

# ANALISIS PERBANDINGAN PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH YANG MEMPEROLEH OPINI WAJAR TANPA PENGECUALIAN DAN WAJAR DENGAN PENGECUALIAN

Vita Fitria Sari

Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang

Email: [vitafitriasari@gmail.com](mailto:vitafitriasari@gmail.com)

## ABSTRACT

*Disclosure is one criteria that used by BPK RI to obtain opinion of audited local government's financial statement. This study aimed to compare the financial disclosure of local government's financial statement which received unqualified opinion and qualified opinion from BPK RI. Banyuasin regency (whose received unqualified opinion) and Bojonegoro regency (whose received qualified opinion) were chosen as participant. This study used content analysis, and coding based on Indonesia's Government Accounting Standard (PP No.24 Tahun 2005). Based on participant's data both Banyuasin regency and Bojonegoro regency already fullfil sufficient disclosure for Balance Sheet, Budgetary Reports and Cash flow Statement with no difference between them eventhough they received difference audit opinion. But on note of financial statement, there were some difference whereas Bojonegoro regency discloses more information than Banyuasin regency. It showed that sufficient disclosure didn't guarantee audit opinion, because there are others criteria that BPK used to obtain opinion of audited local government's financial statement.*

**Keywords:** *disclosure, local government financial statements, unqualified opinion, qualified opinion, content analysis.*

## PENDAHULUAN

PP 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menjelaskan bahwa laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Selanjutnya dijelaskan bahwa Laporan keuangan pokok pemerintah terdiri dari laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas dan catatan atas laporan keuangan (CaLK).

PSAP No.1 tentang Penyajian Laporan Keuangan menyatakan bahwa tujuan umum laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, arus kas, dan kinerja keuangan suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya. Laporan keuangan untuk tujuan umum juga

mempunyai peranan prediktif dan prospektif, menyediakan informasi yang berguna untuk memprediksi besarnya sumber daya yang dibutuhkan untuk operasi yang berkelanjutan, sumberdaya yang dihasilkan dari operasi yang berkelanjutan, serta risiko dan ketidakpastian yang terkait.

Informasi akuntansi yang terdapat dalam laporan keuangan pemerintah daerah harus bermanfaat dalam pengertian dapat mendukung pengambilan keputusan dan dapat dipahami oleh pemakai (Huang et al, 1999 dalam Xu et al, 2003). Agar dapat menyediakan informasi yang berguna dan bermanfaat bagi pihak-pihak yang berkepentingan, maka informasi yang disajikan dalam pelaporan keuangan harus memenuhi karakteristik kualitatif sehingga dapat digunakan dalam pengambilan keputusan (Obaidat, 2007; Hapsari 2007).

Untuk memenuhi karakteristik kualitatif maka informasi dalam laporan keuangan harus disajikan secara wajar berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Oleh karena itu perlu dilakukan pemeriksaan atas laporan keuangan yang dimaksudkan untuk menilai kewajaran laporan keuangan berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (Bowo, 2009).

Untuk melindungi para pengguna laporan keuangan, maka diperlukan pihak ketiga yaitu auditor yang independen dalam menilai kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (Mahmudi, 2007). Badan Pemeriksa Keuangan RI selaku institusi pemeriksa atas pengelolaan keuangan negara telah diberi kewenangan berdasarkan amanat UUD Tahun 1945 untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Pasal 4 Undang-Undang No. 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyatakan bahwa ada tiga jenis pemeriksaan yaitu pemeriksaan keuangan, kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Diantara ketiga jenis pemeriksaan tersebut, pemeriksaan keuangan telah menjadi agenda wajib BPK RI yang sifatnya tahunan atas pemerintah pusat dan seluruh pemerintah daerah. Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan yang bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif lainnya.

Representasi kewajaran kemudian dituangkan dalam bentuk opini dengan mempertimbangkan kriteria kesesuaian laporan keuangan dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP); kecukupan pengungkapan; kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan; dan efektivitas pengendalian intern (BPK, 2009). Kecukupan pengungkapan merupakan salah satu kriteria dalam pemberian opini audit BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini sesuai dengan salah satu prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah menurut PP 24 Tahun 2005 adalah prinsip pengungkapan lengkap. Laporan keuangan menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna. Informasi yang dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan dapat ditempatkan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan atau Catatan atas Laporan Keuangan.

Beberapa penelitian telah dilakukan berkaitan dengan pengungkapan pada laporan keuangan pemerintah daerah. Fitri (2011) melakukan analisis tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah menyimpulkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan informasi dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah adalah 43.71% dari sampel yang diteliti terlihat adanya ketidakseragaman dalam pengungkapan informasi dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, hal ini disebabkan belum adanya pengaturan lebih lanjut mengenai seberapa jauh informasi yang harus diungkapkan atau informasi prioritas yang menjadi keharusan dan informasi mana yang dianjurkan. Hartati (2011) juga telah menganalisis pengungkapan laporan keuangan opini wajar tanpa pengecualian. Penelitian ini menyimpulkan bahwa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Padang Pariaman secara garis besar rata-rata tingkat pengungkapannya yaitu sebesar 65%, sedangkan untuk Kota Pariaman yaitu sebesar 55%. Artinya kedua laporan keuangan pemerintah daerah tersebut telah mengungkapkan pengungkapan wajib, disertai dengan adanya pengungkapan sukarela. Haryadi dkk (2015) menganalisis pengungkapan laporan keuangan kabupaten yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian (WTP) dua tahun berturut-turut. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kualitas pengungkapan yang disajikan kedua laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian tersebut tidak memiliki perbedaan yang signifikan.

Namun belum ada penelitian yang membandingkan pengungkapan dari laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP dengan opini WDP. Oleh karena itu peneliti tertarik untuk menganalisis perbandingan pengungkapan pada laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP dengan opini WDP. Pengungkapan yang dimaksud dalam penelitian ini adalah informasi pengungkapan yang terdapat dalam Laporan Keuangan sesuai dengan PP 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dengan tidak membedakan pengungkapan wajib atau pengungkapan sukarela merujuk pada konsep pengungkapan penuh yang dijelaskan dalam PP 24 Tahun 2005, dimana laporan keuangan menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna. Informasi yang dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan dapat ditempatkan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan atau Catatan atas Laporan Keuangan.

## **TELAAH TEORITIS**

### **Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Jones dan Pendlebury (2000) menyatakan bahwa institusi yang mengelola dan menjalankan audit sektor publik berbeda dengan sektor swasta, hal ini disebabkan oleh pengaruh dari undang-undang tertentu. Perbedaan disebabkan karena latar belakang institusi dan hukum menjadikan audit sektor publik memiliki prosedur, tanggung jawab dan peran yang lebih luas dibandingkan sektor swasta (Jones dan Pendlebury, 2000). Di *United States* ini dikenal dengan "*expanded scope audit*" sedangkan di Kanada disebut "*comprehensive auditing*". Audit sektor publik

yang lebih luas dari perundang-undangan audit untuk sektor swasta dapat dilihat dengan adanya audit kepatuhan, audit ekonomi, efisiensi dan efektivitas yang memiliki ketentuan yang jelas selain atestasi atas laporan keuangan (Jones dan Pendlebury, 2000).

Laporan keuangan daerah pada dasarnya merupakan asersi atau pernyataan dari pihak manajemen pemerintah daerah yang menginformasikan kepada pihak lain, yaitu pemangku kepentingan yang ada tentang kondisi keuangan pemerintah daerah. Untuk melindungi para pengguna laporan keuangan, maka diperlukan pihak ketiga yaitu auditor yang independen dalam menilai kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (Mahmudi, 2007).

Di Indonesia, sesuai dengan Pasal 23 UUD Tahun 1945 yang menyatakan bahwa Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) merupakan lembaga negara Indonesia yang memiliki wewenang memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) adalah auditor eksternal yang merupakan lembaga pemeriksa independen.

Pemeriksaan menurut amanat UU No. 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara meliputi tiga jenis yaitu:

- a. pemeriksaan keuangan
- b. pemeriksaan kinerja
- c. pemeriksaan dengan tujuan tertentu

Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan yang bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif lainnya. Representasi kewajaran kemudian dituangkan dalam bentuk opini dengan mempertimbangkan kriteria kesesuaian laporan keuangan dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP); kecukupan pengungkapan; kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan; dan efektivitas pengendalian intern (BPK, 2009).

### **Opini Audit**

Undang-undang No 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara mendefinisikan opini sebagai pernyataan profesional yang merupakan kesimpulan mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Terdapat empat jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa (BPK, 2012) yaitu:

- a. Opini Wajar Tanpa Pengecualian – WTP (*unqualified opinion*); opini wajar tanpa pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan telah disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material dan informasi keuangan dalam laporan keuangan dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.

- b. Opini Wajar Dengan Pengecualian – WDP (*qualified opinion*); opini wajar dengan pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan telah disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan, sehingga informasi keuangan dalam laporan keuangan yang tidak dikecualikan dalam opini pemeriksa dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.
- c. Opini Tidak Wajar – TW (*adverse opinion*); opini tidak wajar menyatakan bahwa laporan keuangan tidak disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material, sehingga informasi keuangan dalam laporan keuangan tidak dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.
- d. Pernyataan Menolak Memberikan Opini atau Tidak Memberikan Pendapat – TMP (*disclaimer of opinion*); pernyataan menolak memberikan opini menyatakan bahwa laporan keuangan tidak dapat diperiksa sesuai dengan standar pemeriksaan. Dengan kata lain, pemeriksa tidak dapat memberikan keyakinan bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, sehingga informasi keuangan dalam laporan keuangan tidak dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan

### **Kriteria Opini**

Pemberian opini atas laporan keuangan pemerintah bukan tanpa alasan, tetapi karena ditemukannya sejumlah kondisi yang memenuhi kriteria pertimbangan dalam penentuan opini. Menurut Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, opini atas laporan keuangan merupakan pernyataan profesional BPK mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan. Kriteria kewajaran berdasarkan pada empat hal berikut, yaitu (BPK, 2012):

1. kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintah;
2. kecukupan pengungkapan (*adequate disclosure*);
3. kepatuhan terhadap peraturan perundangundangan; dan
4. efektivitas sistem pengendalian intern.

Untuk dapat meraih opini WTP, suatu pemerintah daerah harus memenuhi empat kriteria tersebut (Priyanto, 2009). Selanjutnya, Priyanto (2009) menjelaskan bahwa proses pemberian opini oleh BPK RI adalah berdasarkan nilai-nilai temuan dari hasil pemeriksaan BPK RI akan dilakukan perhitungan-perhitungan apakah nilai temuan pemeriksaan tersebut materialitas, tidak material atau sangat material berpengaruh terhadap kewajaran penyajian angka-angka dalam laporan keuangan pemerintah. Pengertian material atau tidak material tersebut berhubungan dengan pengaruh penyimpangan/temuan tersebut terhadap keputusan pembaca/pengguna laporan keuangan, dalam hal ini bisa DPRD, masyarakat/ rakyat, pelaku bisnis, atau stakeholder (pemilik kepentingan) lainnya untuk dasar pengambilan keputusan. Jika ternyata nilai temuan tersebut di atas tingkat kesalahan yang dapat dimaklumi (*tolerable error*) maka opini yang akan diberikan oleh BPK RI atas laporan

keuangan adalah Wajar Dengan Pengecualian (WDP). Dan jika ternyata nilai penyimpangan/temuan tersebut di atas nilai materialitas maka opini BPK RI bisa *disclaimer* (tidak memberikan pendapat) atau *adverse* (tidak wajar). Arti opini *disclaimer* ini secara sederhana adalah bahwa laporan keuangan tersebut tidak dapat dijadikan informasi oleh stakeholder untuk mengambil suatu keputusan. Sedangkan pengertian opini *adverse* secara sederhana adalah terdapat penyajian angka dalam laporan keuangan yang tidak sesuai/menyimpang dari standar akuntansi pemerintahan yang berlaku. Opini WDP berarti bahwa pemerintah daerah telah menyajikan secara wajar dalam semua hal dalam laporan keuangan kecuali untuk hal-hal yang dikecualikan. Sedangkan opini WTP berarti bahwa pemerintah daerah telah menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material atas laporan keuangannya, atau telah memenuhi keempat kriteria tersebut.

### **Prinsip Akuntansi dan Pelaporan Keuangan**

Kerangka Konseptual PP 24 Tahun 2005 menjelaskan bahwa prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan dimaksudkan sebagai ketentuan yang dipahami dan ditaati oleh pembuat standar dalam penyusunan standar akuntansi, oleh penyelenggara akuntansi dan pelaporan keuangan dalam melakukan kegiatannya, serta oleh pengguna laporan keuangan dalam memahami laporan keuangan yang disajikan. Berikut ini adalah delapan prinsip yang digunakan dalam akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah: basis akuntansi; prinsip nilai historis; prinsip realisasi; prinsip substansi mengungguli bentuk formal; prinsip periodisitas; prinsip konsistensi; prinsip pengungkapan lengkap; dan prinsip penyajian wajar.

### **Pengungkapan**

Pengungkapan (*disclosure*) berkaitan dengan cara pembeberan atau penjelasan hal-hal informatif yang dianggap penting dan bermanfaat bagi pemakai selain apa yang dapat dinyatakan melalui *statement* keuangan utama (Suripto, 1999). Secara umum, tujuan pengungkapan adalah menyajikan informasi yang dipandang perlu untuk mencapai tujuan pelaporan keuangan dan untuk melayani berbagai pihak yang mempunyai kepentingan berbeda-beda.

Pengungkapan dalam laporan keuangan dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) dan pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*) (Na'im dan Rakhman, 2000). Dalam kualitas informasi keuangan terdapat dua jenis pengungkapan (*disclosure*) yang diterbitkan oleh perusahaan. Pengungkapan tersebut adalah pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) merupakan pengungkapan yang diwajibkan peraturan pemerintah dan pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*) merupakan pengungkapan yang tidak diwajibkan peraturan.

Salah satu prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah menurut PP 24 Tahun 2005 adalah prinsip pengungkapan lengkap (*full disclosure*). Laporan keuangan menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna.

Informasi yang dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan dapat ditempatkan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan atau Catatan atas Laporan Keuangan.

Nuswandari (2009) menjelaskan prinsip pengungkapan penuh (*full disclosure principle*), mengakui bahwa sifat dan jumlah informasi yang dimasukkan dalam laporan keuangan mencerminkan serangkaian *trade-off* penilaian. *Trade-off* ini terjadi antara (1) kebutuhan pengungkapan secara cukup terinci hal-hal yang akan mempengaruhi keputusan pemakai, (2) kebutuhan untuk memadatkan penyajian agar informasi dapat dipahami. Di samping itu penyusun laporan keuangan juga harus memperhitungkan biaya pembuatan dan penggunaan laporan keuangan.

### **PSAP No.1 Tentang Penyajian Laporan Keuangan**

PSAP No.1 Tentang Penyajian Laporan Keuangan menyatakan bahwa neraca mencantumkan sekurang-kurangnya pos-pos berikut: kas dan setara kas; investasi jangka pendek; piutang pajak dan bukan pajak; persediaan; investasi jangka panjang; aset tetap; kewajiban jangka pendek; kewajiban jangka panjang; dan ekuitas dana.

### **PSAP No.2 Tentang Laporan Realisasi Anggaran**

PSAP No.2 Tentang Laporan Realisasi Anggaran menyatakan bahwa Laporan Realisasi Anggaran sekurang-kurangnya mencakup pos-pos sebagai berikut: Pendapatan; Belanja; Transfer; Surplus atau defisit;Penerimaan pembiayaan; Pengeluaran pembiayaan; Pembiayaan neto; dan Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran (SiLPA / SiKPA).

Entitas pelaporan menyajikan klasifikasi pendapatan menurut jenis pendapatan dalam Laporan Realisasi Anggaran, dan rincian lebih lanjut jenis pendapatan disajikan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

Entitas pelaporan menyajikan klasifikasi belanja menurut jenis belanja dalam Laporan Realisasi Anggaran. Klasifikasi belanja menurut organisasi disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran atau di Catatan atas Laporan Keuangan. Klasifikasi belanja menurut fungsi disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

### **PSAP No.3 tentang Laporan Arus Kas**

PSAP No.3 tentang Laporan Arus Kas menjelaskan bahwa Laporan arus kas menyajikan informasi penerimaan dan pengeluaran kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi aset nonkeuangan, pembiayaan, dan nonanggaran.

Klasifikasi arus kas menurut aktivitas operasi, investasi aset nonkeuangan, pembiayaan, dan non anggaran memberikan informasi yang memungkinkan para pengguna laporan untuk menilai pengaruh dari aktivitas tersebut terhadap posisi kas dan setara kas pemerintah. Informasi tersebut juga dapat digunakan untuk mengevaluasi hubungan antar aktivitas operasi, investasi aset nonkeuangan, pembiayaan, dan nonanggaran.

Satu transaksi tertentu dapat mempengaruhi arus kas dari beberapa aktivitas, misalnya transaksi pelunasan utang yang terdiri dari pelunasan pokok utang dan bunga utang. Pembayaran pokok utang akan diklasifikasikan ke dalam aktivitas pembiayaan.

#### **PSAP No.4 tentang Catatan Atas Laporan Keuangan**

Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, dan Laporan Arus Kas. Catatan atas Laporan Keuangan juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam Standar Akuntansi Pemerintahan serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar. Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan hal-hal sebagai berikut:

- a) Menyajikan informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Undang-undang APBN/Perda APBD, berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target;
- b) Menyajikan ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan;
- c) Menyajikan informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya;
- d) Mengungkapkan informasi yang diharuskan oleh Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan;
- e) Mengungkapkan informasi untuk pos-pos aset dan kewajiban yang timbul sehubungan dengan penerapan basis akrual atas pendapatan dan belanja dan rekonsiliasinya dengan penerapan basis kas; dan
- f) Menyediakan informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan.

#### **Review Penelitian Terdahulu**

Beberapa penelitian telah dilakukan berkaitan dengan pengungkapan pada laporan keuangan pemerintah daerah. Fitri (2010) melakukan analisis tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah menyimpulkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan informasi dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah adalah 43.71%. Dari sampel yang diteliti terlihat adanya ketidakseragaman dalam pengungkapan informasi dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, hal ini disebabkan belum adanya pengaturan lebih lanjut mengenai seberapa jauh informasi yang harus diungkapkan atau informasi prioritas yang menjadi keharusan dan informasi mana yang dianjurkan.

Hartati (2010) juga telah menganalisis pengungkapan laporan keuangan opini wajar tanpa pengecualian. Penelitian ini menyimpulkan bahwa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Padang Pariaman secara garis besar rata-rata tingkat pengungkapannya yaitu sebesar 65%, sedangkan untuk Kota Pariaman yaitu sebesar 55%. Artinya kedua laporan keuangan pemerintah daerah tersebut telah mengungkapkan pengungkapan wajib, disertai dengan adanya pengungkapan sukarela.

Haryadi dkk (2015) menganalisis pengungkapan laporan keuangan kabupaten yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian (WTP) dua tahun berturut-turut. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kualitas pengungkapan yang disajikan kedua laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian tersebut tidak memiliki perbedaan yang signifikan.

## **METODOLOGI PENELITIAN**

Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif. Menurut Sekaran (2000) penelitian deskriptif dilakukan untuk mengetahui dan menjadi mampu menjelaskan karakteristik variabel yang diteliti dalam suatu situasi. Objek penelitian ini adalah laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian dan opini wajar dengan pengecualian.

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder yaitu berupa laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP dan WDP. Namun, terhitung 1 Januari 2010 Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) tidak lagi mempublikasikan hasil pemeriksaannya atas laporan keuangan pemerintah daerah pada website resmi BPK RI ([www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id)). Oleh karena itu data diperoleh dari melalui akses terhadap laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP dan WDP melalui website resmi pemerintah daerah yang menyediakan laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerahnya sehingga bisa dijadikan partisipan dalam penelitian ini.

Analisis perbandingan pengungkapan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP dan WDP akan dilakukan dengan menggunakan *content analysis* (analisis isi). *Content analysis* adalah teknik sistematis dalam mengkategorikan kata menjadi kategori isi/muatan dengan menggunakan aturan pengkodean tertentu (Churyk et al., 2008). Secara umum menurut Palmquist (n/y) ada dua tipe *content analysis* yaitu *conceptual analysis* (analisis konseptual) dan *relational analysis* (analisis hubungan).

Namun, secara tradisional *conceptual analysis* merupakan tipe *content analysis* yang paling sering digunakan. *Conceptual analysis* dapat digunakan untuk menentukan keberadaan dan frekuensi dari konsep yang ditampilkan dalam kata yang paling sering muncul dalam sebuah teks, dengan demikian dapat ditentukan berapa kali kata tersebut muncul. Carley (dalam Palmquist n/y) menjelaskan

langkah-langkah dalam *conceptual analysis* yang kemudian diimplementasikan dalam penelitian ini:

1. Menentukan level analisis

Pada tahap pertama ini peneliti harus menentukan level analisis terhadap teks yang akan diteliti. Untuk pengungkapan dalam laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian dan opini wajar dengan pengecualian, pengkodean akan dilakukan terhadap informasi yang diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

2. Menentukan berapa jenis konsep yang digunakan sebagai kode

Ada satu jenis konsep yang digunakan dalam pengkodean pengungkapan ini. Pengkodean pengungkapan dilakukan berdasarkan komponen informasi yang seharusnya diungkapkan dalam laporan keuangan pemerintah daerah yang terdapat dalam PP No.24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Kriteria pengungkapan disusun berdasarkan informasi yang harus disajikan dalam Neraca (PSAP No.1 tentang Penyajian Laporan Keuangan), Laporan Realisasi Anggaran (PSAP No.2 tentang Laporan Realisasi Anggaran), Laporan Arus Kas (PSAP No.3 tentang Laporan Arus Kas) dan Catatan atas Laporan Keuangan (PSAP No.4 tentang Catatan atas Laporan Keuangan).

3. Menentukan apakah kode dilakukan untuk eksistensi atau frekuensi dari konsep.

Pengkodean terhadap pengungkapan pada laporan keuangan pemerintah daerah dilakukan untuk mengetahui eksistensi informasi tersebut sebagai hal yang harus diungkapkan dalam Laporan Keuangan.

4. Menentukan bagaimana membedakan diantara konsep

Pembedaan konsep untuk item-item informasi yang harus diungkapkan sangat jelas dalam bagian pembahasan.

5. Menjelaskan aturan dalam pengkodean

Pengkodean akan dilakukan secara bertahap terhadap informasi yang seharusnya diungkapkan. Tahap pertama dimulai dengan menentukan apakah informasi tersebut diungkapkan dalam Laporan Keuangan pemerintah daerah partisipan. Tahap kedua dilakukan memberikan penilaian terhadap informasi yang diungkapkan, apabila informasi tersebut diungkapkan akan diberi nilai 1 bila tidak diungkapkan 0.

6. Menentukan apa yang akan dilakukan dengan informasi yang tidak relevan

Untuk informasi yang tidak relevan dengan tujuan penelitian, maka akan diabaikan saja.

7. Mengkodekan teks

Pengkodean pengungkapan dilakukan secara manual dengan membuat resume pengungkapan yang ada dalam laporan keuangan partisipan yang memperoleh opini WTP dan WDP.

8. Menganalisis hasil

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Karakteristik Partisipan

Partisipan dalam penelitian ini adalah Kabupaten Bojonegoro dan Kabupaten Banyuwangi. Berikut adalah karakteristik partisipan:

**Tabel 1. Karakteristik Partisipan**

Karakteristik	Kab. Bojonegoro	Kab. Banyuwangi
Provinsi	Jawa Timur	Sumatera Selatan
Opini Audit BPK 2013	WDP	WTP
Ibukota	Bojonegoro	Pangkalan Balai
Luas Wilayah	2.384,02 km <sup>2</sup>	11.832,99 km <sup>2</sup>
Jumlah Penduduk	1.472.805 jiwa	750.110 jiwa
Jumlah Kecamatan	28	17
DAU	Rp. 876.021.914.000.-	Rp.772.464.315.000.-

sumber: www.bps.go.id

Berdasarkan tabel 1 diatas dapat dijelaskan bahwa Kabupaten Bojonegoro dan Kabupaten Banyuwangi terletak pada provinsi yang berbeda. Jika dilihat dari luas wilayah, maka dapat disimpulkan bahwa Kabupaten Banyuwangi lebih luas dibandingkan dari Kabupaten Bojonegoro, dimana luas wilayah Kabupaten Banyuwangi adalah 11.832,99 km<sup>2</sup> sedangkan luas wilayah Kabupaten Bojonegoro hanya 2.384,02 km<sup>2</sup>. Namun jika dilihat dari perbandingan jumlah penduduk, ternyata Kabupaten Bojonegoro memiliki jumlah penduduk (1.472.805 jiwa) yang lebih banyak dibandingkan dengan Kabupaten Banyuwangi (750.110 jiwa). Jumlah DAU yang diterima oleh Kabupaten Bojonegoro (Rp. 876.021.914.000.-) juga lebih besar dibandingkan dari Kabupaten Banyuwangi (Rp.772.464.315.000.-).

### Pengungkapan Pada Neraca

**Tabel 2. Rekapitulasi Pengungkapan Pada Neraca**

Informasi	Kab. Bojonegoro	Kab. Banyuwangi
Kas dan setara kas	1	1
Investasi jangka pendek	0	0
Piutang pajak dan bukan pajak	1	1
Persediaan	1	1
Investasi jangka panjang	1	1
Aset tetap	1	1
Kewajiban jangka pendek	1	1
Kewajiban jangka panjang	1	1
Ekuitas dana	1	1
<b>Total</b>	<b>8</b>	<b>8</b>

Pada tabel 2 diatas terlihat bahwa secara garis besar Neraca Kabupaten Bojonegoro dan Kabupaten Banyuasin telah mengungkapkan komponen neraca sesuai dengan yang dicantumkan dalam PSAP No.1 tentang Penyajian Laporan Keuangan. Namun masih ada satu komponen yang belum diungkapkan yakni investasi jangka pendek. Ini bukan berarti kedua daerah tersebut tidak mengungkapkan investasi jangka pendek, namun dapat juga diartikan bahwa kedua daerah tersebut tidak memiliki investasi jangka pendek. Sedangkan informasi lain yang harus diungkapkan meliputi akun kas dan setara kas, piutang pajak dan bukan pajak, persediaan, investasi jangka panjang, aset tetap, kewajiban jangka panjang, kewajiban jangka pendek dan ekuitas dana telah diungkapkan.

### **Pengungkapan Pada Laporan Realisasi Anggaran**

**Tabel 3. Rekapitulasi Pengungkapan pada Laporan Realisasi Anggaran**

<b>Informasi</b>	<b>Kab. Bojonegoro</b>	<b>Kab. Banyuasin</b>
Pendapatan	<b>1</b>	<b>1</b>
Belanja	<b>1</b>	<b>1</b>
Transfer	<b>1</b>	<b>1</b>
Surplus atau deficit	<b>1</b>	<b>1</b>
Penerimaan pembiayaan	<b>1</b>	<b>1</b>
Pengeluaran pembiayaan	<b>1</b>	<b>1</b>
Pembiayaan neto	<b>1</b>	<b>1</b>
Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran (SiLPA / SiKPA)	<b>1</b>	<b>1</b>
<b>Total</b>	<b>8</b>	<b>8</b>

Tabel 3 diatas menunjukkan bahwa kedua daerah baik Kabupaten Bojonegoro maupun Kabupaten Banyuasin telah mengungkapkan secara lengkap informasi yang harus diungkapkan pada laporan realisasi anggaran sesuai dengan PSAP No.2 tentang Laporan Realisasi Anggaran. Seluruh informasi meliputi pendapatan, belanja, transfer, surplus atau defisit, penerimaan pembiayaan, pengeluaran pembiayaan, pembiayaan neti, sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran (SiLPA/SiKPA) telah diungkapkan oleh kedua daerah partisipan.

### **Pengungkapan Pada Laporan Arus Kas**

Tabel 4 menunjukkan bahwa kedua daerah baik Kabupaten Bojonegoro maupun Kabupaten Banyuasin telah mengungkapkan secara lengkap informasi yang harus diungkapkan pada laporan arus kas sesuai dengan PSAP No.3 tentang Laporan Arus Kas. Artinya kedua daerah partisipan telah mengungkapkan informasi arus kas masuk dan keluar untuk aktivitas operasi, aktivitas investasi aset non keuangan, aktivitas pembiayaan dan aktivitas non anggaran.

**Tabel 4. Rekapitulasi Pengungkapan Pada Laporan Arus Kas**

<b>Informasi</b>	<b>Kab. Bojonegoro</b>	<b>Kab. Banyuasin</b>
Arus kas masuk dan keluar dari aktivitas operasi	<b>1</b>	<b>1</b>
Arus kas masuk dan keluar dari aktivitas investasi aset nonkeuangan	<b>1</b>	<b>1</b>
Arus kas masuk dan keluar dari aktivitas pembiayaan	<b>1</b>	<b>1</b>
Arus kas masuk dan keluar dari aktivitas non anggaran	<b>1</b>	<b>1</b>
<b>Total</b>	<b>4</b>	<b>4</b>

**Pengungkapan pada Catatan atas Laporan Keuangan**

Penelitian ini merinci pada pengungkapan yang disajikan pada Catatan atas Laporan Keuangan Partisipan. Berikut penjelasan masing-masing bagian yang harus disajikan dalam CaLK sesuai dengan PSAP No.4 dalam PP 24 Tahun 2005.

**Kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Undang-Undang APBN/Perda APBD**

Informasi awal yang harus disajikan pada CaLK meliputi:

Tabel 5. Rekapitulasi Pengungkapan Kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Undang-Undang APBN/Perda APBD

<b>Informasi</b>	<b>Kab. Bojonegoro</b>	<b>Kab. Banyuasin</b>
Kebijakan Fiskal	1	1
Ekonomi Makro	1	1
Pencapaian target UU APBN/Perda APBD	0	0
<b>Total</b>	<b>2</b>	<b>2</b>

Kedua kabupaten partisipan telah mengungkapkan informasi tentang kebijakan ekonomi makro. Kabupaten Bojonegoro menjelaskan tentang kondisi dan pertumbuhan ekonomi, begitu juga Kabupaten Banyuasin yang menjelaskan tentang pertumbuhan ekonomi daerah dengan menggunakan PDRB sebagai indikator ekonomi makro.

Bagian pertama CaLK seharusnya menyajikan informasi yang dapat menjawab pertanyaan-pertanyaan seperti bagaimana perkembangan posisi dan kondisi keuangan/fiskal entitas pelaporan serta bagaimana hal tersebut tercapai. Untuk dapat menjawab pertanyaan pertanyaan di atas, entitas pelaporan harus menyajikan informasi mengenai perbedaan yang penting posisi dan kondisi keuangan/fiskal periode berjalan bila dibandingkan dengan periode sebelumnya, dibandingkan dengan anggaran, dan dengan rencana lainnya sehubungan dengan realisasi anggaran. Termasuk dalam penjelasan perbedaan adalah perbedaan asumsi

ekonomi makro yang digunakan dalam penyusunan anggaran dibandingkan dengan realisasinya.

Kondisi ekonomi makro yang perlu diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah asumsi-asumsi indikator ekonomi makro yang digunakan dalam penyusunan APBN/APBD berikut tingkat capaiannya. Indikator ekonomi makro tersebut antara lain Produk Domestik Bruto/Produk Domestik Regional Bruto, pertumbuhan ekonomi, tingkat inflasi, nilai tukar, harga minyak, tingkat suku bunga dan neraca pembayaran

Partisipan juga telah mengungkapkan mengenai kebijakan fiskal yang perlu diungkapkan yakni berkaitan dengan kebijakan-kebijakan pemerintah dalam peningkatan pendapatan, efisiensi belanja dan penentuan sumber atau penggunaan pembiayaan. Namun, kedua partisipan belum mengungkapkan informasi mengenai pencapaian target perda APBD.

### **Ikhtisar pencapaian kinerja keuangan**

Kedua partisipan juga telah mengungkapkan informasi mengenai ikhtisar pencapaian kinerja keuangan masing-masing daerah. Namun ikhtisar pencapaian kinerja baru diungkapkan dengan membandingkan target dan realisasi pos-pos yang ada di laporan realisasi anggaran.

Sedangkan menurut PSAP No.4 PP 24 Tahun 2005, pembahasan mengenai kinerja keuangan harus dihubungkan dengan tujuan dan sasaran dari rencana strategis pemerintah dan indikator sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Ikhtisar pembahasan kinerja keuangan dalam Catatan atas Laporan Keuangan harus: (a) Menguraikan strategi dan sumber daya yang digunakan untuk mencapai tujuan; (b) Memberikan gambaran yang jelas atas realisasi dan rencana kinerja keuangan dalam satu entitas pelaporan; dan (c) Menguraikan prosedur yang telah disusun dan dijalankan oleh manajemen untuk dapat memberikan keyakinan yang beralasan bahwa informasi kinerja keuangan yang dilaporkan adalah relevan dan andal.

Pembahasan mengenai kinerja keuangan harus: (a) Meliputi baik hasil yang positif maupun negatif; (b) Menyajikan data historis yang relevan; (c) Membandingkan hasil yang dicapai dengan tujuan dan rencana yang telah ditetapkan; (d) Menyajikan informasi penjelasan lainnya yang diyakini oleh manajemen akan dibutuhkan oleh pembaca laporan keuangan untuk dapat memahami indikator, hasil, dan perbedaan yang ada dengan tujuan atau rencana.

### **Kebijakan akuntansi yang penting**

Informasi berkaitan dengan kebijakan akuntansi yang penting telah diungkapkan pada catatan atas laporan keuangan partisipan. Kabupaten Bojonegoro telah menyajikan secara lengkap informasi yang berkaitan dengan kebijakan akuntansi penting, namun Kabupaten Banyuwangi baru menyajikan informasi basis akuntansi dan basis pengukuran. Ini menunjukkan bahwa pengungkapan kebijakan

akuntansi penting lebih lengkap diungkapkan oleh Kab. Bojonegoro dibandingkan dengan Kab. Banyuasin.

**Tabel 6. Rekapitulasi Pengungkapan Kebijakan akuntansi yang penting**

<b>Informasi</b>	<b>Kab. Bojonegoro</b>	<b>Kab. Banyuasin</b>
Entitas pelaporan	1	0
Basis akuntansi yang mendasari penyusunan laporan keuangan	1	1
Basis pengukuran yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan	1	1
Kesesuaian kebijakan-kebijakan akuntansi yang diterapkan dengan ketentuan ketentuan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan oleh suatu entitas Pelaporan	1	0
Setiap kebijakan akuntansi tertentu yang diperlukan untuk memahami laporan keuangan.	1	0
<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>2</b>

#### 4.2.4 Penjelasan pos-pos Laporan Keuangan

Pengungkapan pos-pos laporan keuangan telah dilakukan dengan baik oleh kedua kabupaten partisipan. Kab.Bojonegoro dan Kab. Banyuasin telah mengungkapkan rincian dan penjelasan masing-masing pos laporan keuangan dan pengungkapan informasi yang diharuskan oleh PSAP yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.

**Tabel 7. Rekapitulasi Pengungkapan Penjelasan pos-pos Laporan Keuangan**

<b>Informasi</b>	<b>Kab. Bojonegoro</b>	<b>Kab. Banyuasin</b>
Rincian dan penjelasan masing-masing pos Laporan Keuangan	1	1
Pengungkapan informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka Laporan Keuangan.	1	1
<b>Total</b>	<b>2</b>	<b>2</b>

#### **Pengungkapan pos-pos aset dan kewajiban yang timbul sehubungan dengan penerapan basis akrual atas pendapatan dan belanja dan rekonsiliasinya dengan penerapan basis kas, untuk entitas pelaporan yang menggunakan basis akrual**

Kabupaten Bojonegoro telah menyajikan pengungkapan pos-pos aset dan kewajiban yang timbul sehubungan dengan penerapan basis akrual atas pendapatan dan belanja dan rekonsiliasinya dengan penerapan basis kas, untuk entitas pelaporan yang

menggunakan basis akrual, namun Kabupaten Banyuwangi belum mengungkapkan bagian ini.

Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan pada paragraf 26 dan 76 memungkinkan entitas pelaporan menyusun laporan keuangannya dengan basis akrual untuk pendapatan dan belanja. Entitas pelaporan tersebut harus menyediakan informasi tambahan termasuk rincian mengenai *output* entitas dan *outcome* dalam bentuk indikator kinerja keuangan, laporan kinerja keuangan, tinjauan program dan laporan lain mengenai pencapaian kinerja keuangan entitas selama periode pelaporan. Hal ini dimaksudkan agar pembaca laporan dapat memahami pos-pos aset dan kewajiban yang timbul dikarenakan penerapan basis akrual pada pos-pos pendapatan dan belanja, seperti pendapatan yang diterima di muka, biaya dibayar di muka, dan biaya penyusutan/depresiasi. Pos-pos aset dan kewajiban tersebut merupakan akibat dari penerapan basis akrual atas pos-pos pendapatan dan belanja.

Tujuan dari rekonsiliasi adalah untuk menyajikan hubungan antara Laporan Kinerja Keuangan dengan Laporan Realisasi Anggaran. Laporan rekonsiliasi dimulai dari penambahan/penurunan ekuitas yang berasal dari Laporan Kinerja Keuangan yang disusun berdasarkan basis akrual. Nilai tersebut selanjutnya disesuaikan dengan transaksi penambahan dan pengurangan aset bersih dikarenakan penggunaan basis akrual yang kemudian menghasilkan nilai yang sama dengan nilai akhir pada Laporan Realisasi Anggaran.

### **Informasi tambahan lainnya, yang diperlukan seperti gambaran umum daerah**

Kabupaten Banyuwangi telah menyajikan informasi non keuangan berupa informasi tambahan dan pengungkapan lainnya. Pengungkapan lainnya meliputi informasi domisili, ketentuan perundang-undangan yang menjadi landasan operasional, serta struktur organisasi. Begitu juga halnya dengan Kabupaten Bojonegoro telah menyajikan informasi non keuangan, berupa informasi kondisi geografis, batas wilayah administrasi, pembagian dan kebijakan perwilayahan, penggabungan atau pemekaran entitas akuntansi pada tahun berjalan dan informasi lain-lain.

Sesuai dengan PSAP No.4 PP 24 tahun 2005 suatu entitas pelaporan mengungkapkan hal hal berikut ini apabila belum diinformasikan dalam bagian manapun dari laporan keuangan, yaitu: (a) domisili dan bentuk hukum suatu entitas serta yurisdiksi tempat entitas tersebut berada; (b) penjelasan mengenai sifat operasi entitas dan kegiatan pokoknya; (c) ketentuan perundang-undangan yang menjadi landasan kegiatan operasionalnya.

Catatan atas Laporan Keuangan harus mengungkapkan kejadian-kejadian penting selama tahun pelaporan, seperti: (a) Penggantian manajemen pemerintahan selama tahun berjalan; (b) Kesalahan manajemen terdahulu yang telah dikoreksi oleh manajemen baru; (c) Komitmen atau kontinjensi yang tidak dapat disajikan pada Neraca; (d) Penggabungan atau pemekaran entitas tahun berjalan; dan (e) Kejadian

yang mempunyai dampak sosial, misalnya adanya pemogokan yang harus ditanggulangi pemerintah.

Pengungkapan yang diwajibkan dalam tiap standar berlaku sebagai pelengkap standar ini.

## **Pembahasan**

Berdasarkan informasi yang diungkapkan dalam Neraca, Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan partisipan dalam penelitian ini dapat disimpulkan bahwa secara umum kedua partisipan telah melakukan pengungkapan yang cukup memadai sesuai yang disyaratkan dalam PP 24 Tahun 2005. Pada tiga laporan keuangan yakni Neraca, Laporan Realisasi Anggaran, dan Laporan Arus Kas kedua daerah partisipan telah mengungkapkan dengan lengkap informasi yang harus diungkapkan pada laporan keuangan tersebut dan tidak terdapat perbedaan pada kedua daerah partisipan. Namun, perbedaan pengungkapan dapat dilihat pada Catatan atas Laporan Keuangan masing-masing daerah partisipan. Jika dilakukan perbandingan antara kedua partisipan maka dapat dilihat pada tabel 8.

Hasil penilaian menunjukkan bahwa Kab.Bojonegoro yang menyandang opini WDP ternyata memiliki nilai yang lebih tinggi dibandingkan dengan Kab. Banyuasin yang memperoleh opini WTP. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipan yang menyandang opini WDP mengungkapkan informasi yang lebih rinci pada Catatan atas Laporan Keuangan dibandingkan dengan partisipan yang menyandang opini WTP. Hal ini menunjukkan bahwa pengungkapan bukanlah kriteria utama dalam pemberian opini audit BPK. Hasil ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Sari (2010) yang menyebutkan bahwa permasalahan yang terdapat dalam akun-akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan penelitiannya terkait dengan kriteria kewajaran laporan keuangan meliputi ketidaksesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan kelemahan sistem pengendalian intern. Sedangkan ketidakcukupan pengungkapan tidak menjadi permasalahan dalam akun-akun yang dikecualikan pada laporan keuangan partisipan penelitian tersebut.

Sehingga dapat disimpulkan bahwa meskipun kecukupan pengungkapan merupakan salah satu kriteria dalam pemberian opini audit BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah, namun ini tidak cukup untuk dijadikan dasar dalam menentukan opini yang akan diberikan kepada laporan keuangan pemerintah. Karena representasi kewajaran laporan keuangan pemerintah daerah juga harus mempertimbangkan kriteria kesesuaian laporan keuangan dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP); kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan; dan efektivitas pengendalian intern (BPK, 2009).

**Tabel 8 Rekapitulasi Perbandingan Pengungkapan Pada Catatan atas Laporan Keuangan**

No.	Keterangan	Kab. Bojonegoro	Kab. Banyuwangi
<b>1.</b>	<b>Kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Undang-Undang APBN/Perda APBD</b>		
a	Kebijakan Fiskal/Keuangan	1	1
b	Ekonomi makro	1	1
c	Pencapaian target Perda APBD	0	0
<b>2.</b>	<b>Ikhtisar pencapaian kinerja keuangan;</b>	<b>1</b>	<b>1</b>
<b>3.</b>	<b>Kebijakan akuntansi yang penting</b>		
a	Entitas pelaporan	1	0
b	Basis akuntansi yang mendasari penyusunan laporan keuangan	1	1
c	Basis pengukuran yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan	1	1
d	Kesesuaian kebijakan-kebijakan akuntansi yang diterapkan dengan ketentuan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan oleh suatu entitas Pelaporan	1	0
e	Setiap kebijakan akuntansi tertentu yang diperlukan untuk memahami laporan keuangan.	1	0
<b>4.</b>	<b>Penjelasan pos-pos Laporan Keuangan</b>		
a	Rincian dan penjelasan masing-masing pos Laporan Keuangan	1	1
b	Pengungkapan informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka Laporan Keuangan.	1	1
<b>5.</b>	<b>Pengungkapan pos-pos aset dan kewajiban yang timbul sehubungan dengan penerapan basis akrual atas pendapatan dan belanja dan rekonsiliasinya dengan penerapan basis kas, untuk entitas pelaporan yang menggunakan basis akrual</b>	<b>1</b>	<b>0</b>
<b>6.</b>	<b>Informasi tambahan lainnya, yang diperlukan seperti gambaran umum daerah</b>	<b>1</b>	<b>1</b>
	<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>8</b>

## **PENUTUP**

### **Kesimpulan**

Berdasarkan laporan keuangan dari Kabupaten Bojonegoro dan Kabupaten Banyuwangi dapat disimpulkan bahwa secara umum kedua partisipan telah melakukan

pengungkapan yang cukup memadai sesuai yang disyaratkan dalam PP 24 Tahun 2005. Pada tiga laporan keuangan yakni Neraca, Laporan Realisasi Anggaran, dan Laporan Arus Kas kedua daerah partisipan telah mengungkapkan dengan lengkap informasi yang harus diungkapkan pada laporan keuangan tersebut dan tidak terdapat perbedaan pada kedua daerah partisipan. Namun, perbedaan pengungkapan dapat dilihat pada Catatan atas Laporan Keuangan masing-masing daerah partisipan. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Kabupaten Bojonegoro yang menyandang opini WDP mengungkapkan informasi yang lebih rinci pada Catatan atas Laporan Keuangan dibandingkan dengan Kabupaten Banyuwangi yang menyandang opini WTP. Hal ini menunjukkan bahwa pengungkapan bukanlah kriteria utama dalam pemberian opini audit BPK.

### **Keterbatasan dan Saran**

Penelitian ini memiliki keterbatasan pada jumlah partisipan yang digunakan dalam penelitian ini hanya sebanyak dua laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan, hal ini disebabkan karena keterbatasan akses terhadap data yang dibutuhkan. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menambah objek penelitian dan memperluas cakupan penelitian dengan mempertimbangkan hal lain yang menjadi pertimbangan dalam pemberian opini audit selain kecukupan pengungkapan, yakni kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan, Efektivitas Pengendalian Intern, dan Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan.

### **DAFTAR REFERENSI**

- Badan Pemeriksa Keuangan. 2009. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2009. Jakarta. Diakses 9 Februari 2010 jam 10;27 AM <<http://www.bpk.go.id/doc/hapsem/2009i/IHPS/IHPS.pdf>>
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2012. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2012. Jakarta. Diakses 19 November 2012 jam 7;08 PM <http://www.bpk.go.id/doc/hapsem/2012i/IHPS/IHPS.pdf>
- Bowo. 2009. Hasil Audit BPK. Diakses 27 April 2010 jam 8;08 PM. <<http://www.ahmadheryawan.com/component/content/article/94-kolom/3363-hasil-audit-bpk.pdf>>
- Churyk, Natalie Tatiana dan Chih-Chen Lee, B. Douglas Clinton. 2008. *Can We Detect Fraud Earlier? A Technique Called Content Analysis Raises The Possibility*. Strategic Finance, October 2008. Diakses 30 April 2010 jam 8;40 PM <<http://proquest.umi.com/pqdweb?index=19&did=1575019291&SrchMode=1&sid=11&Fmt=6&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1272591585&clientId=64099>>
- Fitri, Sri Adela. 2011. Analisis Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Diakses 5 Oktober 2015 jam 2: 02 PM

<http://pasca.unand.ac.id/id/wp-content/uploads/2011/09/ANALISIS-TINGKAT-PENGUNGKAPAN-LAPORAN-KEUANGAN-PEMERINTAH-DAERAH.pdf>

- Hapsari, Andhisa Setya. 2008. Tinjauan Kebermanfaatan Laporan Keuangan Auditan BPK (Refleksi Eksistensi dan Peranan BPK). Diakses 17 Maret 2010 jam 7:47 PM <[http://assassinisborn.multiply.com/journal/item/3/TINJAUAN\\_KEBERMAFAATAN\\_LAPORAN\\_KEUANGAN\\_AUDITAN\\_BPK](http://assassinisborn.multiply.com/journal/item/3/TINJAUAN_KEBERMAFAATAN_LAPORAN_KEUANGAN_AUDITAN_BPK)>
- Hartati, Yeni. 2011. Analisa Pengungkapan Laporan Keuangan Opini Wajar Tanpa Pengecualian. Diakses 5 Oktober 2015 jam 2: 07 PM <http://pasca.unand.ac.id/id/wp-content/uploads/2011/09/ANALISA-PENGUNGKAPAN-LAPORAN-KEUANGAN-OPINI-WAJAR-TANPA-PENGECUALIAN.pdf>
- Haryadi, Eko Susilo dan Kamaliah, Vince Ratnawati. 2015. Analisis Pengungkapan (Disclosure) Laporan Keuangan yang Memperoleh Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) Dua Tahun Berturut-turut. *Jurnal Akuntansi*, Vol.3 No.2, April 2015:184-195 Diakses
- Jones, Rowan dan Maurice Pendlebury. 2000. *Public Sector Accounting 5th edition*. Prentice Hall
- Mahmudi. 2007. Analisis Laporan Keuangan Daerah: Panduan Bagi Eksekutif, DPRD, dan Masyarakat dalam Pengambilan Keputusan Ekonomi, Sosial, dan Politik. UPP STIM YKPN.
- Naim, A., dan F. Rakhman. 2000. Analisis Hubungan antara Kelengkapan Pengungkapan Laporan Keuangan dengan Struktur Modal dan Tipe Kepemilikan Perusahaan. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*. Vol.15: 70-82.
- Nuswandari, Cahyani. 2009. Pengungkapan Laporan Keuangan dalam Perspektif Signalling Theory. *Kajian Akuntansi* Februari 2009:48-57
- Obaidat, Ahmad N. 2007. *Accounting Information Qualitative Characteristic Gap: Evidence from Jordan. International Management Review Vol.3 No.2 2007*. Diakses 2 April 2010 jam 9:09 AM <<http://www.usimr.org/IMR-2-2007/v3n207-art3.pdf>>
- Palmquist, Mike. (n/y). *An Introduction to Content Analysis*. Diakses 28 Juli 2010 jam 8:44 PM <<http://writing.colostate.edu/guides/research/content/pop3a.cfm>>
- Priyanto, Joni Agung. 2009. DPRD Penyumbang Opini WDP LKPD Pemprov Gorontalo TA 2008. *Majalah Dwinulanan BPK RI-ISSN-0216-8154 No118/April 2009-Juni 2009/XXVII* Diakses 20 Januari 2010 jam 8;17 PM <[http://www.bpk.go.id/web/files/2009/11/MP-118\\_web.pdf](http://www.bpk.go.id/web/files/2009/11/MP-118_web.pdf)>

Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan

\_\_\_\_\_ Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara

Sari, Vita Fitria. 2010. Studi Eksploratif Terhadap Laporan Keuangan Kabupaten/Kota yang Memperoleh Opini Wajar Dengan Pengecualian Menggunakan *Content Analysis*. Simposium Nasional Akuntansi XIII, Purwokerto

Sekaran, Uma. 2000. *Research Methods for Business 5th Edition*. John Wiley & Sons

Suripto, Bambang. 1999. *Pengaruh Karakteristik Perusahaan Terhadap Luas Pengungkapan Sukarela Dalam Laporan Tahunan*. Simposium Nasional Akuntansi II.

