (Uji F)

Tabel 2. Hasil Uji Statistik F

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	758,372	9	84,264	2,911	,007 ^b
	Residual	1562,987	54	28,944		
	Total	2321,359	63			

a. Dependent Variable: VGD

b. Predictors: (Constant), UMUR, BACKG, DEPEND, AUDIT, AGE, LOKASI, KINERJA, SIZE dan WEALTH

Sumber: Hasil perhitungan penulis

Berdasarkan tabel dapat dilihat nilai F hitung sebesar 2,911 dengan probabilitas sebesar 0,007 lebih kecil dari 0,05 maka hipotesis alternatif diterima. Hal ini berarti model regresi dapat digunakan untuk memprediksi belanja modal atau dapat dikatakan variabel KINERJA, SIZE, WEALTH, DEPEND, LOKASI, AGE, BACKG, AUDIT dan UMUR secara simultan berpengaruh terhadap variabel dependennya yaitu *voluntary graphics disclosure*.

4. Analisis Regresi

Tabel 3. Hasil Analisis Regresi

Coefficients						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-61,903	37,953		-1,631	,109
	KINERJA	,510	1,080	,094	,472	,639
	SIZE	-,669	1,282	-,119	-,522	,604
	WEALTH	3,217	1,624	,669	1,980	,053
	DEPEND	19,563	6,276	,510	3,117	,003
	LOKASI	1,772	2,841	,132	,624	,535
	AGE	-,067	,078	-,128	-,859	,394
	BACKG	-4,257	1,647	-,347	-2,585	,012
	AUDIT	,339	,162	,289	2,093	,041
	UMUR	-,138	,072	-,367	-1,908	,062

a. Dependent Variable: VGD

Sumber: Hasil perhitungan penulis

4.2 Pembahasan

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

Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa hipotesis pertama ditolak. Hasil pengujian menunjukkan bahwa kinerja pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap *voluntary graphics disclosure* dengan signifikansi 0,639 yang dimana nilai tersebut lebih besar dari 0,10 ($\alpha = 10\%$) dan nilai koefisien regresi sebesar 0,472. Maka dari itu, berdasarkan hasil hipotesis tersebut menyatakan bahwa kinerja pemerintah daerah tidak berpengaruh positif terhadap *voluntary graphics disclosure*.

Hasil analisis ini tidak konsisten dengan hasil penelitian Uyar (2009), Dilla dan Janvrin (2010) dan Saha dan Akter (2013) yang menyatakan bahwa kinerja pemerintah

daerah berpengaruh positif terhadap *voluntary graphics disclosure*. Akan tetapi, hasil analisis ini konsisten dengan hasil penelitian Supriyanto dan Probohudono (2017) yang menyatakan bahwa kinerja pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap *voluntary graphics disclosure*.

Penelitian ini mendukung penelitian Supriyanto dan Probohudono (2017) bahwa kinerja pemerintah daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap *voluntary graphics disclosure*. Hal ini dikarenakan pemerintah daerah yang memiliki kinerja yang baik dengan ditunjukkannya skor hasil evaluasi AKIP yang tinggi, belum tentu akan menyajikan informasi pengungkapan dalam LKPD dengan menggunakan grafik yang lebih banyak. Hal tersebut dikarenakan adanya perbedaan antara Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) yang digunakan untuk memberikan penilaian skor evaluasi AKIP dan LKPD, keduanya merupakan laporan pertanggungjawaban yang berbeda yang dihasilkan oleh sistem yang berbeda pula. LKPD dihasilkan oleh Sistem Informasi Manajemen Daerah (SIMDA), sedangkan LAKIP dihasilkan dari Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) yang dikerjakan secara manual. Selain itu, organisasi perangkat daerah selaku pusat pertanggungjawaban penyusunan kedua laporan tersebut juga berbeda. Untuk LKPD menjadi tanggung jawab Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah, sedangkan LAKIP merupakan tanggung jawab Sekretariat Daerah. Oleh karena belum terintegrasinya sistem tersebut membuat dokumen yang dihasilkan tidak sejalan. Dengan demikian, tingginya skor evaluasi AKIP suatu pemerintah daerah tidak menjamin pemerintah daerah tersebut melakukan pengungkapan dalam LKPD dengan metode yang baik berupa *voluntary graphics disclosure*.

2. Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*

Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan bahwa hipotesis kedua ditolak. Hasil pengujian menunjukkan bahwa ukuran pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap *voluntary graphics disclosure* dengan signifikansi 0,604 yang dimana nilai tersebut lebih besar dari 0,10 ($\alpha = 10\%$) dan nilai koefisien regresi sebesar -0,522. Maka dari itu, berdasarkan hasil hipotesis tersebut menyatakan bahwa ukuran pemerintah daerah tidak berpengaruh positif terhadap *voluntary graphics disclosure*.

Hasil analisis ini tidak konsisten dengan hasil penelitian Hapsari (2015), Permadi (2017) dan Simbolon dan Kurniawan (2018) yang menyatakan bahwa ukuran pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap *voluntary graphics disclosure*. Akan tetapi, hasil analisis ini konsisten dengan hasil penelitian Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) yang menyatakan bahwa ukuran pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap informasi pengungkapan dalam LKPD termasuk di dalamnya *voluntary graphics disclosure*.

Penelitian ini mendukung Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) bahwa ukuran pemerintah daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap *voluntary graphics disclosure*. Pemerintah daerah yang berukuran besar yang ditunjukkan dengan total aset yang lebih besar mendapat pengawasan lebih besar dari investor, regulator, dan sorotan masyarakat dibanding pemerintah daerah dengan ukuran kecil, sehingga pemerintah daerah dengan

total aset yang lebih besar akan lebih berhati-hati dalam melaporkan keuangannya agar dapat tetap menjaga tingkat kepercayaan para pemangku kepentingan. Hal ini menyebabkan pemerintah daerah lebih berfokus pada tingkat kewajaran laporan keuangan daripada rincian informasi yang disajikan di dalam LKPD yang salah satunya berupa *voluntary graphics disclosure*. Selain itu, daerah yang berukuran besar memiliki masalah pengelolaan aset yang lebih kompleks daripada daerah yang berukuran kecil dan cenderung memperoleh catatan dari BPK, sedangkan terdapat permasalahan dalam pengelolaan serta kurangnya pemahaman dalam pelaporan membuat aset tidak berpengaruh signifikan dalam pengungkapan informasi di dalam LKPD berupa *voluntary graphics disclosure*.

3. Pengaruh Kekayaan Pemerintah Daerah terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*

Hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan bahwa hipotesis ketiga diterima. Hasil pengujian menunjukkan bahwa kekayaan pemerintah daerah berpengaruh terhadap *voluntary graphics disclosure* dengan signifikansi 0,053 yang dimana nilai tersebut lebih kecil dari 0,10 ($\alpha = 10\%$) dan nilai koefisien regresi sebesar 1,980. Maka dari itu, berdasarkan hasil hipotesis tersebut menyatakan bahwa kekayaan pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap *voluntary graphics disclosure*.

Hasil analisis ini tidak konsisten dengan hasil penelitian Hendriyani dan Tahar (2015) dan Simbolon dan Kurniawan (2018) yang menyatakan bahwa ukuran pemerintah daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan di dalam LKPD termasuk *voluntary graphics disclosure*. Akan tetapi, hasil analisis ini konsisten dengan hasil penelitian Hilmi dan Martani (2012) dan Verawaty (2017) yang menyatakan bahwa ukuran pemerintah daerah yang ditunjukkan dengan Pendapatan Asli Daerah (PAD) berpengaruh positif terhadap informasi pengungkapan dalam LKPD termasuk di dalamnya adalah *voluntary graphics disclosure*.

Kekayaan pemerintah daerah yang ditunjukkan dengan PAD yang dimiliki suatu pemerintah daerah menunjukkan kemampuan kemandirian dari daerah tersebut karena PAD merupakan sumber pendapatan penting bagi sebuah daerah dalam memenuhi belanjanya. Menurut Undang-Undang No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah, PAD didefinisikan sebagai pendapatan yang diperoleh daerah yang dipungut berdasarkan peraturan daerah sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Pemerintah daerah yang memiliki PAD yang tinggi akan menunjukkan kepada para *stakeholder* bahwa pemerintah daerah tersebut memiliki kinerja yang baik pula, dimana ketika kinerja pemerintah daerah berjalan dengan baik maka pelaporan dan pengungkapan informasi di dalam LKPD juga akan semakin baik sehingga metode yang digunakan lebih efektif dan menggunakan grafik lebih banyak guna merangkum informasi didalamnya. Dengan demikian, besarnya kekayaan daerah yang ditunjukkan dengan PAD berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan dalam LKPD dengan metode yang baik berupa *voluntary graphics disclosure*.

4. Pengaruh Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*

Hasil pengujian hipotesis keempat menunjukkan bahwa hipotesis keempat diterima. Hasil pengujian menunjukkan bahwa tingkat ketergantungan pemerintah daerah berpengaruh terhadap *voluntary graphics disclosure* dengan signifikansi 0,003 yang dimana nilai tersebut lebih kecil dari 0,01 ($\alpha = 1\%$) dan nilai koefisien regresi sebesar 3,117. Maka dari itu, berdasarkan hasil hipotesis tersebut menyatakan bahwa tingkat ketergantungan pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap *voluntary graphics disclosure*.

Hasil analisis ini tidak konsisten dengan hasil penelitian Hilmi dan Martani (2012), Permadi (2017) dan Verawaty (2017) yang menyatakan bahwa tingkat ketergantungan pemerintah daerah yang ditunjukkan dengan DAU tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan dalam LKPD berupa *voluntary graphics disclosure*. Akan tetapi, hasil analisis ini konsisten dengan hasil penelitian Puspita dan Martani (2012) yang menyatakan bahwa ukuran pemerintah daerah yang ditunjukkan dengan DAU berpengaruh positif terhadap informasi pengungkapan dalam LKPD termasuk di dalamnya *voluntary graphics disclosure*. Selain itu, hasil ini juga didukung dengan hasil penelitian Supriyanto dan Probohudono (2017) yang menyatakan bahwa tingkat ketergantungan pemerintah daerah berpengaruh secara signifikan dengan arah yang negatif terhadap *voluntary graphics disclosure* dalam LKPD.

Tingkat ketergantungan pemerintah daerah ditunjukkan dengan Dana Alokasi Umum (DAU). Menurut Undang-Undang No. 33 tahun 2004 DAU didefinisikan sebagai dana perimbangan yang didapat pemerintah daerah dari hasil transfer pemerintah pusat yang bersumber dari pendapatan APBN yang bertujuan untuk mendanai kebutuhan daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi.

Pemerintah daerah yang menerima DAU dengan jumlah yang lebih besar menunjukkan bahwa pemerintah daerah tersebut tidak mandiri secara finansial. Hal ini akan menyebabkan tuntutan kepada pemerintah daerah untuk melakukan pengungkapan berbagai informasi dalam LKPD dengan lebih baik juga akan semakin besar. Hal ini sebagai bentuk pertanggungjawaban atas dana perimbangan yang diterima oleh pemerintah daerah. Salah satu metode yang dianggap efektif digunakan dalam pengungkapan informasi dalam LKPD adalah *voluntary graphics disclosure*. Dengan demikian, besarnya tingkat ketergantungan pemerintah daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan informasi dalam LKPD berupa *voluntary graphics disclosure*.

5. Pengaruh Lokasi Pemerintah Daerah terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*

Hasil pengujian hipotesis kelima menunjukkan bahwa hipotesis kelima ditolak. Hasil pengujian menunjukkan bahwa lokasi pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap *voluntary graphics disclosure* dengan signifikansi 0,535 yang dimana nilai tersebut lebih besar dari 0,10 ($\alpha = 10\%$) dan nilai koefisien regresi sebesar 0,624. Maka dari itu,

berdasarkan hasil hipotesis tersebut menyatakan bahwa lokasi pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap *voluntary graphics disclosure*.

Hasil analisis ini tidak konsisten dengan hasil penelitian Supriyanto dan Probohudono (2017) dan Narulitasari (2016) yang menyatakan bahwa lokasi pemerintah daerah berpengaruh signifikan terhadap *voluntary graphics disclosure*. Akan tetapi, hasil analisis ini konsisten dengan hasil penelitian Pujiyanti (2011) dan Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) yang menyatakan bahwa lokasi pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap informasi pengungkapan dalam LKPD termasuk di dalamnya *voluntary graphics disclosure*.

Selama beberapa dekade terakhir, pembangunan di segala bidang yang ada Indonesia masih bersifat Jawa sentris sehingga menyebabkan kesenjangan antara pemerintah daerah yang berada di Pulau Jawa dan di luar Pulau Jawa baik dalam bidang infrastruktur maupun ekonomi. Kesenjangan ini menjadi faktor pendorong kualitas SDM yang berada di Pulau Jawa lebih baik jika dibandingkan dengan yang berada di luar Pulau Jawa. Tingginya kualitas SDM, infrastruktur dan perekonomian tentu berpengaruh terhadap metode dan gaya pengungkapan yang digunakan oleh pemerintah daerah di Pulau Jawa.

Namun, hasil penelitian ini mendukung Pujiyanti (2011) bahwa lokasi pemerintah daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap *voluntary graphics disclosure*. Hal ini disebabkan karena standar akuntansi pemerintah (SAP) yang dibuat oleh pemerintah ditujukan untuk menstandarisasi dan menyeragamkan LKPD di seluruh Indonesia (Robinson dan Harun, 2004). Oleh karena itu, baik pemerintah daerah di Pulau Jawa maupun di luar Pulau Jawa cenderung memakai cara dan metode yang sama dalam melakukan pengungkapan informasi di dalam LKPD. Dengan demikian, lokasi pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap pengungkapan informasi dalam LKPD berupa *voluntary graphics disclosure*.

6. Pengaruh Umur Kepala Daerah terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*

Hasil pengujian hipotesis keenam menunjukkan bahwa hipotesis keenam ditolak. Hasil pengujian menunjukkan bahwa umur kepala daerah tidak berpengaruh terhadap *voluntary graphics disclosure* dengan signifikansi 0,394 yang dimana nilai tersebut lebih besar dari 0,10 ($\alpha = 10\%$) dan nilai koefisien regresi sebesar -0,859. Maka dari itu, berdasarkan hasil hipotesis tersebut menyatakan bahwa umur kepala daerah tidak berpengaruh terhadap *voluntary graphics disclosure*.

Hasil analisis ini tidak konsisten dengan hasil penelitian Sutaryo (2013), Prasetyo (2014) dan Misdi (2015) yang menyatakan bahwa umur kepala daerah berpengaruh positif signifikan terhadap pengungkapan informasi dalam LKPD termasuk *voluntary graphics disclosure*. Akan tetapi, hasil analisis ini konsisten dengan hasil penelitian Ismoyo (2011) yang menyatakan bahwa umur kepala daerah tidak berpengaruh terhadap informasi pengungkapan dalam LKPD termasuk di dalamnya *voluntary graphics disclosure*.

Hal ini dimungkinkan karena walaupun seorang manajer yang lebih tua berhubungan erat dengan kecenderungan untuk melihat dan mengevaluasi informasi dengan lebih akurat dan lebih baik dalam mengambil keputusan (Hambrick dan Mason, 1984 dalam Ismoyo, 2011), kepala daerah yang memiliki umur yang lebih tua belum tentu memiliki pemahaman yang memadai mengenai akuntansi dan pelaporannya, terutama terkait pengungkapan informasi di dalam LKPD termasuk metode-metode yang digunakan di dalamnya, salah satunya berupa *voluntary graphics disclosure*. Dengan demikian, tingkat umur kepala daerah tidak berpengaruh terhadap pengungkapan informasi dalam LKPD berupa *voluntary graphics disclosure*.

7. Pengaruh Latar Belakang Pendidikan Kepala Daerah terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*

Hasil pengujian hipotesis ketujuh menunjukkan bahwa hipotesis ketujuh ditolak. Hasil pengujian menunjukkan bahwa latar belakang pendidikan kepala daerah berpengaruh terhadap *voluntary graphics disclosure* dengan signifikansi 0,012 yang dimana nilai tersebut lebih kecil dari 0,05 ($\alpha = 5\%$) dan nilai koefisien regresi sebesar -2,585. Maka dari itu, berdasarkan hasil hipotesis tersebut menyatakan bahwa meskipun latar belakang pendidikan kepala daerah berpengaruh *voluntary graphics disclosure* tetapi karena arahnya negatif maka hipotesis ketujuh ditolak.

Hasil analisis ini tidak konsisten dengan hasil penelitian Simbolon dan Kurniawan (2018) dan Setyaningrum dan Syafitri (2015) yang menyatakan bahwa latar belakang pendidikan kepala daerah tidak berpengaruh terhadap pengungkapan informasi dalam LKPD termasuk *voluntary graphics disclosure*. Akan tetapi, hasil analisis ini konsisten dengan hasil penelitian Ismoyo (2011), Sutaryo (2013) dan Misdi (2015) yang menyatakan bahwa umur kepala daerah berpengaruh signifikan terhadap informasi pengungkapan dalam LKPD berupa *voluntary graphics disclosure* tetapi dengan arah yang negatif.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah menyebutkan bahwa kepala daerah sebagai Pemegang Kekuasaan Pengelolaan Keuangan Daerah (PKPKD), yang artinya kepala daerah memiliki wewenang untuk menyelenggarakan keseluruhan pengelolaan keuangan daerah. Seharusnya kepala daerah yang berlatar belakang ekonomi, lebih dapat mengelola keuangan daerah secara lebih baik, tetapi pada kenyataannya kepala daerah banyak yang tidak memiliki latar belakang pendidikan ekonomi tetapi dapat melakukan pengungkapan informasi dalam LKPD dengan cara dan metode yang lebih baik, salah satunya berupa *voluntary graphics disclosure*. Hal ini disebabkan dalam dunia kerja, latar belakang pendidikan bukan merupakan faktor utama dalam menilai kinerja seorang pemimpin atau kepala daerah untuk mengelola dan melaporkan keuangan daerah tetapi juga ada pengalaman pekerjaan dan tingkat pemahaman kepala daerah yang harus dipertimbangkan untuk menentukan keputusan yang diambilnya dalam melakukan pengungkapan di LKPD. Dengan demikian, latar belakang pendidikan kepala daerah

memiliki pengaruh negatif terhadap pengungkapan informasi dalam LKPD berupa *voluntary graphics disclosure*.

8. Pengaruh Temuan Audit BPK Pemerintah Daerah terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*

Hasil pengujian hipotesis kedelapan menunjukkan bahwa hipotesis kedelapan diterima. Hasil pengujian menunjukkan bahwa temuan audit BPK berpengaruh terhadap *voluntary graphics disclosure* dengan signifikansi 0,041 yang dimana nilai tersebut lebih kecil dari 0,05 ($\alpha = 5\%$) dan nilai koefisien regresi sebesar 2,093. Maka dari itu, berdasarkan hasil hipotesis tersebut menyatakan bahwa temuan audit BPK berpengaruh positif terhadap *voluntary graphics disclosure*.

Hasil analisis ini tidak konsisten dengan hasil penelitian Hilmi dan Martani (2012) dan Hendriyani dan Tahar (2015) yang menyatakan bahwa temuan audit BPK tidak berpengaruh terhadap pengungkapan informasi dalam LKPD termasuk *voluntary graphics disclosure*. Akan tetapi, hasil analisis ini konsisten dengan hasil penelitian Liestiani (2008) yang menyatakan bahwa temuan audit BPK berpengaruh positif terhadap informasi pengungkapan dalam LKPD termasuk di dalamnya *voluntary graphics disclosure*.

Hal tersebut dikarenakan dengan banyaknya jumlah temuan audit yang didapatkan oleh BPK mendorong pemerintah daerah untuk melakukan pengungkapan dengan lebih lengkap lagi dalam LKPD dengan menambah berbagai rincian informasi di dalamnya termasuk jumlah grafik yang dianggap sebagai metode yang lebih efektif untuk menjelaskan informasi pengungkapan dalam melakukan pengungkapan. Adanya perbaikan sesuai dengan rekomendasi tersebut diharapkan dapat memberi dampak positif berupa hasil opini audit yang bersifat wajar. Dengan demikian, jumlah temuan audit BPK berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan dalam LKPD berupa *voluntary graphics disclosure*.

9. Pengaruh Umur Pemerintah Daerah terhadap *Voluntary Graphics Disclosure*

Hasil pengujian hipotesis kesembilan menunjukkan bahwa hipotesis kesembilan diterima. Hasil pengujian menunjukkan bahwa umur pemerintah daerah berpengaruh terhadap *voluntary graphics disclosure* dengan signifikansi 0,062 yang dimana nilai tersebut lebih kecil dari 0,10 ($\alpha = 10\%$) dan nilai koefisien regresi sebesar -1,908. Maka dari itu, berdasarkan hasil hipotesis tersebut menyatakan bahwa temuan audit BPK berpengaruh negatif terhadap *voluntary graphics disclosure*.

Hasil analisis ini tidak konsisten dengan hasil penelitian Permadi (2017) dan Simbolon dan Kurniawan (2018) yang menyatakan bahwa umur pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap pengungkapan informasi dalam LKPD termasuk *voluntary graphics disclosure*. Akan tetapi, hasil analisis ini konsisten dengan hasil penelitian Ernawati (2016) yang menyatakan bahwa temuan audit BPK berpengaruh negatif terhadap informasi pengungkapan dalam LKPD termasuk di dalamnya *voluntary graphics disclosure*.

Umur pemerintah daerah merupakan usia pemerintah daerah yang dihitung sejak disahkannya undang-undang pembentukan masing-masing pemerintah daerah.

Pemerintah daerah dengan umur administratif yang lebih tua secara pengalaman lebih unggul daripada pemerintah daerah yang masih baru. Namun hal ini juga dapat berdampak negatif terhadap rincian informasi yang disajikan di dalam LKPD. Hal ini dikarenakan pemerintah daerah dengan umur yang lebih tua biasanya lebih menjalankan pemerintahan dengan cara yang konvensional, sehingga laporan keuangan yang disajikan juga lebih bersifat tradisional dan informasi yang dihasilkan di dalam LKPD juga cenderung menggunakan metode yang sama setiap tahunnya. Sebaliknya pemerintah daerah lebih muda atau baru terbentuk biasanya lebih berani untuk melakukan inovasi dan mencoba berbagai metode yang dianggap lebih baik untuk melakukan tanggung jawabnya berupa pengungkapan informasi di dalam LKPD, sehingga umur pemerintah daerah berbanding terbalik dengan pengungkapan informasi dalam LKPD salah satunya dengan menggunakan *voluntary graphics disclosure*. Dengan demikian, umur pemerintah daerah berpengaruh negatif dan signifikan terhadap pengungkapan dalam LKPD berupa *voluntary graphics disclosure*.

5. KESIMPULAN

Berdasarkan hasil pengujian menunjukkan bahwa variabel kekayaan pemerintah daerah, tingkat ketergantungan pemerintah daerah dan temuan audit BPK berpengaruh positif signifikan terhadap *voluntary graphics disclosure*, sedangkan variabel kinerja pemerintah daerah, ukuran pemerintah daerah, lokasi pemerintah daerah dan umur kepala daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap *voluntary graphics disclosure* serta variabel latar belakang pendidikan kepala daerah dan umur pemerintah daerah berpengaruh negatif signifikan terhadap *voluntary graphics disclosure*. Dari hasil penelitian ini, diharapkan pemerintah daerah dapat menjadikannya sebagai bahan evaluasi dalam mengungkapkan informasi dalam LKPD termasuk dalam menggunakan *voluntary graphics disclosure* di dalamnya. Selain itu, mengingat pentingnya *voluntary graphics disclosure*, regulator dalam hal ini Komite Standar Akuntansi Pemerintahan diharapkan dapat mempertimbangkannya sebagai dasar untuk membuat regulasi mengenai format penyajian informasi dalam LKPD termasuk mengenai penggunaan grafik di dalamnya. Bagi peneliti selanjutnya disarankan untuk menambah variabel independen dan variabel kontrol lainnya atau dapat menggunakan variabel yang sama dalam penelitian ini tetapi dengan menggunakan alat ukur yang berbeda, dan juga agar dapat menambah objek penelitian dengan menggunakan seluruh pemerintah daerah di Indonesia bukan hanya pada tingkat provinsi tetapi juga pada tingkat kabupaten dan kota serta memperpanjang periode penelitian.

6. REFERENSI

Agustijanti, D. (2016). *Studi Eksplorasi Pemanfaatan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah untuk Pengambilan Keputusan Ekonomi pada Pemerintah Kabupaten Klaten*. Disertasi. Universitas Gadjah Mada: Yogyakarta. Diakses dari

http://etd.repository.ugm.ac.id/index.php?act=view&buku_id=102013&mod=penelitian_detail&sub=PenelitianDetail&typ=html.

- Arifin, J., Tower, G., dan Porter, S. (2016). Financial Reporting Compliance in Indonesian Local Governments: Mimetic Pressure Dominates. *JAAI*, 19(1): 68-84.
- Bamber, L. S., Jiang, J.X., dan Wang, I.Y. (2010). What's My Style? The Influence of Top Managers on Voluntary Corporate Financial Disclosure. *The Accounting Review*, 85 (4): 1131–1162.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA). (1993). *Using Ratios and Graphics in Financial Reporting*. CICA: Ontario.
- Courtis, J.K. (1995). Corporate Annual Report Graphical Communication in Hong Kong: Effective or Misleading?. *The Journal of Business Communication*, 34(3): 267-288.
- Diamond, J. (2002). Performance Budgeting – Is Accrual Accounting Required?. *IMF Working Paper. Fiscal Affairs Department*.
- Dilla, W. N., dan Janvrin, D. J. (2010). Voluntary Disclosure in Annual Reports: The Association between Magnitude and Direction of Change in Corporate Financial Performance and Graph Use. *Accounting Horizons*, 24(2): 257-278.
- Ernawati, T. (2016). *Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah, Jumlah SKPD, Umur Pemerintah Daerah dan Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) (Studi Empiris LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah Tahun 2012-2014)*. Skripsi. Universitas Muhammadiyah Surakarta: Surakarta. Diakses dari <http://eprints.ums.ac.id/45419/18/NASKAH%20PUBLIKASI%20OK.pdf>
- Hambrick, D., dan P. Mason. (1984). Upper Echelons: The Organization as A Reflection of Its Top Managers. *Academy of Management Review*, 9(2): 193-106.
- Hapsari, C.A. (2015). *Faktor Determinan Tingkat Pengungkapan Sukarela Berbasis Grafik dalam Laporan Tahunan Perusahaan Publik Di Indonesia*. Skripsi. Universitas Diponegoro: Semarang. Diakses dari <http://eprints.undip.ac.id/45754/>.
- Hendriyani, T., dan Tahar, A. (2015). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi di Indonesia. *Jurnal Bisnis dan Ekonomi (JBE)*, 22(1): 23-33.
- Hilmi, A.Z., dan Martani. D. (2012). *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi*. Paper dipresentasikan pada Simposium Nasional Akuntansi (SNA) XV, Universitas Lambung Mangkurat, Banjarmasin, 20-23 September 2012.
- Huang, S.Y., Chung, Y.H., dan Cheng, W.W. (2008). The Effects Between Numerical Tabulations and Graphs of Financial Information on The Judgment of Investors. *Review of Business Information Systems*, 12(4): 41-56.
- Ismoyo, R. (2011). *Pengaruh Karakteristik Kepala Daerah dan Karakteristik Keuangan Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Kelengkapan Pengungkapan Wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Tesis. Universitas Sebelas Maret: Surakarta. Diakses dari <https://eprints.uns.ac.id/7785/>.
- Lawrence, J. 1998. *Organizational Behaviour*. Ninth Edition. Canada: McGraw-Hill International.
- Liestiani, A. (2008). *Pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota di Indonesia untuk Tahun Anggaran 2006*. Skripsi. Universitas Indonesia: Depok. Diakses dari <http://lib.ui.ac.id/daftikol2?id=102>.

- Mandasari, P. (2009), *Practices of Mandatory Disclosure Compliance in Indonesian Local Government*. Tesis. Universitas Sebelas Maret. Surakarta.
- Misdi. (2015). *Pengaruh Karakteristik Kepala Daerah terhadap Kinerja Keuangan Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Jawa Timur Tahun 2011 s.d 2012)*. Tesis. Universitas Sebelas Maret: Surakarta. Diakses dari <https://digilib.uns.ac.id/dokumen/download/43632/MTUxMzQ0/PENGARUH-KARAKTERISTIK-KEPALA-DAERAH-TERHADAP-KINERJA-KEUANGAN-DAERAH-Studi-Empiris-Pada-Pemerintah-Daerah-Kabupaten-Kota-di-Jawa-Timur-Tahun-2011-sd-2012-abstrak.pdf>.
- Mulyana, B. (2006). *Pengaruh Penyajian Neraca Daerah dan Aksesibilitas Laporan Keuangan terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah*. Disertasi. Universitas Gadjah Mada: Yogyakarta. Diakses dari http://etd.repository.ugm.ac.id/index.php?mod=penelitian_detail&sub=PenelitianDetail&act=view&typ=html&buku_id=29394.
- Mutiha, A.H. (2017). *Faktor Penentu Aksesibilitas Internet Financial Reporting Pada E-Government Pemerintah Kota/Kabupaten Di Jawa Barat*. Paper dipresentasikan pada Seminar Nasional Akuntansi dan Bisnis, Universitas Widyatama, Bandung, 20 Juli 2017.
- Narulitasari, D. (2016). *Pengungkapan Intellectual Capital dan Karakteristik Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia*. Disertasi. Universitas Sebelas Maret: Surakarta. Diakses dari <https://digilib.uns.ac.id/dokumen/download/54774/MjM5NzQy/Pengungkapan-Intellectual-Capital-dan-Karakteristik-Pemerintah-Daerah-KabupatenKota-di-Indonesia-abstrak.pdf>.
- Permadi, R. (2017). *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Skripsi. UIN Syarif Hidayatullah: Jakarta. Diakses dari <http://repository.uinjkt.ac.id/dspace/bitstream/123456789/35541/2/ROMI%20PERMADI-FEB.pdf>.
- Prasetyo, A. (2014). *Karakteristik Kepala Daerah dan Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah Di Indonesia*. Tesis. Universitas Sebelas Maret: Surakarta. Diakses dari <http://repository.ut.ac.id/2220/>.
- Pujiyanti, U. (2011). *Indonesian Local Government Compliance of Mandatory Disclosure on Governmental Accounting Standard*. Disertasi. Universitas Sebelas Maret: Surakarta. Diakses dari <https://digilib.uns.ac.id/dokumen/detail/19172/Indonesian-Local-Government-Compliance-of-Mandatory-Disclosure-on-Governmental-Accounting-Standard>.
- Puspita, R., dan Martani, D. (2012). *Analisis pengaruh kinerja dan karakteristik PEMDA terhadap tingkat pengungkapan dan kualitas informasi dalam website PEMDA*. Paper dipresentasikan pada Simposium Nasional Akuntansi (SNA) XV, Universitas Lambung Mangkurat, Banjarmasin, 20-23 September 2012.\
- Rezaee, Z., dan Porter, G. L. (1993). Can the Annual Report be Improved?. *Review of Business*, 15(1): 38-41.

- Robinson, P dan Harun. (2004). Reforming The Indonesian Public Sector: The Introduction of Accrual Accounting, Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research inAccounting Conference 4–6 July, Singapore, 35-54.
- Saha, A.K., dan Akter, S. (2013). Corporate Governance and Voluntary Disclosure Pratices of inancialand Non-financial Sector Companies in Bangladesh. *JAMAR*, 11(2): 45-62.
- Sanjaya, I.D.N.K.P., Sujana, E., dan Sulindawati, N.I.G.E. (2014). Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah terhadap Penggunaan Inormasi Keuangan Daerah (Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Buleleng). *E-journal S1 Akuntansi Universitas Pendidikan Ganesha*,2(1).
- Setyaningrum, D., dan Syafitri, F. (2012). Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 9(2): 154-170.
- Simbolon, H.A.U., dan Kurniawan, C.H. (2018). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan di Seluruh Provinsi Indonesia, *MODUS*. Vol 30 (1): 54-70.
- Suhardjanto, D., dan Yulianingtyas, R.R. (2011). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Kabupaten/Kota di Indonesia). *Jurnal Akuntansi & Auditing*, 8(1): 30-42.
- Suhartanto. (2013). *Efektivitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dalam Mendukung Pengambilan Keputusan Manajemen Pemerintah Daerah*. Pusdiklat Pengawasan BPKP. Diakses dari http://pusdiklatwas.bpkp.go.id/asset/files/post/20130528_163218/Efektivitas%20LKPD%20Pengambilan%20Keputusan.docx.
- Supriyanto, dan Probohudono, Agung Nur. (2017). *Voluntary Graphics Disclosure Practices in Distict/ City Governments In Indonesia*. Paper dipresentasikan pada Simposium Nasional Akuntansi (SNA) XX, Universitas Jember, Jember, 27-30 September 2017.
- Sutaryo, S. (2013). Karakteristik Eksekutif dan Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah (Sebuah Telaah Teoritis dan Empiris). *Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Staff UNS*.
- Uyar, A. (2009). An Analysis of Graphic Disclosure in Annual Reports: The Case of Turkey. *ManagerialAuditingJournal*, 24(5): 423 – 444.
- Warganegara, D.L, Hutagaol, Y.R.I, dan Bachrumsyah, T F. (2013). The Incidence Of Financial Graphics In Indonesian IPO Prospectus. *Jurnal Keuangan Dan Perbankan*, 17(2): 169-180.
- Verawaty, V. (2017). Determinan Transparansi Informasi Keuangan Daerah melalui E-Government Pemerintah Daerah di Sumatera Selatan. *AKUISISI*. 13(2): 92-107.
- Verawaty., dan Prima, W. (2018). *Determinan Aksesibilitas Internet Financial Reporting melalui E-Government di Sumatera Bagian Selatan*. Paper dipresentasikan pada Seminar Nasional Global Competitive Advantage, Universitas Bina Darma, Palembang, 25 September 2018.