

Analisis Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Indonesia

Ratih Indah Veranti
Magister Akuntansi Univeritas Gadjah Mada
Indah.veranti@gmail.com

Irwan Taufiq Ritonga
Magister Akuntansi Univeritas Gadjah Mada
Irwanritonga@ugm.ac.id

INTISARI

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) tahun 2016 di Indonesia. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif. Instrumen penilaian yang digunakan pada penelitian ini mengacu pada Standar Akuntansi Pemerintah yaitu sebanyak lima belas kriteria wajib yang terdiri dari enam puluh sembilan sub kriteria. Data yang digunakan adalah data sekunder yaitu LKPD tahun anggaran 2016 sebanyak 69 LKPD dengan teknik pengambilan sampel *stratified random sampling*. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa tingkat pengungkapan LKPD di Indonesia masih rendah yaitu sebesar 36,23% dengan tingkat pengungkapan tertinggi 56,52% dan terendah 18,84%. Tidak terdapat perbedaan tingkat pengungkapan antara LKPD dengan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dan Wajar Dengan Pengecualian (WDP), serta WDP dan Tidak Memberi Pendapat (TMP), namun terdapat perbedaan antara opini WTP dan TMP. Hal tersebut memiliki arti bahwa BPK belum menetapkan pisah batas yang jelas untuk tingkat pengungkapan dalam merumuskan opini. Berdasarkan laporan keuangan, tingkat pengungkapan LKPD dari yang tertinggi hingga terendah yaitu Laporan Arus Kas sebesar 60,39%, Laporan Realisasi Anggaran sebesar 57,48%, Laporan Operasional sebesar 51,93%, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih sebesar 49,28%, Laporan Perubahan Ekuitas sebesar 46,38%, dan Neraca sebesar 26,49%.

Kata Kunci: pengungkapan, laporan keuangan, pemerintah daerah, opini

1. Pendahuluan

Pada tahun 2010 Pemerintah Republik Indonesia telah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010 tersebut, salah satu komponen dalam laporan keuangan adalah Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Penyajian CaLK memiliki peranan yang penting, yaitu untuk meningkatkan transparansi laporan keuangan dan penyediaan pemahaman yang lebih baik atas informasi keuangan pemerintah sehingga dapat membantu

pengguna laporan keuangan agar tidak salah persepsi terhadap laporan keuangan.

Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan atau daftar terinci atau analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL), Neraca, Laporan Operasional (LO), Laporan Arus Kas (LAK), dan Laporan Perubahan Ekuitas (LPE). Termasuk pula dalam CaLK adalah penyajian informasi yang diharuskan dan dianjurkan oleh SAP serta pengungkapan-pengungkapan

lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar atas laporan keuangan (Republik Indonesia, 2010).

Salah satu kriteria dalam pemberian opini oleh Badan Pemeriksa Keuangan adalah kecukupan pengungkapan. Pengungkapan informasi yang cukup diharuskan oleh standar akuntansi untuk menjadi salah satu dasar bagi pemeriksa dalam menyatakan opini. Apabila pengungkapan informasi dalam laporan keuangan tidak mencukupi sebagaimana diatur dalam SAP, pemeriksa mempertimbangkan dampak materialitas informasi yang tidak diungkapkan secara cukup tersebut (BPK, 2012). Oleh karena itu, jika auditor menemukan pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang tidak sesuai dengan SAP, maka auditor harus memodifikasi opininya (Iqbal, 2016).

Iqbal (2016) menyebutkan bahwa auditor tidak mempertimbangkan kekurangan pengungkapan dalam perumusan opini karena auditor menilai kekurangan atau salah saji pengungkapan tersebut tidak material. Faktor di atas terjadi karena dua hal. Pertama, belum adanya ketentuan, standar, maupun kebijakan BPK terkait parameter untuk mendefinisikan secara jelas tentang pengungkapan yang cukup. Kedua, belum adanya ketentuan, standar, maupun kebijakan yang dapat dijadikan acuan oleh auditor BPK dalam menentukan ambang batas materialitas salah saji pengungkapan, sehingga auditor kesulitan untuk menetapkan sejauh mana materialitas salah saji pengungkapan LKPD.

Beberapa peneliti telah melakukan penelitian tentang tingkat pengungkapan laporan keuangan. Suwarjono (2016) meneliti tentang tingkat pengungkapan akun persediaan dalam laporan keuangan pemerintah daerah di Jawa dan

menyimpulkan bahwa tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa masih rendah, belum sesuai dengan SAP serta tidak terdapat perbedaan pengungkapan akun persediaan antara LKPD dengan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), Wajar Dengan Pengecualian (WDP), maupun Tidak Memberikan Pendapat (TMP). Sutono (2016) meneliti tentang tingkat pengungkapan akun aset tetap dalam laporan keuangan pemerintah daerah di Jawa dan menyimpulkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan akun aset tetap sebesar 45,58% dan tidak terdapat perbedaan pengungkapan akun aset tetap antara LKPD yang memperoleh opini WTP, WDP, dan TMP. Kemudian, Iqbal (2016) meneliti tentang apakah kecukupan pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah dipertimbangkan dalam formulasi opini BPK dan menyimpulkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib LKPD tahun 2013-2014 yang memperoleh opini WTP masih rendah.

Keterbatasan penelitian Suwarjono (2016) ialah berfokus pada kecukupan tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa, oleh karena itu hasil penelitian ini tidak dapat digeneralisasi pada seluruh akun dan LKPD di Indonesia.

Keterbatasan penelitian Sutono (2016) ialah berfokus pada tingkat pengungkapan akun aset tetap dalam LKPD tahun 2014 se-Jawa dan Bali, sehingga hasil penelitian tidak dapat digeneralisasi untuk menilai tingkat pengungkapan secara umum dan seluruh LKPD di Indonesia. Sedangkan keterbatasan penelitian Iqbal (2016) ialah menilai tingkat pengungkapan pada 21 LKPD di Indonesia yang memperoleh opini WTP dua tahun berturut-turut sehingga tidak ada uji beda hasil pengukuran tingkat pengungkapan wajib LKPD yang memperoleh opini WTP

dengan LKPD yang memperoleh opini selain WTP.

Berdasarkan uraian di atas, maka dapat diketahui bahwa penelitian terdahulu hanya meneliti tingkat pengungkapan secara parsial, yaitu salah satu akun di dalam neraca, belum ada penelitian tentang tingkat pengungkapan secara keseluruhan atas LKPD di Indonesia. Sehingga tujuan dari penelitian ini adalah menganalisis tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah tahun 2016 di Indonesia.

2. Landasan Teori

2.1 Teori Agensi

Teori agensi melibatkan dua pihak yang melakukan kontrak atau kesepakatan, yaitu pihak yang memberikan kewenangan yang disebut *principal* dan pihak yang dilimpahi kewenangan yang disebut *agent* (Halim dan Abdullah 2006). Masalah agensi dapat terjadi ketika *principal* mendelegasikan kewenangan pengambilan keputusan kepada *agent* (Zimmerman 1977). Hal tersebut menimbulkan permasalahan, yaitu adanya informasi asimetris, dimana salah satu pihak mempunyai informasi yang lebih banyak daripada pihak lainnya.

Masalah keagenan dapat terjadi pada semua organisasi yaitu organisasi swasta maupun organisasi publik (Zimmerman, 1977). Pada organisasi publik atau sektor pemerintahan, masalah agensi terjadi antara pejabat pemerintah yang terpilih dan diangkat sebagai *principal* dan para pemilih (rakyat) sebagai *agent*. Pejabat pada pemerintahan sebagai pihak yang menyelenggarakan pelayanan publik memiliki informasi yang lebih banyak sehingga dapat membuat keputusan atau kebijakan yang hanya mementingkan pemerintah dan penguasa serta mengesampingkan kepentingan dan

kesejahteraan rakyat. Untuk mengurangi masalah tersebut, upaya yang harus dilakukan oleh pemerintah daerah adalah menyajikan laporan keuangan secara transparan dan akuntabel agar terbentuk kepercayaan rakyat atau masyarakat kepada pemerintah.

2.2 Laporan Keuangan

Laporan keuangan disusun untuk memberikan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan dalam melaksanakan kegiatan operasional pemerintahan, menilai kondisi keuangan, menilai efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan (Republik Indonesia, 2010).

Di dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 disebutkan bahwa setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan hal-hal yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan: a. Akuntabilitas
Mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara berkala.

b. Manajemen Membantu pengguna laporan keuangan untuk menilai kembali pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset,

- kewajiban, dan ekuitas pemerintah untuk kepentingan masyarakat.
- c. **Transparansi** Memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan.
 - d. **Keseimbangan Antargenerasi** (*intergenerational equity*) Membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.
 - e. **Evaluasi Kinerja** Mengevaluasi kinerja entitas pelaporan, terutama dalam penggunaan sumber daya ekonomi yang telah dikelola pemerintah untuk mencapai kinerja yang direncanakan.

Laporan keuangan pemerintah terdiri dari laporan pelaksanaan anggaran (*budgetary reports*), laporan finansial, dan CaLK. Laporan pelaksanaan anggaran terdiri dari LRA dan LPSAL. Laporan finansial terdiri dari Neraca, LO, LPE, dan LAK (Republik Indonesia, 2010). Masing-masing laporan dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. **Laporan Realisasi Anggaran (LRA)**
Laporan Realisasi Anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi, dan pemakaian sumber daya keuangan yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah, yang menggambarkan perbandingan antara anggaran dan realisasinya dalam satu periode pelaporan. Unsur

yang dicakup secara langsung oleh Laporan Realisasi

Anggaran terdiri dari pendapatan-LRA, belanja, transfer, dan pembiayaan

2. **Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL)**

Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih menyajikan informasi kenaikan atau penurunan Saldo Anggaran Lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

3. **Neraca** Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu. Unsur yang dicakup oleh neraca terdiri dari aset, kewajiban, dan ekuitas. Masing-masing unsur dapat dijelaskan sebagai berikut :

- a. **Aset** adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya.

- b. **Kewajiban** adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah.

- c. **Ekuitas** adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan

selisih antara aset dan kewajiban pemerintah.

4. Laporan Operasional (LO) Laporan Operasional menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan. Unsur yang dicakup secara langsung dalam Laporan Operasional terdiri dari pendapatan-LO, beban, transfer, dan pos-pos luar biasa
5. Laporan Arus Kas (LAK) Laporan Arus Kas menyajikan informasi kas sehubungan dengan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris yang menggambarkan saldo awal, penerimaan, pengeluaran, dan saldo akhir kas pemerintah pusat/daerah selama periode tertentu.
6. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE) Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

2.3 Audit Laporan Keuangan Di dalam Undang-undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-undang No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah disebutkan bahwa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah adalah bentuk pertanggungjawaban dari realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah yang dilaksanakan oleh pemerintah daerah. Pemerintah Republik Indonesia telah menetapkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yaitu prinsip-prinsip akuntansi yang digunakan untuk menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Ritonga dan Suhartono (2012) menyatakan bahwa

tidak adanya standar akuntansi yang memadai akan menimbulkan implikasi negatif berupa rendahnya reliabilitas dan objektivitas informasi yang disajikan, inkonsistensi dalam pelaporan keuangan, serta kesulitan dalam pengauditan.

Di dalam UU 15 Tahun 2004 disebutkan bahwa audit atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Salah satu jenis audit yang rutin dilakukan setiap tahun oleh BPK adalah audit atas LKPD (Republik Indonesia, 2005). UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan UU No. 32 Tahun 2004 menyebutkan bahwa sebelum diserahkan kepada DPRD, LKPD terlebih dahulu harus diperiksa oleh BPK. Audit atas LKPD yang dilakukan oleh BPK akan menghasilkan sebuah opini atas LKPD. Hasil audit tersebut akan memberikan keyakinan atas kesesuaian penyajian LKPD dengan SAP dan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

Sesuai dengan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara dalam penjelasan pasal 16 ayat (1), opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada empat hal, yaitu kriteria kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan pengungkapan, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian intern. Terdapat empat jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa, yaitu opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), opini wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*), opini tidak wajar (*adversed opinion*), dan pernyataan menolak memberikan opini (*disclaimer of opinion*).

Salah satu kriteria dalam memberikan opini adalah kecukupan pengungkapan. Di dalam Buletin Teknis Nomor 01 Pelaporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Pemerintah disebutkan bahwa pengungkapan yang cukup yaitu kondisi yang mencerminkan bahwa laporan keuangan beserta catatannya telah memberikan informasi yang dapat mempengaruhi penggunaan, pemahaman, dan penafsiran informasi keuangan secara memadai sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah (Republik Indonesia, 2012). Ketentuan untuk mempertimbangkan pengungkapan yang cukup dalam perumusan opini audit atas laporan keuangan pemerintah telah dimuat dalam peraturan dan standar. UU No. 15 tahun 2004 dan Buletin Teknis Nomor 01 menyatakan bahwa kecukupan pengungkapan merupakan salah satu kriteria yang harus dijadikan acuan oleh auditor dalam merumuskan opini atas laporan keuangan pemerintah. Auditor seharusnya menilai kecukupan pengungkapan laporan keuangan pemerintah dan menjadikan hasil penilaiannya sebagai salah satu pertimbangan dalam merumuskan opini audit (Republik Indonesia, 2012).

2.4 Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Suwardjono (2005) menyatakan bahwa pengungkapan terdiri atas pengungkapan wajib dan sukarela. Pengungkapan wajib adalah pengungkapan yang diwajibkan oleh standar akuntansi atau peraturan badan pengawas. Sedangkan pengungkapan sukarela adalah pengungkapan di luar hal yang diwajibkan tersebut.

Keluasan dan kerincian pengungkapan terkait dengan seberapa banyak informasi yang harus diungkapkan yang disebut dengan tingkat

pengungkapan (*levels of disclosure*) (Suwardjono 2005). Chariri & Ghazali (2003) dan Suwardjono (2005) mengelompokkan luas pengungkapan laporan keuangan menjadi 3 jenis, yaitu:

- a. Pengungkapan yang cukup (*adequate disclosure*), mencakup pengungkapan minimal yang harus dilakukan agar laporan keuangan tidak menyesatkan.
- b. Pengungkapan yang wajar (*fair disclosure*), menunjukkan tujuan etis agar dapat memberikan perlakuan yang sama dan bersifat umum bagi semua pemakai laporan keuangan.
- c. Pengungkapan yang lengkap (*full disclosure*), agar dapat diandalkan informasi dalam laporan keuangan harus lengkap dalam batasan materialitas dan biaya. Pengungkapan yang lengkap menyangkut kelengkapan penyajian informasi yang diungkapkan secara relevan.

Tingkat memadai adalah tingkat minimum yang harus dipenuhi agar laporan keuangan tidak menyesatkan dalam pengambilan keputusan. Tingkat wajar adalah tingkat yang harus dicapai agar semua pihak mendapat perlakuan atau pelayanan informasi yang sama. Tingkat penuh menuntut penyajian secara penuh semua informasi yang terkait dengan pengambilan keputusan (Suwardjono, 2005).

3. Metode Penelitian

Penelitian ini berfokus pengungkapan mandatori karena membandingkan antara pengungkapan dalam LKPD dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Dengan demikian, instrumen penilaian pengungkapan yang digunakan pada penelitian ini mengacu pada SAP. Kriteria pengungkapan terdiri dari 69 sub kriteria yang terbagi dalam 15 kriteria. Berikut ini adalah kriteria

pengungkapan LKPD sesuai dengan SAP.

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder, yaitu Laporan Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) atas LKPD tahun anggaran 2016 di Indonesia. Bagian LKPD yang akan diteliti ialah pengungkapan yang diharuskan oleh SAP. Penelitian ini menggunakan *stratified random sampling* (acak ber lapis).

Berdasarkan hasil pemeriksaan BPK atas 537 laporan keuangan pemerintah daerah tahun 2016 dihasilkan 375 opini WTP, 139 opini WDP, dan 23 opini TMP. Berdasarkan hasil tersebut diketahui bahwa jumlah LKPD dengan opini TMP adalah 23 LKPD sehingga peneliti akan mengambil sampel masing-masing opini sejumlah 23 LKPD. Namun pada tahun 2016 tidak terdapat LKPD dengan opini tidak wajar sehingga peneliti hanya mengambil sampel dari 3 opini yaitu WTP, WDP dan TMP. Data yang digunakan berjumlah 69 LKPD. Berikut ini adalah tabel Daftar Objek Pengukuran Tingkat Pengungkapan LKPD.

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif dengan teknik deskriptif presentase seperti yang digunakan oleh Suwarjono (2016) dan Sutono (2016). Teknik deskriptif presentase merupakan teknik untuk menghitung tingkat kesesuaian dengan membuat presentase dari data yang diperoleh kemudian mendeskripsikan data tersebut (Ritonga, 2010). Langkah-langkah dalam melakukan teknik deskriptif presentase untuk menentukan tingkat kesesuaian pengungkapan LKPD adalah:

a. Menentukan aspek pengungkapan yang akan dianalisis sesuai dengan SAP.

b. Menentukan kriteria pengungkapan sesuai ketentuan dalam SAP atas masing-masing aspek yang telah ditetapkan.

c. Menganalisis keberadaan fakta pengungkapan dalam LKPD untuk masing-masing aspek yang dianalisis dengan melakukan reuiu CaLK.

d. Memberikan nilai/skor kesesuaian antara kriteria dengan fakta yang ditemukan, skor 1 diberikan jika fakta pengungkapan sesuai dengan kriteria dan skor 0 jika fakta tidak sesuai dengan kriteria (Ritonga 2010).

e. Menjumlahkan total skor yang diperoleh masing-masing LKPD.

f. Menghitung rata-rata presentase tingkat pengungkapan dengan membandingkan total skor yang diperoleh dengan total skor maksimal dikalikan 100%.

g. Memberikan deskripsi dan interpretasi dari skor presentase tingkat pengungkapan yang diperoleh.

h. Menggunakan uji statistik untuk mendeskripsikan perbedaan tingkat pengungkapan antara LKPD dengan opini WTP, WDP dan TMP.

4. Hasil dan Diskusi

4.1 Umum

Setelah dilakukan pengukuran terhadap 69 LKPD provinsi/kabupaten/kota tahun 2016 di Indonesia, diketahui bahwa rata-rata tingkat pengungkapan LKPD di Indonesia sebesar 36,23%. Untuk pengungkapan wajib, hasil pengukuran ini masih termasuk rendah, bahkan tingkat pengungkapan tertinggi hanya 56,52%. Tingkat pengungkapan terendah sebesar 18,84%. Tidak ada LKPD yang mendapat nilai 100% atau melakukan tingkat pengungkapan secara lengkap sesuai dengan SAP.

4.2 Pengungkapan LKPD Berdasarkan Laporan Keuangan Berikut ini akan membahas tentang analisis pengungkapan untuk masing-masing laporan keuangan.

1. Laporan Arus Kas Dari 69 LKPD, tidak ada LKPD yang mengungkapkan Laporan Arus Kas secara penuh dan terdapat dua LKPD yang tidak mengungkapkan Laporan Arus Kas atau tingkat pengungkapannya 0% yaitu Kabupaten Minahasa dan Kabupaten Subang. Laporan Arus Kas terdiri dari 3 sub kriteria. Dari 3 sub kriteria tersebut, sub kriteria yang paling sering muncul adalah rincian lebih lanjut atas masing-masing akun dalam masing-masing aktivitas yaitu sebanyak 65 LKPD yang terbagi rata untuk setiap opini. Hal tersebut menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan pengungkapan antara LKPD dengan opini WTP, WDP dan TMP untuk kriteria Laporan Arus Kas. Laporan arus kas memiliki tingkat pengungkapan sebesar 60,39% atau tertinggi di antara tingkat pengungkapan laporan keuangan pokok lainnya.
2. Laporan Realisasi Anggaran (LRA) Laporan realisasi anggaran terdiri dari pendapatan LRA dan belanja. Terdapat lima LKPD yang mengungkapkan pendapatan-LRA sebesar 100% yaitu Provinsi DIY, Kota Samarinda, Kabupaten Minahasa, Kabupaten Alor dan Kabupaten Bolaang Mongondow. Kriteria pendapatan-LRA terdiri dari 7 sub kriteria. Dari 7 sub kriteria tersebut, sub kriteria yang paling sering muncul adalah realisasi dan rincian lebih lanjut pendapatan-LRA menurut sumber pendapatan yaitu sebanyak 69

LKPD. Seluruh LKPD mengungkapkan sub kriteria tersebut. Sub kriteria yang paling jarang muncul adalah penjelasan atas perbedaan antara periode berjalan dan periode yang lalu yaitu sebanyak sepuluh LKPD. Dari sepuluh LKPD yang mengungkapkan sub kriteria penjelasan atas perbedaan antara periode berjalan dan periode yang lalu, 3 diantaranya dari LKPD dengan opini WTP, 4 dari LKPD dengan opini WDP dan 3 LKPD dengan opini TMP. Hal tersebut menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan tingkat pengungkapan antara LKPD dengan opini WTP, WDP dan TMP untuk kriteria Pendapatan-LRA

Dari 69 LKPD, tidak ada LKPD yang mengungkapkan belanja secara penuh atau 100%. Belanja terdiri dari lima sub kriteria. Dari lima sub kriteria tersebut, sub kriteria yang paling sering muncul adalah rincian lebih lanjut untuk anggaran dan realisasi belanja per jenis belanja yaitu sebanyak 69

LKPD. Seluruh LKPD mengungkapkan kriteria ini. Sub kriteria yang paling jarang muncul adalah rincian lebih lanjut anggaran dan realisasi belanja per fungsi yaitu sebanyak tiga LKPD.

Laporan realisasi anggaran memiliki tingkat pengungkapan sebesar 57,48% atau tertinggi kedua setelah laporan arus kas. Di dalam penelitian Agustijanti (2016), disebutkan bahwa komponen laporan keuangan yang paling sering dimanfaatkan dalam proses perencanaan dan penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah yaitu laporan realisasi anggaran. Hal tersebut memperlihatkan bahwa pengguna menunjukkan preferensi informasi keuangan dalam laporan anggaran untuk

pengambilan keputusan karena lebih mudah dipahami. Hal tersebut menjadi penjelasan mengenai tingkat pengungkapan LRA lebih tinggi dibanding laporan keuangan pokok lainnya. 3. Laporan Operasional Laporan operasional terdiri dari pendapatan LO dan Beban.

Terdapat empat LKPD yang mengungkapkan pendapatan-LO sebesar 100% yaitu Kabupaten Bengkalis, Provinsi DKI Jakarta, Kabupaten Alor dan Kabupaten Buru Selatan. Pendapatan-LO terdiri dari 3 sub kriteria. Dari 3 sub kriteria tersebut, sub kriteria yang paling sering muncul adalah rincian lebih lanjut pendapatan-LO menurut sumber pendapatan yaitu sebanyak 68 LKPD. Sub kriteria yang paling jarang muncul adalah penjelasan atas perbedaan antara periode berjalan dan periode yang lalu yaitu sebanyak 4 LKPD.

Dari 69 LKPD, tidak ada LKPD yang mengungkapkan beban secara penuh atau 100% dan terdapat satu LKPD yang tidak mengungkapkan beban atau tingkat pengungkapannya sebesar 0% yaitu Kabupaten Sarmi. Beban terdiri dari 4 sub kriteria. Dari 4 sub kriteria tersebut, sub kriteria yang paling sering muncul adalah perbandingan dengan periode yang lalu yaitu sebanyak 61 LKPD sedangkan sub kriteria yang paling jarang muncul adalah rincian lebih lanjut beban menurut klasifikasi ekonomi, organisasi, dan fungsi yaitu sebanyak 2 LKPD.

Laporan Operasional memiliki frekuensi pengungkapan sebesar 51,93%.

4. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih

Dari 69 LKPD, tidak ada LKPD yang mengungkapkan Laporan

Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL) secara penuh dan terdapat empat LKPD yang tidak mengungkapkan LPSAL atau tingkat pengungkapannya 0% yaitu Kabupaten Sumbawa, Kabupaten Gorontalo Utara, Kabupaten Lampung Timur dan Kota Sibolga. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih terdiri dari 3 sub kriteria. Dari 3 sub kriteria tersebut, sub kriteria yang paling sering muncul adalah rincian yang diperlukan yaitu sebanyak 64 LKPD sedangkan sub kriteria yang paling jarang muncul adalah penjelasan atas perbedaan antara periode berjalan dan periode yang lalu yaitu sebanyak 1 LKPD.

Satu-satunya LKPD yang mengungkapkan sub kriteria penjelasan atas perbedaan antara periode berjalan dan periode yang lalu adalah Kabupaten Bengkalis. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih memiliki tingkat pengungkapan sebesar 49,28%. 5. Laporan Perubahan Ekuitas Dari 69 LKPD, tidak ada LKPD yang mengungkapkan Laporan

Perubahan Ekuitas secara penuh dan terdapat dua LKPD yang tidak mengungkapkan Laporan Arus Kas atau tingkat pengungkapannya 0% yaitu Kabupaten Lampung Timur dan Kota Sibolga. Laporan

Perubahan Ekuitas terdiri dari 3 sub kriteria. Dari 3 sub kriteria tersebut, sub kriteria yang paling sering muncul adalah rincian yang diperlukan yaitu sebanyak 66 LKPD atau hampir seluruh LKPD. LKPD yang tidak mengungkapkan sub kriteria rincian yang diperlukan adalah Kabupaten Lampung Timur dan Kabupaten Nias Selatan.

Laporan Perubahan Ekuitas memiliki frekuensi pengungkapan sebesar 46,38%.

6. Neraca

Neraca terdiri dari kas dan setara kas, piutang, investasi, persediaan, aset tetap, konstruksi dalam penyelesaian dan kewajiban. a. Kas dan Setara Kas

Dari 69 LKPD, tidak ada LKPD yang mengungkapkan kas dan setara kas secara penuh atau 100%. Kas dan setara kas terdiri dari 5 sub kriteria. Dari 5 sub kriteria tersebut, sub kriteria yang paling sering muncul adalah rincian dan daftar dari masing-masing rekening kas yang signifikan yaitu sebanyak 69 LKPD atau seluruh LKPD. Sub kriteria yang paling jarang muncul adalah rincian setara kas, termasuk jenis dan jangka waktunya yaitu sebanyak sepuluh.

b. Piutang

Dari 69 LKPD, hanya Provinsi DIY yang mengungkapkan piutang secara penuh atau 100%. Terdapat 28 LKPD yang tidak mengungkapkan piutang sama ekali atau tingkat pengungkapannya 0%. Piutang terdiri dari 3 sub kriteria. Dari 3 sub kriteria tersebut, sub kriteria yang paling sering muncul adalah kebijakan akuntansi yang digunakan dalam penilaian, pengakuan, dan pengukuran seluruh jenis piutang yaitu sebanyak 31 LKPD. Sub kriteria yang paling jarang muncul adalah penjelasan atas penyelesaian piutang yaitu sebanyak tiga LKPD.

c. Investasi

Dari 69 LKPD, tidak ada LKPD yang mengungkapkan investasi secara penuh dan terdapat tiga LKPD yang tidak mengungkapkan investasi sama sekali atau tingkat

pengungkapannya 0% yaitu Kabupaten Lampung Timur, Kabupaten Nias Barat dengan, dan Kabupaten Pulau Taliabu. Investasi terdiri dari enam sub kriteria. Dari enam sub kriteria tersebut, sub kriteria yang paling sering muncul adalah jenis-jenis investasi, investasi permanen dan nonpermanen yaitu sebanyak 60 LKPD. Sub kriteria yang paling jarang muncul adalah Perubahan harga pasar baik investasi jangka pendek maupun investasi jangka panjang dan investasi yang dinilai dengan nilai wajar dan alasan penerapannya.

d. Persediaan

Dari 69 LKPD, tidak ada LKPD yang mengungkapkan persediaan secara penuh dan terdapat 10 LKPD yang tidak mengungkapkan persediaan atau tingkat pengungkapannya 0%. Persediaan terdiri dari 3 sub kriteria. Dari 3 sub kriteria tersebut, sub kriteria yang paling sering muncul adalah kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan yaitu sebanyak 59 LKPD. Sub kriteria yang paling jarang muncul adalah penjelasan lebih lanjut persediaan seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, barang atau perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi, barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat yaitu sebanyak tiga LKPD.

e. Aset Tetap

Dari 69 LKPD, tidak ada LKPD yang mengungkapkan aset tetap secara penuh dan terdapat satu LKPD yang tidak mengungkapkan aset tetap sama sekali atau tingkat pengungkapannya 0% yaitu Kabupaten Sumba Barat. Aset tetap

terdiri dari tujuh sub kriteria. Dari tujuh sub kriteria tersebut, sub kriteria yang paling sering muncul adalah rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan penambahan, pelepasan atau mutasi aset tetap yaitu sebanyak 65 LKPD.

- f. Konstruksi Dalam Penyelesaian Dari 69 LKPD, tidak ada LKPD yang mengungkapkan konstruksi dalam pengerjaan secara penuh dan terdapat 61

LKPD yang tidak mengungkapkan sama sekali konstruksi dalam pengerjaan atau tingkat pengungkapannya 0%. Konstruksi dalam pengerjaan terdiri dari 5 sub kriteria. Dari 5 sub kriteria tersebut, sub kriteria yang paling sering muncul adalah rincian kontrak konstruksi dalam pengerjaan berikut tingkat penyelesaian dan jangka waktu penyelesaian yaitu sebanyak tiga LKPD dan sub kriteria jumlah biaya yang telah dikeluarkan sebanyak tiga LKPD. Sub kriteria yang paling jarang muncul adalah nilai kontrak konstruksi dan sumber pembiayaannya yaitu sebanyak satu LKPD, uang muka kerja yang diberikan sebanyak satu dan sub kriteria retensi sebanyak satu LKPD.

- g. Kewajiban

Dari 69 LKPD, tidak ada LKPD yang mengungkapkan kewajiban secara penuh dan terdapat 13 LKPD yang tidak mengungkapkan kewajiban atau tingkat pengungkapannya 0%. Kewajiban terdiri dari 7 sub kriteria. Dari 7 sub kriteria tersebut, sub kriteria yang paling sering muncul adalah

jumlah saldo kewajiban jangka pendek dan jangka panjang yang diklasifikasikan berdasarkan pemberi pinjaman yaitu sebanyak 57 LKPD. Sub kriteria yang paling sering muncul kedua adalah dasar bunga pinjaman yang terutang pada periode berjalan dan tingkat bunga yang berlaku yaitu sebanyak enam LKPD.

Neraca memiliki tingkat pengungkapan sebesar 26,49% atau terendah di antara tingkat pengungkapan laporan pokok lainnya. Agustijanti (2016) mengungkapkan bahwa informasi aset di dalam neraca tidak digunakan untuk menetapkan pagu belanja barang dan jasa, belanja pemeliharaan, dan belanja modal. Keputusan untuk melakukan investasi juga tidak memanfaatkan informasi neraca, tetapi menggunakan informasi SILPA dalam laporan realisasi anggaran dengan berpedoman pada Permendagri 13/2006 dan Permendagri 52/2015.

4.3 Perbedaan Pengungkapan antara LKPD yang Mendapat Opini WTP, WDP, dan TMP

Uji normalitas dilakukan terlebih dahulu sebelum uji beda level pengungkapan. Penelitian ini menggunakan uji kolmogorov-Smirnof (K-S) sebagai uji normalitas.

Berdasarkan uji normalitas, didapati bahwa data tingkat pengungkapan LKPD tahun 2016 terdistribusi normal dengan nilai Asymp. Sig. (2-tailed) sebesar 0,200 (> 0,05). Selanjutnya uji beda dilakukan dengan menggunakan t-test. Uji beda dilakukan untuk melihat perbedaan antara tingkat pengungkapan pada LKPD yang memperoleh opini WTP, WDP, dan TMP.

Dari uji beda yang dilakukan ditemukan hasil sebagai berikut.

1. Tingkat pengungkapan LKPD yang memperoleh opini WTP dan WDP diperoleh Sig.(2-tailed) sebesar 0,497 (lebih besar dari 0,05) sehingga disimpulkan bahwa tidak ada perbedaan signifikan pengungkapan antara LKPD yang memperoleh opini WTP dan WDP.
2. Tingkat pengungkapan LKPD yang memperoleh opini WDP dan TMP, diperoleh Sig.(2-tailed) sebesar 0,113 (lebih besar dari 0,05), sehingga disimpulkan bahwa tidak ada perbedaan pengungkapan antara LKPD yang memperoleh opini WDP dan TMP.
3. Tingkat pengungkapan LKPD yang memperoleh opini WTP dan TMP, diperoleh Sig.(2-tailed) sebesar 0,010 (lebih kecil dari 0,05) sehingga dapat disimpulkan bahwa ada perbedaan signifikan pengungkapan antara LKPD yang memperoleh opini WTP dan TMP.

5. Simpulan dan Keterbatasan

5.1 Simpulan

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan mengenai tingkat pengungkapan LKPD tahun 2016 pada Bab 4, maka dapat disimpulkan hal-hal sebagai berikut.

1. Rata-rata persentase pengungkapan LKPD tahun 2016 sebesar 36,23%. Tidak ada pemerintah daerah yang mengungkapkan komponen-komponen pengungkapan sebesar 100% sesuai kriteria pengungkapan yang telah ditetapkan dalam SAP. Hal tersebut berarti seluruh pemerintah daerah termasuk dalam kategori belum patuh dalam mengungkapkan informasi wajib dalam LKPD. Persentase pengungkapan terendah sebesar 18,84% pada LKPD

Kabupaten Lampung Timur dengan opini WDP, sedangkan persentase pengungkapan tertinggi sebesar 56,52% pada LKPD Provinsi DIY dengan opini WTP.

2. Berdasarkan hasil uji beda, tidak terdapat perbedaan pengungkapan antara LKPD yang memperoleh opini WTP dengan WDP, dan opini WDP dengan TMP tetapi terdapat perbedaan pengungkapan antara opini WTP dengan TMP.
3. Berdasarkan hasil pengidentifikasian karakteristik pemerintah provinsi/kabupaten/kota yang memiliki tingkat pengungkapan tertinggi dan terendah tahun 2016, lima pemerintah provinsi/kabupaten/kota dengan tingkat pengungkapan tertinggi memiliki karakteristik kekayaan daerah, umur pemerintah daerah dan Indeks Pembangunan manusia yang lebih tinggi dibandingkan dengan lima pemerintah provinsi/kabupaten/kota dengan tingkat pengungkapan terendah.

5.2 Keterbatasan dan Saran Penelitian

Penelitian ini memiliki keterbatasan, yaitu penelitian ini dilakukan terhadap LHP atas LKPD tahun 2016 saja sehingga tidak ada perbandingan dengan tahun sebelumnya dan tidak dapat dilihat trennya. Penelitian selanjutnya dapat menggunakan LHP atas LKPD selama beberapa tahun agar terlihat perkembangan tingkat pengungkapannya apakah terjadi peningkatan atau penurunan.

Daftar Pustaka

Badan Pemeriksa Keuangan.
2012. Buletin Teknis Nomor

- 01 Pelaporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Pemerintah.
- Chariri, A., Ghozali, I. 2003. Teori Akuntansi. Semarang. BP Undip.
- Creswell, John W. 2014. *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches*. 4th Edition. California. Sage Publications.
- Halim, A. dan Abdullah, S. 2006. Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintahan Daerah: Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi. *Jurnal Akuntansi Pemerintahan*. Vol. 2, No. 1.
- Iqbal, Mohammad. 2016. Apakah Kecukupan Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dipertimbangkan dalam Formulasi Opini BPK?. Tesis. Universitas Gadjah Mada.
- Mardiasmo. 2002. Akuntansi Sektor Publik. Yogyakarta. Andi.
- Republik Indonesia. 2003. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Republik Indonesia. 2004. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan Dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Republik Indonesia. 2010. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Ritonga, I.T. 2010. *Reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Lembaga Kajian Manajemen Pemerintah Daerah. Yogyakarta.
- Ritonga, I.T., dan Suhartono, E. 2012. *Akuntansi keuangan daerah*. Lembaga Kajian Manajemen Pemerintah Daerah. Yogyakarta.
- Sutono, Imam Agus. 2016. Analisis Tingkat Pengungkapan Akun Aset Tetap dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Se-Jawa dan Bali. Tesis. Universitas Gadjah Mada.
- Suwardjono. 2005. *Teori Akuntansi: Perencanaan Pelaporan Keuangan*. Edisi Ketiga. BPFE. Yogyakarta.
- Suwarjono, Puji. 2016. Analisis Tingkat Pengungkapan Akun Persediaan dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Jawa. Tesis. Universitas Gadjah Mada. Yogyakarta.
- Zimmerman, J. L. 1977. The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research*.