

Analisis Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Sumatera

Mohammad Luthfi^{1*}, Vita Fitria Sari²

^{1,2} Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Padang

*Korespondensi: luthfi2411@gmail.com

Tanggal Masuk:

23 November 2022

Tanggal Revisi:

3 Maret 2023

Tanggal Diterima:

9 Mei 2023

Keywords: *Local*

Government Financial Statements; Disclosure, Government Accounting Standards.

How to cite (APA 6th style)

Luthfi, Mohammad & Sari, V.F. (2023). Analisis Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Sumatera. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi (JEA)*, 5 (2), 771-787.

DOI:

<https://doi.org/10.24036/jea.v5i2.753>

Abstract

The purpose of this study was to determine the level of financial reporting disclosure of provincial/district/city governments in Sumatera in 2020. The study population was 164 local government financial reports. The sampling technique used is a saturated sampling technique, namely a sampling technique that uses all members of the population as a sample. The data used is secondary data in the form of data and information on financial statements of provincial/district and city governments in Sumatera. This study uses 7 disclosure indicators, with a total of 302 mandatory disclosures. The results show that the level of disclosure in the financial statements of provincial/district and city governments in Sumatera is still low. The average level of disclosure is 54.47%. In future research, it is expected to conduct interviews and observations to identify the factors that cause high and low disclosures in local government financial statements.



This is an open access article distributed under the [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

PENDAHULUAN

Tata kelola pemerintahan yang baik atau *good government governance* merupakan hal yang paling mengemuka dalam pengelolaan dan akuntabilitas administrasi publik dewasa ini. Dalam menjalankan praktik akuntansi sektor publik, yang dalam hal ini dilakukan oleh lembaga-lembaga pemerintah banyak mendapat perhatian lebih dibandingkan dengan masa-masa sebelumnya. Terdapat tuntutan yang lebih besar dari masyarakat untuk dilakukannya transparansi dan akuntabilitas publik dalam menjalankan kegiatan operasionalnya, terutama dalam hal pengelolaan keuangan publik (Arifin, 2018).

Menurut Bawole & Ibrahim (2017); Sandford (2017); Ferry & Murphy (2018); dan Modlin (2019), pemerintah dalam menjalankan kegiatan pengelolaan keuangan harus memperhatikan beberapa hal seperti: perencanaan, pengelolaan, pelaksanaan, pelaporan, pertanggungjawaban dan regional pengawasan keuangan. Hal tersebut merupakan upaya yang dapat dilakukan pemerintah agar dapat mewujudkan serta meningkatkan transparansi dan akuntabilitas dalam menjalankan pengelolaan keuangan pemerintahannya, maka secara tidak langsung baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah wajib untuk dapat

menyampaikan laporan pertanggungjawaban atas kinerja keuangan dari pemerintah daerah, dengan cara menyajikan sebuah laporan keuangan (Maulana,2015).

Selama beberapa dekade terakhir, terjadi adanya perubahan dari kas ke akuntansi akrual untuk pelaporan uang publik di semua tingkat pemerintahan yang telah menjadi tren yang kuat, dan terus berlanjut di negara-negara maju (Brusca et al.,2015; Pina et al.,2009). Masing-masing negara tersebut, termasuk Indonesia di dalam melanjutkan tren tersebut, telah mulai mengadopsi Standar Akuntansi Sektor Publik Internasional (IPSAS) (Argento et al., 2018; Christiane et al., 2015; Gomes et al., 2015). Mengingat bahwa dengan adanya hal tersebut, bertujuan untuk mendasari standar ini adalah untuk menyatukan atau menyelaraskan pelaporan keuangan sektor publik secara internasional. Pada tingkat ini, akuntansi akrual pemerintahan biasanya telah diterapkan bersamaan dengan pembentukan seperangkat standar yang diterima secara umum yang telah berbasis (GAAP) (Brusca et al., 2015).

Laporan keuangan merupakan salah satu bentuk mekanisme pertanggungjawaban yang juga sekaligus dijadikan dasar bagi pihak eksternal di dalam perusahaan dalam proses pengambilan sebuah keputusan. Salah satu cara yang dapat digunakan dalam menyampaikan informasi yang terdapat dalam laporan keuangan adalah dengan melakukan pengungkapan. Pengungkapan informasi yang terdapat dalam laporan keuangan akan memudahkan para pengguna dalam memahami laporan keuangan tersebut. Oleh karena itu, dengan adanya pemenuhan atas pengungkapan terhadap laporan keuangan, akan berguna dan memudahkan pengguna laporan dalam memahami informasi-informasi yang terkandung di dalam laporan keuangan dan menjadi salah satu kriteria penentuan opini dari BPK atas laporan keuangan tersebut (Medynatul,2017).

Pengungkapan di dalam laporan keuangan menurut Suwardjono (2014) terbagi menjadi 2 (dua) bagian yaitu pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) serta pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*). *Mandatory disclosure* (pengungkapan wajib) merupakan salah satu bagian dalam laporan keuangan yang dapat dikemukakan oleh sebuah badan otoriter serta telah dirancang sesuai dengan peraturan yang telah ditetapkan. Pengungkapan wajib ini juga merupakan sebuah bagian yang tidak dapat dipisahkan dari Standar Akuntansi Pemerintahan yang mempunyai tujuan untuk dapat mewujudkan keuangan publik yang bersifat transparansi dan akuntabilitas. Sedangkan *voluntary disclosure* merupakan pengungkapan yang disajikan diluar item-item yang wajib diungkapkan sebagai tambahan informasi bagi pengguna laporan keuangan.

Beberapa penelitian sebelumnya mengenai praktik pengungkapan wajib telah dilakukan di sektor publik termasuk entitas pemerintah daerah, meskipun tidak seproduktif penelitian pada perusahaan yang terdaftar. Hasil penelitian mengenai pengungkapan wajib pada sektor publik, baik yang dilakukan di luar negeri maupun di dalam negeri masing tergolong rendah. Seperti pada penelitian yang dilakukan oleh Robbin & Austin (1981), menunjukkan hasil tingkat pengungkapan wajib memperoleh persentase sebesar 57,31%, penelitian yang dilakukan oleh Ryan, Stanley dan Nelson (2002) menunjukkan hasil sebesar 58,43%, dan penelitian yang dilakukan oleh Tagesson, Klugman, dan Ekstrom (2011), menunjukkan hasil tingkat pengungkapan wajib sebesar 43,57%. Sementara itu di Indonesia sendiri penelitian mengenai tingkat pengungkapan, seperti yang dilakukan oleh Iqbal (2018) pada tahun 2013 dan 2014, memperoleh hasil bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib LKPD masih rendah, yaitu 53,79% tahun 2013 dan 56,14 pada tahun 2014. Suwarjuwono (2017) meneliti tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa Tahun 2014 memperoleh hasil tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD Jawa masih rendah sebesar 40,35% serta belum sesuai dengan SAP. Penelitian yang dilakukan oleh Putri (2019) mengenai analisis faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan wajib LKPD se-Sumatera Barat tahun 2015-2017 memperoleh hasil rata-rata tingkat pengungkapan wajib masih rendah sebesar 61%. Sari (2021) juga melakukan penelitian terhadap tingkat

pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Sumatera tahun 2017, hasil penelitian tersebut memperoleh hasil bahwa rata-rata tingkat pengungkapan akun persediaan di Sumatera masih rendah sebesar 55,38%.

Terkait dengan latar belakang pada penelitian ini, terdapat beberapa penelitian empiris lainnya yang membahas tentang penerapan aturan dan peraturan akuntansi yang diberlakukan dari beberapa pengaturan yang berbeda, yang mana mengungkapkan masalah praktik pelaporan keuangan yang berbeda karena ketidakpatuhan (Tagesson & Eriksson, 2011; Haraldson & Tagesson, 2014). Mengingat status kepatuhan yang berubah secara signifikan di bawah seperangkat GAAP yang jelas, hal ini menunjukkan kesulitan besar dalam menyelaraskan praktik pelaporan keuangan melalui persyaratan wajib di sektor publik. Hal ini juga menjadi hambatan yang harus diatasi oleh IPSAS untuk mencapai hasil *de facto harmonisasi* pelaporan keuangan sektor publik, dimana faktor-faktor tersebut mendukung pelebagaan peraturan dan regulasi akuntansi dapat menjadi relevan, namun tidak terbatas pada diskusi mengenai internasionalisasi pelaporan keuangan sektor publik yang sedang berlangsung (Donatella, 2020).

Menurut Donatella (2020), rendahnya pengungkapan terhadap pelaporan keuangan karena biasanya tidak ditegakkan oleh sistem yang kuat untuk memantau pelaporan dan hukuman ketidakpatuhan. Hal tersebut terjadi karena, tidak adanya tekanan isomorfik koersif yang memaksa, karena dengan demikian aka nada ruang untuk tekanan isomorfik nonkoersif menjadi kekuatan kuat yang membatasi diskresi organisasi individu atas pilihan akuntansi. Lebih tepatnya, dalam keadaan ini jika perubahan terjadi dalam kerangka pelaporan keuangan, maka perubahan ini harus didukung oleh lingkungan profesional seputar pelaporan dan regulasi keuangan (Oulasvirta, 2014). Namun sedikit yang diketahui tentang bagaimana tekanan tersebut, mempengaruhi kepatuhan terhadap peraturan dan regulasi akuntansi dalam jangka panjang, karena literatur sebelumnya ditujukan untuk menjelaskan bahwa kepatuhan biasanya didasarkan pada data dan periode waktu yang dekat dengan reformasi akuntansi di negara maju.

Terdapat beberapa perbedaan dalam penelitian ini dengan penelitian yang telah dilakukan sebelumnya, penelitian ini menggunakan butir *checklist* pengungkapan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) yang lebih lengkap sebanyak 302 butir item pengungkapan dibandingkan dengan penelitian sebelumnya yang masih menggunakan 264 butir item, yang masih menggunakan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. Semakin banyak butir *checklist* yang relevan maka hasil persentase pengungkapan LKPD semakin mencerminkan kepatuhan pemerintah daerah dalam menyajikan laporan keuangannya sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Penelitian ini menggunakan data Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang terbaru pada Provinsi/Kabupaten/Kota di Pulau Sumatera tahun anggaran 2020 dengan menggunakan sampel sebanyak 164 LKPD. Penelitian dengan menggunakan data LKPD terbaru yaitu tahun 2020, agar bisa menggambarkan kondisi keuangan pemerintah daerah yang terbaru. Penelitian dengan data terbaru ini, menunjukkan bahwa adanya perubahan arah mendasar dari situasi dimana pelaporan keuangan terutama dikembangkan dalam praktik menjadi situasi dimana pemerintah bertujuan untuk menggunakan persyaratan wajib untuk mengendalikan praktik pelaporan keuangan (Donatella, 2020).

Masih rendahnya tingkat kepatuhan pengungkapan wajib yang dilakukan oleh pemerintah daerah, khususnya pada tahap selanjutnya dari reformasi akuntansi dan belum adanya penelitian yang membahas lebih lanjut mengenai tingkat pengungkapan wajib secara keseluruhan pada LKPD di Sumatera dengan menggunakan 302 item pengungkapan wajib, karena bagaimanapun ketidakpatuhan belum tentu merupakan sebuah masalah transisi sementara yang akan hilang seiring berjalannya waktu. Maka dibutuhkan penelitian lebih lanjut atas ketidakkonsistenan hasil penelitian tersebut.

REVIU LITERATUR

Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Agency Theory atau teori keagenan mendasari praktek pengungkapan laporan tahunan oleh perusahaan terhadap para pemegang saham. Teori keagenan Jensen and Meckling (1976) memiliki asumsi bahwa para pemegang saham tidak memiliki cukup informasi tentang kinerja dan kondisi perusahaan. Agen memiliki lebih banyak informasi mengenai kapasitas diri, lingkungan kerja, dan prospek perusahaan secara keseluruhan dimasa yang akan datang dibandingkan dengan *principal* (Hidayat, 2017). Inilah yang menyebabkan adanya ketidakseimbangan informasi yang dimiliki antara prinsipal dan agen, sehingga mengakibatkan asimetri informasi. Munculnya masalah keagenan terjadi karena ada pihak-pihak yang memiliki perbedaan kepentingan pribadi namun saling bekerja sama dalam pembagian wewenang yang berbeda. Masalah keagenan ini dapat merugikan prinsipal, karena pihak prinsipal tidak mendapatkan informasi yang memadai dan tidak memiliki cukup akses dalam mengelola perusahaan.

Meisser *et al*, (2006:7) mengemukakan bahwa hubungan keagenan ini dapat mengakibatkan munculnya permasalahan yaitu sebagai berikut: (1) Adanya asimetri informasi (*information asymmetry*), yaitu kondisi dimana manajemen memiliki lebih banyak informasi mengenai keadaan kondisi perusahaan serta posisi keuangan yang sebenarnya terjadi dibanding *principal*. (2) Munculnya konflik kepentingan (*conflict of interest*). Hal ini diakibatkan karena adanya perbedaan kepentingan, dimana manajemen bertindak tidak selalu sejalan dengan kepentingan *principal*. Kepentingan tersebut salah satunya adalah kepentingan ekonomis yang saling berbeda, sehingga dimungkinkan manajemen mengambil keputusan yang tidak sesuai dengan keinginan pemilik modal.

Untuk mengatasi atau mengurangi masalah keagenan ini akan timbul biaya keagenan yang ditanggung oleh *principal* dan agen. Jensen & Meckling (1976) membagi biaya keagenan menjadi 3, yaitu sebagai berikut: *Monitoring cost*, yaitu biaya yang timbul dan ditanggung oleh *principal*. Biaya ini dikeluarkan untuk melakukan monitoring perilaku agen, yaitu untuk mengukur serta mengamati dan mengontrol perilaku agen. *Bonding cost*, yaitu biaya yang timbul dan ditanggung oleh agen. Biaya ini dikeluarkan untuk jaminan agen bahwa agen bertindak sesuai dengan kepentingan *principal*. *Residual loss*, yaitu berkurangnya kemakmuran *principal* sebagai pengorbanan akibat dari perbedaan keputusan antara agen dan *principal*.

Untuk mengurangi biaya agensi, maka diperlukan alat kontrol yang dapat mengurangi risiko terjadinya asimetri informasi dan konflik kepentingan, yaitu laporan keuangan. Para pemilik modal menggunakan informasi yang ada pada laporan keuangan sebagai sarana transparansi dari akuntabilitas manajer. Diharapkan dengan adanya pengungkapan yang luas dapat mengurangi asimetri informasi antara pihak agen dan *principal* (Arifin, 2018).

Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dalam CaLK

Salah satu komponen utama dalam penyajian laporan keuangan pemerintah adalah Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010, yaitu PSAP No. 04 Catatan atas Laporan Keuangan terdapat di dalamnya penjelasan mengenai daftar atau rincian pos-pos yang disajikan dalam laporan realisasi anggaran, laporan perubahan saldo anggaran lebih, neraca, laporan operasional, laporan arus kas dan laporan perubahan ekuitas. Catatan atas Laporan Keuangan memberikan perincian penyajian informasi yang disyaratkan dan direkomendasikan oleh Peraturan Standar Akuntansi Pemerintahan dan pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar laporan keuangan dengan adanya kewajiban kontijensi dan komitmen lainnya.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah No.71 tahun 2010, informasi berikut diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan untuk memastikan pengungkapan yang wajar dan memadai:

- a. Informasi umum mengenai entitas pelaporan dan entitas akuntansi
- b. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro
- c. Ikhtisar pencapaian target kinerja keuangan
- d. Informasi dasar penyajian laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih
- e. Penyajian rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan
- f. Pengungkapan informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan
- g. Informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar atau pengungkapan-pengungkapan lainnya

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan pendekatan deskriptif. Penelitian kuantitatif adalah suatu pendekatan yang digunakan dalam penelitian untuk menguji teori-teori objektif dengan menguji hubungan antar variabel (Creswell, 2014). Penelitian kuantitatif ini bertujuan untuk memperoleh penjelasan tentang teori dan hukum realitas. Studi kuantitatif ini juga sangat berguna dalam menemukan suatu bukti empiris baru yang dapat mendukung teori-teori yang ada berdasarkan penelitian sebelumnya.

Menurut Arikunto (2010), penelitian deskriptif adalah penelitian yang berfungsi untuk mempelajari suatu situasi, kondisi, keadaan atau fenomena lain yang disebutkan, dan hasilnya dapat dideskripsikan dan dijelaskan dalam bentuk laporan penelitian. Tujuannya adalah untuk memberikan gambaran tentang data yang diteliti sehingga lebih mudah dipahami oleh pembaca. Analisis deskriptif dalam penelitian ini dilakukan terhadap data yang diperoleh dari situs resmi masing-masing pemerintah daerah di Sumatera tahun 2020, untuk mengkaji seberapa besar informasi yang diungkapkan setiap pemerintah daerah.

Populasi, Sampel dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah LHP (Laporan Hasil Pemeriksaan) atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) di Sumatera yang berjumlah 164 LKPD, yang terdiri dari 10 pemerintah provinsi, 120 pemerintah kabupaten dan 34 pemerintah kota yang telah dilakukan audit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan metode sampling jenuh (*saturation sampling*), yaitu metode pengambilan sampel dalam penelitian dimana seluruh populasi dalam penelitian dijadikan sampel dan karakteristik dalam sampel yang digunakan tidak berubah (Sugiyono, 2017).

Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan studi pustaka dan observasi. Penelitian ini mensurvei dan menelusuri berbagai buku, catatan, literatur, website, jurnal ilmiah, meneliti dan membandingkan sumber tertulis dan peraturan perundang-undangan untuk menghasilkan judul yang diusulkan dan dibuat untuk menyepakati topik (termasuk UU, Peraturan Menteri Dalam Negeri, Peraturan Pemerintah, dll) dan literatur-literatur lainnya. Dalam penelitian ini, peneliti melakukan observasi pada website resmi pemerintah daerah (provinsi/kabupaten/kota) di Sumatera. Penyajiannya

berupa data dan informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang telah diaudit oleh BPK pada tahun 2020.

Teknik Analisa Data

Penelitian ini menggunakan metode *content analysis* atau analisis isi kuantitatif. Analisis isi kuantitatif menggambarkan atau menjelaskan suatu masalah yang hasilnya dapat digeneralisasikan, analisis ini tidak bergantung pada kedalaman data dan analisis data. Peneliti lebih memberikan bobot dan mengutamakan keluasan data sehingga temuan dianggap cukup mewakili populasi yang ada secara keseluruhan (Eriyanto, 2013). Dalam penelitian ini, data dianalisis dengan menghitung tingkat pengungkapan berdasarkan tingkat pengungkapan wajib untuk menghitung tingkat pengungkapan LKPD yang sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan dan menganalisis data berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010, yang berfokus pada pengungkapan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Pengungkapan yang memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan dibagi kedalam 7 indikator pengungkapan, yaitu: informasi umum tentang entitas pelaporan dan entitas akuntansi, informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro, ikhtisar kinerja keuangan, kebijakan akuntansi yang penting, penyajian rincian dan penjelasan untuk setiap pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan, pengungkapan yang disyaratkan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang tidak disediakan pada lembar muka laporan keuangan, dan pengungkapan lainnya. Indikator pengungkapan dalam CaLK terdiri dari total 302 rincian item wajib.

Selanjutnya, untuk menjawab pertanyaan yang diajukan dalam penelitian ini “Bagaimana tingkat pengungkapan wajib yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah daerah di Sumatera tahun 2020?”. Dalam penelitian ini, menggunakan sistem scoring untuk mengukur tingkat pengungkapan wajib. Sistem penilaian (*scoring*) yang dimaksud didasarkan pada daftar pengungkapan sesuai dengan SAP dan membandingkan informasi yang terkandung dalam Catatan atas Laporan Keuangan pemerintah daerah dengan informasi yang harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Metode pengungkapan yang digunakan dalam penelitian ini mirip dengan yang digunakan dalam penelitian (Syafitri, 2012) dan Putri (2019). Rumusnya adalah jumlah item yang diungkapkan/total item yang harus diungkapkan x 100%.

Untuk lebih jelasnya, mekanisme pengukuran tingkat LKPD dengan menggunakan analisis isi adalah sebagai berikut: (i) membuat daftar pengungkapan berdasarkan PSAP 04 Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK); (ii) kesesuaian fakta pengungkapan dalam LKPD untuk setiap item pengungkapan diperiksa, kemudian dilakukan analisis lembar muka laporan keuangan (*on the face*) dianalisis menggunakan CaLK; (iii) Memberikan nilai untuk setiap pengungkapan dalam LKPD sesuai dengan daftar pengungkapan yang telah dibuat. Menurut Syafitri (2012), nilai/skor dalam menentukan tingkat pengungkapan dibagi menjadi tiga bagian, yaitu ya, tidak, dan *not available*. Setiap item pengungkapan menurut daftar pengungkapan yang telah dibuat diberi nilai 1; (iv) Menjumlahkan nilai – nilai dan total skor yang diperoleh pada masing-masing LKPD dan menghitung rata-rata tingkat persentase pengungkapan dengan membandingkan skor total yang diperoleh dengan total skor maksimum, dan mentransfer skor setiap item pengungkapan ke dalam kertas kerja; (v) Interpretasi data perolehan skor persentase tingkat pengungkapan dan setiap item pengungkapan.

Selanjutnya untuk mengetahui nilai indeks pengungkapan untuk setiap item atau secara agregat, dilakukan penentuan tingkat dan kategori tingkat pengungkapan wajib LKPD untuk setiap indikator pengungkapan dalam CaLK, untuk mengetahui indikator pengungkapan mana yang paling umum dan paling sering disajikan dalam masing-masing LKPD. Untuk penilaian suatu kategori tingkat pengungkapan, peneliti menggunakan kriteria

penilaian yang dilakukan menurut (Arikunto, 2012). Kriteria penilaian tersebut dibagi menjadi 5 kategori: sangat tinggi (81%-100%), tinggi (61%-80%), cukup (41%-60%), rendah (21%-40%) dan sangat rendah (0%-20%).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Sumatera

Di Indonesia, pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah wajib dilakukan sesuai dengan Peraturan Pemerintah (PP) No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Indonesia. Namun, tema utama dari penelitian ini adalah bahwa banyak dari aturan ini tidak diikuti oleh pemerintah daerah Indonesia. Untuk menguji sejauh mana kepatuhan wajib terhadap Standar Akuntansi Pemerintahan Indonesia, penelitian ini berfokus terhadap pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) berdasarkan PSAP.04 Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK), yang diadaptasi dari PP No.71 tahun 2010 seperti yang dilakukan oleh Putri (2019) dan Arifin (2020).

Penelitian ini terdiri dari item-item yang harus diungkapkan oleh pemerintah daerah di Sumatera yang terdiri dari 302 item, item tersebut dibagi menjadi tujuh indikator/kategori. Indikator/kategori tersebut meliputi informasi entitas pelaporan dan entitas akuntansi, kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro, ikhtisar pencapaian target kinerja keuangan beserta hambatan dan kendala yang dihadapi, kebijakan akuntansi, penyajian dan rincian masing-masing pos dalam laporan keuangan, informasi yang diharuskan oleh PSAP yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan dan pengungkapan-pengungkapan lainnya.

Rata-rata tingkat pengungkapan wajib untuk 164 sampel kuat pemerintah daerah di Sumatera adalah 54,47%. Skor tertinggi yaitu 61,92% yang diperoleh oleh (Kabupaten Indragiri Hilir), sedangkan skor terendah yaitu 47,02% diperoleh (Kabupaten Karo). Tidak ada entitas pemerintah daerah di Sumatera yang menunjukkan 100% komunikasi pengungkapan wajib. Hasil persentase tingkat pengungkapan LKPD di Sumatera pada tahun 2020 memperoleh hasil sebesar 54,47%. Hasil penelitian tersebut menunjukkan hasil yang lebih tinggi daripada pengungkapan yang dilakukan oleh Tagesson, Klugman dan Ekstrom (2011) 43,57%, Martani dan Liestani (2012) 35,45%, Bakar dan Saleh (2011) 45,9%, Suwarjuwono (2017) 40,35%, dan Veranti (2018) 36,23%. Namun hasil tersebut masih tergolong rendah bila dibandingkan dengan penelitian yang dilakukan oleh Robbin dan Austin (1986) 57,31%, Ryan, Stanley dan Nelson (2002) 58,43%, Putri (2019) 60,10%, Arifin (2020) 61,33% dan Sari (2021) 55,38%.

Sehubungan dengan hasil penelitian tersebut, terdapat beberapa kemungkinan alasan yang dapat menjelaskan mengapa tingkat pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) di pemerintah daerah Sumatera hanya pada tingkat sedang (54,47%). Mengingat sifat wajib dari pengungkapan ini, mengapa tidak ada kepatuhan 100%. Menurut Arifin (2014) terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan pada pemerintah daerah hanya pada tingkat moderat saja atau tidak ada yang mencapai kepatuhan 100%. Pertama, kurangnya regulasi dan penegakan hukum yang efektif oleh pemerintah pusat di Indonesia, terutama pada pemerintah daerah di Sumatera, agar dapat berkontribusi pada rendahnya tingkat transparansi informasi, terutama praktik pengungkapan wajib. Misalnya, ketika pemerintah daerah gagal memberikan laporan keuangan atau terlambat memberikan informasi tersebut, maka Kementerian Keuangan Indonesia secara teori mengenakan sanksi dengan menahan 25% dari Dana Alokasi Umum (DAU) bulanan (sesuai PP No. 65 Tahun 2010 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah). Namun, pada kenyataannya, praktik yang umum adalah DAU akan segera dikembalikan ke pemerintah daerah setelah menyampaikan laporan tidak peduli seberapa terlambat. Oleh karena itu, tidak ada tenggat waktu yang benar-

benar dipaksakan. Sanksi ini tidak memberikan tekanan yang kuat pada pemerintah daerah untuk praktik yang lebih baik. Dari perspektif teori *agency*, sanksi dari institusi pemerintah yang lebih tinggi dianggap sebagai tekanan pihak luar yang bersifat memaksa. Dalam hal ini, tekanan koersif dari pihak luar tampaknya tidak berjalan sebagaimana mestinya, sehingga motivasi pemerintah daerah untuk melakukan praktik pengungkapan wajib menjadi berkurang.

Kedua, hingga tahun 2010, Indonesia telah memiliki 188 pemerintah daerah baru sejak dikeluarkannya UU No. 22 Tahun 1999. Artinya pada pemerintah daerah di Sumatra sendiri pun dianggap tidak berpengalaman dan baru dalam proses penyusunan laporan tahunan untuk berbagai pemangku kepentingan dan dengan demikian, mereka mungkin memiliki kecenderungan untuk melaporkan secara lebih sempit sebagaimana diamanatkan dan dalam basis yang lebih terbatas. Hasilnya dapat berupa praktik pengungkapan wajib yang lebih rendah. Dalam hal ini, *counter pressure* institusional di lingkungan pemerintah daerah berupa praktik peniruan dari organisasi lain yang lebih berhasil menyusun laporan keuangannya (*mimetic insider pressure*) sebagai reaksi menghadapi ketidakpastian dapat meningkatkan komunikasi.

Ketiga, isu rendahnya profesionalisme pimpinan pemerintah daerah (tekanan normatif) juga menjadi penyebab masih rendahnya pelaporan keuangan dalam hal pengungkapan. Pemerintah daerah yang memiliki proporsi partai non-pendukung yang lebih rendah di DPRD cenderung memiliki pengawasan keuangan yang rendah dari DPRD. Hal ini berpotensi menurunkan praktik pengungkapan wajib di pemerintah daerah.

Pada penjelasan diatas, peraturan akuntansi hanya mendikte kearah praktik pelaporan keuangan (yaitu kepatuhan) sampai batas tertentu. Lebih tepatnya, kotamadya dalam jaringan lokal ini mirip satu sama lain, karena mereka menanggapi persyaratan wajib untuk mengungkapkan informasi dalam laporan tahunan dengan cara yang serupa; yaitu, tingkat kepatuhan yang berbeda ditetapkan dalam jaringan ini yaitu konvergensi (Donatella,2020).

Sedangkan menurut Teruki et al., (2018), masalah pengungkapan yang berbeda mengaktifkan proses pengungkapan yang berbeda, sejalan dengan norma dan peluang yang dirasakan di masing-masing. Dimana banyak masalah dikaitkan dengan peluang, posisi oppurtunistik dapat diambil sementara yang memiliki norma eksternal yang lebih dominan (misalnya hukum dan peraturan) cenderung mengaktifkan posisi ritualistik. Masalah pengungkapan pada gilirannya terkait dengan konsultan dan penasihat eksternal mengidentifikasi masalah pengungkapan dan norma serta peluang yang terkait dengannya, mereka juga memberikan saran ahli dan demikian menanggung resiko pengungkapan (Teruki et al., 2018).

Pengungkapan Terhadap Masing-Masing Item Pengungkapan Wajib

Pengukuran tingkat pengungkapan yang disyaratkan yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan pengungkapan yang wajar dan memadai yang terdapat dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Pengungkapan yang memadai dalam CaLK memiliki 7 indikator pengungkapan yang terdiri dari 302 item pengungkapan wajib. Di bawah ini adalah hasil dan pembahasan pengungkapan wajib tersebut.

Dari 7 indikator pengungkapan dalam CaLK, informasi mengenai entitas pelaporan dan entitas akuntansi atau kategori (A) memiliki tingkat pengungkapan tertinggi dengan persentase (84,76%). Dari 3 item dalam indikator ini, pengungkapan informasi mengenai ketentuan perundang-undangan yang menjadi landasan kegiatan operasionalnya adalah yang tertinggi dengan persentase sebesar (90,24%) atau diungkapkan oleh 148 LKPD di Sumatera. Sedangkan 2 item lainnya berada pada persentase pengungkapan sebesar 78,04%-85,98%. Salah satu penjelasan untuk tingkat pengungkapan yang tinggi ini pada informasi mengenai entitas pelaporan dan entitas akuntansi adalah bahwa informasi-informasi tersebut menjadi

pemahaman awal bagi pembaca laporan keuangan untuk dapat memahami informasi dalam laporan keuangan tersebut. Informasi tersebut berisikan gambaran mengenai entitas pelaporan dalam setiap pemerintah daerah dalam penyusunan laporan keuangan, yang meliputi gambaran domisili dan bentuk hukum entitas tersebut, serta penjelasan mengenai sifat operasi dan ketentuan perundang-undangan bagi entitas pelaporan dalam penyajian laporan keuangan (PP No.71 Tahun 2010).

Indikator kedua pengungkapan dalam CaLK, yaitu informasi mengenai kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro atau kategori (B) diungkapkan oleh 58,54% entitas pemerintah daerah di Sumatera. Dari 4 item yang masuk dalam indikator ini, informasi mengenai asumsi-asumsi indikator ekonomi makro yang digunakan dalam penyusunan APBD berikut tingkat pencapaiannya dan informasi mengenai kebijakan-kebijakan pemerintah daerah dalam peningkatan pendapatan, efisiensi belanja dan penentuan sumber atau penggunaan pembiayaan yang paling banyak diungkapkan dengan persentase sebesar (98,17%) atau 161 LKPD dan (97,56%) atau 160 LKPD. Sedangkan informasi mengenai perbedaan asumsi ekonomi makro yang digunakan dalam penyusunan anggaran dibandingkan dengan realisasinya yang paling sedikit diungkapkan oleh 6 LKPD atau (3,66%). Untuk tingkat pengungkapan tinggi dalam informasi mengenai kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro ini yaitu kebijakan fiskal/keuangan pemerintah dalam peningkatan pendapatan, dikarenakan informasi kebijakan fiskal sangat terbuka karena mencerminkan kemampuan pemerintah daerah dalam mengelola keuangan daerahnya. Oleh karena itu, jika informasi kebijakan fiskal dikomunikasikan dengan baik, maka akan sangat mempengaruhi persepsi pemerintah, rekan sejawat dan pengguna terhadap kinerja penyelenggara pemerintah daerah, khususnya dalam melakukan pengelolaan keuangan pemerintah daerah (Arifin,2014). Sedangkan untuk pengungkapan terendah dalam indikator ini yaitu perbedaan asumsi ekonomi makro, terdapat dua kemungkinan alasan yaitu pertama, data ekonomi makro di Indonesia, khususnya di Sumatera cenderung tidak konsisten dan tidak lengkap. Selain itu, beberapa kasus mengungkapkan bahwa sumber data yang berbeda menyatakan angka yang berbeda (Kuncoro 2013). Jika data makro ekonomi berbeda antara satu sumber dengan sumber lainnya, maka timbul ketidakpastian yang akan menurunkan motivasi untuk mengkomunikasikan data tersebut dalam laporan keuangan. Kedua, tampaknya ada kesenjangan antara indikator ekonomi resmi dengan kenyataan sehari-hari yang dialami masyarakat Indonesia. Akibatnya, pemerintah sering dituduh 'berbohong' dalam menyajikan indikator ekonomi (seperti tingkat kemiskinan, pendapatan per kapita, tingkat inflasi, dan tingkat pengangguran) (Stiglitz 2011). Hal ini membuat berkurangnya motivasi untuk mengkomunikasikan informasi data ekonomi makro pemerintah daerah dalam laporan keuangan.

Untuk indikator ketiga yaitu informasi mengenai ikhitar pencapaian target kinerja keuangan berikut hambatan dan kendala yang dihadapi, hanya diungkapkan secara moderat (58,94%). Dari 3 item pengungkapan dalam indikator ini, informasi mengenai ikhtisar realisasi pencapaian target kinerja keuangan diungkapkan oleh semua entitas pemerintah daerah di Sumatera atau (100%). Sedangkan informasi mengenai perubahan anggaran yang penting selama periode berjalan dibandingkan dengan anggaran yang pertama kali disahkan oleh DPR yang paling sedikit diungkapkan oleh 19 LKPD atau (11,59%). Rendahnya pengungkapan informasi tersebut, dalam pencapaian target kinerja keuangan, BPKP (2006) menyatakan bahwa sebagian besar pemerintah daerah di Indonesia, cenderung menggunakan sistem penganggaran tradisional dalam penyusunan anggarannya, pemerintah daerah seringkali hanya menambah atau mengurangi jumlah rupiah (mata uang Indonesia) dalam pos-pos anggaran yang sudah ada dengan menggunakan data tahun sebelumnya sebagai dasar untuk menyesuaikan jumlah penambahan atau pengurangan tanpa melakukan kajian mendalam. Hal ini berimplikasi pada pengalokasian dana yang tidak efisien dan efektif

karena tidak didasarkan pada pencapaian kinerja program dan kegiatan yang sebenarnya. Hal ini dapat berdampak negatif terhadap motivasi untuk mengungkapkan informasi tentang target anggaran daerah.

Indikator keempat yaitu informasi kebijakan akuntansi diungkapkan sebesar (72,64%) oleh pemerintah daerah di Sumatera. Dalam indikator ini penyajian kebijakan akuntansi atas basis akuntansi yang mendasari penyusunan laporan keuangan memiliki pengungkapan tertinggi sebesar (98,78) atau 162 LKPD. Sedangkan penyajian kebijakan akuntansi untuk pengukuran aset moneter paling rendah yaitu (7,93%) atau diungkapkan oleh 13 LKPD saja. Salah satu penjelasan untuk tingkat pengungkapan yang tinggi ini, Arifin (2014) berpendapat bahwa pemerintah daerah dapat berasumsi bahwa setiap informasi yang diperlukan tentang kebijakan akuntansi diperlukan oleh pengguna dalam memahami laporan keuangan pemerintah daerah, terutama yang berkaitan dengan prinsip-prinsip yang mungkin berbeda antara pemerintah daerah lainnya, seperti pengakuan piutang dan penentuan persediaan. Oleh karena itu, informasi mengenai kebijakan akuntansi dapat dianggap sebagai informasi strategis penting yang harus diungkapkan oleh pemerintah daerah.

Indikator kelima pengungkapan dalam CaLK, yaitu informasi mengenai penyajian rincian dan penjelasan masing-masing pos laporan keuangan memiliki tingkat pengungkapan sebesar (52,80%). Hasil pengungkapan terhadap informasi ini lebih rendah bila dibandingkan dengan penelitian yang dilakukan oleh Marsella (2019) dan Arifin (2020). Dari total 256 item dalam indikator ini yang terbagi ke dalam masing-masing pos laporan keuangan seperti Laporan Realisasi Anggaran (57 item), Laporan Perubahan SAL (4 item), Neraca (86 item), Laporan Operasional (44 item), Laporan Arus Kas (61 item) dan Laporan Perubahan Ekuitas (4 item). Pada informasi pengungkapan dalam Laporan realisasi anggaran, informasi mengenai pendapatan dan belanja sudah diungkapkan oleh semua pemerintah daerah di Sumatera atau (100%). Sedangkan pengungkapan terendah informasi item-item dalam pembiayaan dengan persentase 0%-0,61%. Pada Laporan perubahan SAL, pengungkapan tertinggi yaitu informasi rincian yang diperlukan dalam laporan perubahan sal (100%), sedangkan informasi penjelasan perbedaan periode berjalan/periode sebelumnya terendah dengan (4,88%). Untuk pengungkapan dalam neraca, informasi pengungkapan tertinggi yaitu informasi mengenai kas dan setara kas dan informasi aset tetap yang telah diungkapkan oleh semua pemerintah daerah di Sumatera (100%), sedangkan informasi pengungkapan terendah yaitu informasi mengenai investasi jangka pendek, revaluasi aset tetap, dan rincian kosntruksi dalam pengerjaan dengan persentase 0%-0,61%.

Pada informasi Laporan operasional, informasi mengenai pendapatan dan beban sudah diungkapkan oleh pemerintah daerah di Sumatera atau (100%), sedangkan informasi pengungkapan terendah yaitu pendapatan luar biasa (0%). Untuk laporan arus kas, dari 61 item dalam indikator ini, informasi untuk arus kas masuk dalam aktivitas operasi dan arus kas keluar dalam aktivitas investasi memperoleh persentase (100%) atau sudah diungkapkan oleh semua pemerintah daerah di Sumatera. Sedangkan informasi mengenai arus kas dalam aktivitas pendanaan paling sedikit diungkapkan dengan persentase 0%-0,61%. Terakhir untuk laporan perubahan ekuitas, dari 4 item, informasi mengenai rincian dalam perubahan ekuitas memperoleh persentase (100%).

Ada beberapa kemungkinan alasan untuk tingkat pengungkapan yang sangat tinggi untuk kategori (E) ini pertama, pos-pos laporan keuangan merupakan konsep dasar yang harus dikuasai dalam penyusunan laporan keuangan dan pemerintah daerah dapat berupaya untuk menyediakan informasi yang lengkap dari pos-pos tersebut (Arifin,2014). Kedua, alasan lain yang mungkin adalah motivasi setiap pemerintah daerah Indonesia untuk mendapatkan opini audit terbaik (Wajar Tanpa Pengecualian) dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Hal ini mungkin juga dipengaruhi oleh fakta bahwa pemerintah pusat

Indonesia sekarang memberikan penghargaan (35 miliar rupiah) kepada pemerintah daerah yang memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian dari BPK (Sindo 2013).

Untuk indikator keenam yaitu pengungkapan informasi yang diharuskan oleh PSAP yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan diungkapkan (53,66%) atau 88 LKPD pada pemerintah daerah di Sumatera. Pada informasi pengungkapan ini, dalam penyajian CaLK harus menyajikan pengungkapan lain yang diperlukan untuk penyajian wajar laporan keuangan, yang harus dapat memberikan informasi lain yang belum disajikan dalam bagian lain laporan keuangan. Hal ini bertujuan untuk memudahkan pengguna laporan keuangan, dalam memahami bagian-bagian yang belum disajikan pada lembar muka laporan keuangan, untuk pengambilan sebuah keputusan (Marsella, 2019).

Indikator terakhir pengungkapan dalam CaLK yaitu informasi pengungkapan-pengungkapan lain (non keuangan) memiliki pengungkapan paling sedikit dengan persentase (5,37%). Dari 5 item pengungkapan dalam indikator ini, informasi mengenai komitmen-komitmen yang tidak dapat disajikan dalam neraca memiliki pengungkapan tertinggi (14,02%) atau diungkapkan oleh 23 pemerintah daerah di Sumatera. Sedangkan informasi mengenai kesalahan manajemen terdahulu dan kejadian-kejadian yang mempunyai dampak sosial memiliki pengungkapan terendah dengan persentase (0%) dan (0,61%). Dua dari lima item memiliki pengungkapan kurang dari 10%. Temuan ini menyiratkan bahwa pemerintah daerah di Sumatera khususnya, cenderung fokus pada aspek keuangan daripada non-keuangan. Ini mungkin karena kekhawatiran bahwa informasi non-keuangan sangat deskriptif dan sangat subjektif. Norma subyektif seringkali berpengaruh negatif terhadap motivasi bertindak (Ajzen, 2005). Oleh karena itu, subjektivitas yang tinggi dapat mengurangi motivasi untuk mengungkapkan informasi non-keuangan dalam laporan keuangan.

Pada penjelasan diatas, peraturan akuntansi hanya mendikte kearah praktik pelaporan keuangan (yaitu kepatuhan) sampai batas tertentu. Lebih tepatnya, kotamadya dalam jaringan lokal ini mirip satu sama lain, karena mereka menanggapi persyaratan wajib untuk mengungkapkan informasi dalam laporan tahunan dengan cara yang serupa; yaitu, tingkat kepatuhan yang berbeda ditetapkan dalam jaringan ini yaitu konvergensi (Donatella,2020).

Tingkat dan Kategori Indikator Pengungkapan dalam CaLK

Dari data yang telah diolah diatas, selanjutnya dikalsifikasikan menggunakan penilaian yang dilakukan oleh Arikunto (2012) dan diberikan peringkat menurut indikator pengungkapan dalam CaLK. Peringkat tingkat kategori ini dibagi menjadi lima bagian yaitu 81%-100% mendapat skor sangat tinggi, 61%-80% mendapat skor tinggi, 41%-60% mendapat skor cukup, 21%-40% mendapat skor rendah dan 0%-20% dengan skor sangat rendah. Kategori dan pemeringkatan ini dilakukan untuk melihat indikator pengungkapan mana yang paling sering diungkapkan dalam pengungkapan CaLK masing-masing pemerintah daerah. Di bawah ini adalah tingkat dan kategori indikator pengungkapan yang dapat ditemukan pada Tabel 1

Tabel 1
Tingkat dan Kategori Indikator Pengungkapan Dalam CaLK

No	Indikator Pengungkapan	Persentase	Kategori
1.	Informasi Umum Tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi	84,76 %	Sangat Tinggi
2.	Informasi Tentang Kebijakan Fiskal/Keuangan dan Ekonomi Makro	58,54 %	Cukup
3.	Informasi Tentang Ikhtisar Pencapaian Kinerja Keuangan	58,94 %	Cukup
4.	Informasi Kebijakan Akuntansi Yang Penting	72,64 %	Tinggi
5.	Penyajian Rincian dan Penjelasan Masing-Masing Pos	52,80 %	

6.	Yang Disajikan Pada Lembar Muka Laporan Keuangan Pengungkapan Informasi Yang Diharuskan Oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Yang Belum Disajikan Pada Lembar Muka Laporan Keuangan	53,65 %	Cukup
7.	Pengungkapan-Pengungkapan Lainnya	5,37 %	Sangat Rendah

Sumber: Arikunto (2012)

Berdasarkan tingkat dan kategori pengungkapan dalam CaLK menunjukkan hasil persentase dan capaian kategori yang berbeda-beda dari masing-masing indikator pengungkapan yang digunakan dalam penelitian ini. Dari 7 indikator pengungkapan tidak terdapat informasi yang mencapai persentase 100%. Hasil persentase tersebut berkisar diantara 5,37%-87,64%. Hal ini menunjukkan bahwa kepatuhan pemerintah daerah di Sumatera terhadap SAP, terutama dalam praktik pengungkapan wajib belum maksimal. Padahal informasi mengenai pengungkapan-pengungkapan tersebut sudah diatur oleh SAP, sebagai syarat pengungkapan wajib minimum yang harus disajikan oleh pemerintah daerah di dalam laporan keuangannya. Oleh karena itu, hal tersebut menjadi saran perbaikan bagi entitas pemerintah daerah, khususnya pada pemerintah daerah di Sumatera agar lebih menyajikan pengungkapan informasi di dalam laporan keuangannya yang telah diatur oleh SAP. Karena pengungkapan informasi dalam laporan keuangan sangat penting agar tercapainya akuntabilitas dan transparansi dari sebuah laporan keuangan, sehingga timbul kepercayaan dari pengguna laporan keuangan dalam memahami informasi-informasi penting di dalam laporan keuangan tersebut (Veranti, 2018).

SIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

Simpulan

Tingkat pengungkapan LKPD di Sumatera tahun 2020 masih tergolong rendah dan tidak satupun LKPD yang melakukan pengungkapan secara penuh atau 100% sesuai dengan pengungkapan yang memadai dalam CaLK. Rata-rata tingkat pengungkapan LKPD pada kabupaten/kota di Sumatera tahun 2020 memperoleh hasil sebesar 54,47%. Dimana nilai rata-rata pengungkapan tertinggi diperoleh oleh Kabupaten Indragiri Hilir dengan persentase pengungkapan sebesar 61,92%. Sedangkan nilai rata-rata pengungkapan terendah diperoleh oleh Kabupaten Karo yang memperoleh hasil sebesar 47,02%.

Hasil persentase pengungkapan berdasarkan 302 item pengungkapan wajib yang digunakan dalam penelitian ini, masing-masing item dalam pengungkapan sudah disajikan dan diungkapkan oleh masing-masing LKPD dengan cukup baik. Terdapat beberapa item pengungkapan wajib yang sudah memperoleh persentase sebesar 100%.

Hasil persentase pengungkapan berdasarkan tingkat kategori indikator pengungkapan, indikator pengungkapan yang paling sering disajikan atau dengan kategori sangat tinggi dihasilkan oleh indikator pengungkapan informasi mengenai entitas pelaporan dan entitas akuntansi dengan persentase 84,76%. Sedangkan untuk indikator pengungkapan terendah diperoleh oleh indikator pengungkapan-pengungkapan lainnya dengan persentase 5,37%.

Keterbatasan

Hasil penelitian hanya menggunakan objek di pulau Sumatera yang belum mampu memberikan gambaran yang jelas atau tergeneralisasi dari keseluruhan pengungkapan keuangan pemerintah daerah. Laporan keuangan merupakan sumber informasi utama meskipun ada sumber lain seperti laporan internal dan laporan triwulanan, namun dapat dipilih sebagai sumber data utama karena mudah diakses dan juga dikomunikasikan secara luas. Penelitian ini hanya menggunakan LHP atas LKPD tahun anggaran 2020 saja, sehingga

tidak ada perbandingan dengan tahun sebelumnya untuk melihat perkembangan tingkat pengungkapan naik atau turun. Dan penelitian ini hanya menggunakan data sekunder saja untuk mengumpulkan data.

Saran Untuk Penelitian Selanjutnya

Bagi pemerintah daerah, agar lebih memperbaiki kualitas informasi dalam penyusunan laporan keuangan, terutama dalam memperbaiki tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Bagi peneliti selanjutnya, agar menggunakan data LHP atas LKPD selama beberapa tahun untuk mengetahui tren tingkat pengungkapan. Bagi peneliti selanjutnya, agar dapat menambahkan data sekunder dengan teknik pengumpulan data lain seperti wawancara dan observasi untuk memperoleh hasil penelitian yang lebih akurat dan mendalam.

DAFTAR PUSTAKA

- Al ayyuuby, M. (2021). *Analisis Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Indonesia* [Universitas Muhammad Surakarta]. <http://eprints.ums.ac.id/id/eprint/95255>
- Ali, M. J., Ahmed, K., & Henry, D. (2004). Disclosure compliance with national accounting standards by listed companies in South Asia. *Accounting and Business Research*, 34(3), 183–199. <https://doi.org/10.1080/00014788.2004.9729963>
- Andriani, M., Santi, E., & Mustika, R. (2019). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Barat Tahun Anggaran 2014-2016. *Akuntansi Dan Manajemen*, 14(1), 1–14. <https://doi.org/10.30630/jam.v14i1.81>
- Ansah, S. O. (1998). The Impact of Corporate Attributes on the Extent of Mandatory Disclosure and Reporting by Listed Companies in Zimbabwe. *The International Journal of Accounting*, 33(5), 605–629. [https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/S0020-7063\(98\)90015-2](https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/S0020-7063(98)90015-2)
- Ansah, S. O., & Yeoh, J. (2005). The Effect of Legislation on Corporate Disclosure Practices. *Abacus*, 41(1), 92–109. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2005.00171.x>
- Arens, A. ., Elder, R. ., & Beasley, M. . (2014). *Auditing and assurance services; an intergated approach* (15th ed.). USA: Pearson Education Limited.
- Argento, D., Pedra, P., & Grossi, G. (2018). The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: The case of Estonia. *Public Administration and Development*, 38(1), 39–49. <https://doi.org/10.1002/pad.1819>
- Arifin, J. (2014). Isomorphic pressures influencing the level of mandatory disclosure within financial statements of Indonesian local governments. *School of Accounting, November*, 1–251. <https://www.semanticscholar.org/paper/Isomorphic-pressures-influencing-the-level-of-of-Arifin/600d13ac09e05836732c61bf0788a94993987a48#references>
- Arifin J. (2017). *Akuntansi Sektor Publik* (Yogyakarta (ed.); Pertama). UII Press.
- Arifin, J. (2018). Potential Factors to Enhance the Level of Disclosure within Financial Statements of Indonesian Provincial Governments. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 20(2), 89–98. <https://doi.org/10.9744/jak.20.2.89-98>
- Arifin, J. (2020). Domination of Regional Wealth as a Determining Factor of Financial Statement Disclosure. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 22(2), 91–104. <https://doi.org/10.9744/jak.22.2.91-104>
- Arikunto. (2010). *Metodologi Penelitian*. Jakarta:Rineka Cipta.

- Arikunto, S. (2012). *Prosedur Penelitian: Suatu Pendekatan Praktik*. Jakarta: Rineka Cipta.
- Bakar, N. B. A., Saleh, Z., & Mohamad, M. H. S. (2011). Enhancing Malaysian public sector transparency and accountability: Lessons and issues. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 31, 133–145.
- Bawole, J. ., & Ibrahim, M. (2017). Value-For-Money Audit for Accountability and Performance Management in Local Government in Ghana. *International Journal of Public Administration*, 40(7), 598–611. <https://doi.org/https://doi.org/10.1080/01900692.2016.1142999>
- Belkaoui, A. . (2006). *Accounting Theory: Teori Akuntansi* (Jakarta: Salemba Empat (ed.)).
- Boynton, W. ., & Johnson, R. . (2006). *Modern Auditing: assurance service and the integrity of financial reporting* (8th ed.). USA: John Wiley & Sons, Inc.
- Caperchione, E., Cohen, S., Brusca, I., & Rossi, F. M. (2016). *Editorial : Innovations in public sector financial management. October*.
- Chariri, A., & Ghozali, I. (2004). *Teori Akuntansi*. Semarang: BP Undip.
- Chariri, A., & Ghozali, I. (2007). *Teori Akuntansi*. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177. <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>
- Clarkson, P., Van Bueren, A. L., & Walker, J. (2006). Chief executive officer remuneration disclosure quality: Corporate responses to an evolving disclosure environment. *Accounting and Finance*, 46(5), 771–796. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629x.2006.00197.x>
- Creswell, J. W. (2014). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (4th ed.). California: Sage Publications.
- Diani, D. . (2014). *Pengaruh Pemahaman Akuntansi, Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah dan Peran Internal Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kota Pariaman)*. 1–23.
- Donaldson, L., & Davis, J. H. (1991). Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and Shareholder Returns. *Australian Journal of Management*, 16, 49–64.
- Donatella, P. (2020). Determinants of mandatory disclosure compliance in Swedish municipalities. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 32(2), 247–265. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-03-2019-0048>
- Eriyanto. (2013). *Analisis isi : Pengantar Metodologi untuk Penelitian Komunikasi dan Ilmu Sosial Lainnya*. Kencana Prenada Media Group.
- Evans, T. . (2003). *Accounting Theory - Contemporary Accounting Issue*. USA: South Western.
- Farida. (2017). Analisis Transparansi Pengelolaan Keuangan Daerah Pada Pemerintah Daerah (Provinsi Dan Kabupaten/Kota) Se-Papua Berbasis Laman. *Accounting And Business Information Systems Journal*, 1–50.
- Ferry, L., & Murphy, P. (2018). What about Financial Sustainability of Local Government!—A Critical Review of Accountability, Transparency, and Public Assurance Arrangements in England during Austerity. *International Journal of Public Administration*, 41(8), 619–629. <https://doi.org/https://doi.org/10.1080/01900692.2017.1292285>
- Fitri, S. A. (2010). *Analisis Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Suatu Studi Eksploratif pada Kabupaten/Kota di Sumatera Barat)*. Universitas Andalas.

- Fuadi, M. Z., & Asmara, J. A. (2020). Penerimaan Dari Pemerintah Pusat, Ukuran Legislatif, Dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus Pada Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota Di Aceh). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Ekonomi Akuntansi*, 5(1), 96–106. <https://doi.org/10.24815/jimeka.v5i1.15471>
- Glaum, M., & Street, D. L. (2003). Compliance with the Disclosure Requirements of Germany's New Market: IAS Versus US GAAP. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 14(1).
- Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. D. C. (2015). The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The Perspective of Different Stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 268–281. <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1001237>
- Hadfield, P., & Cook, N. T. (2018). Correction to: Hadfield and Cook N. Financing the Low-Carbon City: Can Local Government Leverage Public Finance to Facilitate Equitable Decarbonisation? *Urban Policy and Research*, 36(1), X. <https://doi.org/10.1080/08111146.2018.1436923>
- Halim, A., & Kusufi, S. (2013). *Akuntansi Sektor Publik: Teori, Konsep, dan Aplikasi* (4th ed.). Salemba Empat.
- Hamdani. (2016). *Good Corporate Governance: Tinjauan Etika dalam Praktik Bisnis* (Pertama). Jakarta: Mitra Wacana Media.
- Haraldsson, M., & Tagesson, T. (2014). Compromise and avoidance: The response to new legislation. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 10(3), 288–313. <https://doi.org/10.1108/JAOC-10-2012-0096>
- Hasan, T., Karim, W., & Quayes, S. (2008). Regulatory change and the quality of compliance to mandatory disclosure requirements: Evidence from Bangladesh. *Research in Accounting Regulation*, 20, 193–203. [https://doi.org/10.1016/S1052-0457\(07\)00211-1](https://doi.org/10.1016/S1052-0457(07)00211-1)
- Icek, A. (2005). *Attitudes, Personality and Behavior* (2nd ed.). England: Open University Press.
- Iqbal, M. (2018). *Apakah Kecukupan Pengungkapan LKPD Dipertimbangkan dalam Perumusan Opini Audit BPK? (Studi Kasus di Indonesia)*. 1–45.
- Kent, P., & Stewart, J. (2008). Corporate governance and disclosures on the transition to International Financial Reporting Standards. *Accounting and Finance*, 48(4), 649–671. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2007.00257.x>
- Khasanah, N. L., & Rahardjo, S. N. (2014). Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *DIPONEGORO JOURNAL OF ACCOUNTING*, 3, 1–11.
- Lutfia, F. I., Maryono, & Bagana, B. D. (2018). Determinan Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus Pada Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah Tahun Anggaran 2014-2016). *Dinamika Akuntansi Dan Perbankan*, 7(1), 82–95.
- Marsella, C., & Aswar, K. (2019). An Investigation of Financial Statement Disclosure in Local Government Financial Statements. *International Journal of Business and Economic Affairs*, 4(6), 273–281. <https://doi.org/10.24088/ijbea-2019-46002>
- Maulana, C., & Handayani, B. D. (2015). Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas Pemerintahan Dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Lkpd. *Accounting Analysis Journal*, 4(4), 1–11.
- Medynatul. (2017). Analisis Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris Pada Pemerintah Kabupaten Tanah Datar, Kota Padang Panjang dan Kabupaten Lima Puluh Kota). *Jurnal Akuntansi*, 2(1), 1–20.
- Mnif, Y., & Gafsi, Y. (2020). A contingency theory perspective on the analysis of central

- government accounting disclosure under International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Meditari Accountancy Research*, 28(6), 1089–1117. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2019-0480>
- Modlin, S. (2019). Local Government Finance Office Orientation Revisited: Actually, It's All About Control. *International Journal of Public Administration*, 42(3), 230–239. <https://doi.org/https://doi.org/10.1080/01900692.2018.1423622>
- Nur Barizah Abu Bakar. (2013). *Disclosure of Accountability Information in Public Sector Annual Report : the Case of Malaysian Federal Statutory Bodies Thesis Submitted in Fulfilment of the Requirement for the Degree of Doctor of Philosophy Faculty of Business and Accountancy Universit.*
- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272–285. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.12.001>
- Pina, V., Torres, L., & Yetano, A. (2009). Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. In *European Accounting Review* (Vol. 18, Issue 4). <https://doi.org/10.1080/09638180903118694>
- Putri, W. M., & Arza, F. I. (2019). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 1(3), 1111–1130. <https://doi.org/10.24036/jea.v1i3.131>
- Raditya, T. A., Ermawati, E., Aswar, K., Andreas, A., & Panjaitan, I. (2022). Factors affecting the disclosure level of local government financial statements: Role of audit opinion. *Investment Management and Financial Innovations*, 19(3), 291–301. [https://doi.org/10.21511/imfi.19\(3\).2022.24](https://doi.org/10.21511/imfi.19(3).2022.24)
- Ritonga, I. T., & Suhartono, E. (2012). *Akuntansi Keuangan Daerah (sesuai PP 71/2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan)* (I). LKMPD.
- Robbins, W. A., & Austin, K. R. (1986). Disclosure Quality in Governmental Financial Reports: An Assessment of the Appropriateness of a Compound Measure. *Journal of Accounting Research*, 24(2), 412. <https://doi.org/10.2307/2491145>
- Ryan, C., Stanley, T., & Nelson, M. (2002). Accountability Disclosures by Queensland Local Government Councils: 1997-1999. *Financial Accountability & Management*, 18(3), 261–289.
- Sandford, M. (2017). The quiet return of equalization alongside incentive in the English local government finance system. *Public Money and Management*, 37(4), 245–252. <https://doi.org/https://doi.org/10.1080/09540962.2017.1295724>
- Sari, P. I. P., Suhairi, S., & Syofriyeni, N. (2021). Analisis Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Ditinjau dari Akun Persediaan di Sumatera. *Ekonomis: Journal of Economics and Business*, 5(1), 23. <https://doi.org/10.33087/ekonomis.v5i1.190>
- Setyaningrum, D., & Syafitri, F. (2012). Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. In *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia* (Vol. 9, Issue 2).
- Siyoto, S., & Sodik, M. A. (2015). *Dasar Metodologi Penelitian*. Yogyakarta: Literasi Media Publishing.
- Stamatiadis, F., & Eriotis, N. (2011). Evolution of the governmental accounting reform implementation in Greek Public Hospitals: Testing the institutional framework. *34th Annual Congress of the European Accounting Association, April*, 1–35. <http://ssrn.com/abstract=1760423>
- Stiglitz, J. E. (2011). Rethinking macroeconomics: What failed, and to how repair it. *Journal of the European Economic Association*, 9(4), 591–645. <https://doi.org/10.1111/j.1542-4774.2011.01030.x>
- Sugiyono. (2005). *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: CV Alfabeta.

- Sugiyono. (2017). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Bandung:CV Alfabeta.
- Suwardjono. (2005). *Teori Akuntansi:Perkayasaan Pelaporan Keuangan* (Ketiga). BPFE.
- Suwarjuwono, P., & Ritonga, I. T. (2017). Analisis Tingkat Pengungkapan Akun Persediaan dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Jawa. *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis*, 4(2), 173–188. <https://doi.org/10.24815/jdab.v4i2.6338>
- Tagesson, T., & Eriksson, O. (2011). What Do Auditors Do? Obviously They Do Not Scrutinise the Accounting and Reporting. *Financial Accountability & Management*, 27(3), 272–285. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2011.00525.x>
- Tagesson, T., Klugman, M., & Ekström, M. L. (2013). What explains the extent and content of social disclosures in Swedish municipalities' annual reports. *Journal of Management and Governance*, 17(2), 217–235. <https://doi.org/10.1007/s10997-011-9174-5>
- Teruki, N. A., Nyamori, R. O., & Ahmed, K. (2018). Financial disclosure practices among Malaysian local authorities: a case study. *International Journal of Public Sector Management*, 32(1), 42–64. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-05-2017-0138>
- Tsegba, I. N., Semberfan, J., & Tyokoso, G. M. (2017). Firm Characteristics and Compliance with International Financial Reporting Standards (IFRS) by Listed Financial Services Companies in Nigeria. *Applied Finance and Accounting*, 3(1), 83. <https://doi.org/10.11114/afa.v3i1.2196>
- Veranti, R. I., & Ritonga, I. T. (2018). *Analisis tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah*. 32, 1–13.
- Wallace, R. S. O., & Naser, K. (1995). Firm-specific determinants of the comprehensiveness of mandatory disclosure in the corporate annual reports of firms listed on the stock exchange of Hong Kong. *Journal of Accounting and Public Policy*, 14(4), 311–368. [https://doi.org/10.1016/0278-4254\(95\)00042-9](https://doi.org/10.1016/0278-4254(95)00042-9)
- Winarni, E. . (2011). *Penelitian Pendidikan*. Bengkulu: Unit Penerbitan FKIP UNIB.