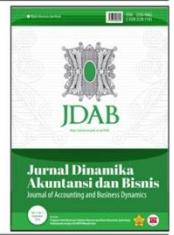




Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis (JDAB) *Journal of Accounting and Business Dynamics*

URL: <http://jurnal.unsyiah.ac.id/JDAB/index>



Analisis Tingkat Pengungkapan Akun Persediaan dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Jawa

Puji Suwarjuwono^a, Irwan Taufiq Ritonga^b

^aInspektorat Pemkab Cilacap, ^bGadjah Mada University

*Corresponding author: puji.suwarjono@gmail.com

<https://doi.org/10.24815/JDAB.V4I2.6338>

ARTICLE INFORMATION

Article history:

Received date: 18 February 2017

Received in revised form: 24 March 2017

Accepted: 28 July 2017

Available online: 20 October 2017

Keywords:

Disclosure, inventory, local government, financial statement, government accounting standards

ABSTRACT

According to regulation Act No. 15/2004, adequate disclosure is one of the main criteria for the auditors in giving opinion for local government financial statements (LGFS). All accounts composing LGFS must be disclosed adequately. One of the most important accounts is inventory account in the balance sheet. This research aims to analyze whether the level of disclosure of inventory account is in accordance with the requirements of Government Accounting Standards Number 5 (GAS No. 5) on Inventory. This research uses descriptive qualitative approach. Documentation technique was utilized to collect 113 local government financial statements of regencies/cities in Java for fiscal year 2014. To analyze the data, this study employs percentage descriptive techniques. It was found that disclosure level of inventories account on local government financial statements in Java was still low and not in accordance with GAS No 5. Furthermore, there was no difference in the level of inventory disclosure among LGFS with unqualified opinion, qualified opinion, and disclaimer opinion. The average disclosure level of inventories for LGFS in Java amounted to 40,35%, with the highest disclosure level was 80,00% belonged to only two LGFS.

©2017 FEB USK. All rights reserved.

1. Pendahuluan

Pemerintah telah menerbitkan peraturan tentang tingkat pengungkapan laporan keuangan, yaitu Undang-Undang (UU) Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara dan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

Berdasarkan UU Nomor 15 Tahun 2004 dalam penjelasan pasal 16 ayat (1), opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang

disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*), kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian intern. Menurut UU tersebut juga terdapat 4 jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa, yakni opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), opini wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*), opini tidak wajar (*adversed opinion*), dan pernyataan menolak memberikan

opini (*disclaimer of opinion*).

PP Nomor 71 Tahun 2010 dalam kerangka konseptual paragraf 53 menjelaskan bahwa 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 (CaLK). Lebih lanjut pada PP dalam kerangka konseptual paragraf 83 menyatakan bahwa CaLK mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar.

UU Nomor 15 Tahun 2004 khususnya dalam penjelasan pasal 16 ayat (1) menyatakan bahwa syarat pemerintah daerah (Pemda) mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian dari Badan Pemeriksa Keuangan adalah dengan memenuhi 4 (empat) kriteria yang ditentukan dan salah satunya adalah kecukupan pengungkapan. Kecukupan pengungkapan berarti semua informasi atas penyajian laporan keuangan telah cukup jelas diuraikan oleh pemda selaku entitas akuntansi sehingga pembaca laporan khususnya pemeriksa (Auditor BPK) merasa yakin atas kewajaran nilai akun yang disajikan dalam laporan keuangan. PP Nomor 71 Tahun 2010 di kerangka konseptual paragraf 53 dan 83 memperjelas maksud penjelasan pasal 16 ayat (1) UU Nomor 15 Tahun 2004 dengan menguraikan bahwa kecukupan pengungkapan berisi informasi lengkap mengenai informasi yang seharusnya dijelaskan dalam laporan keuangan dan letak informasi yang seharusnya disajikan (dalam lembar muka atau di CaLK) karena pentingnya informasi yang lengkap bagi para pengguna laporan keuangan pemerintah daerah. Pengungkapan laporan keuangan pemda yang memadai diharapkan benar-benar menjadi

bahan pertimbangan khususnya bagi pemeriksa (auditor BPK) sebagai salah satu syarat dalam pemberian opini. Melalui penelitian ini dapat diketahui perbedaan pengungkapan laporan keuangan antara pemda yang mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) maupun opini selain WTP.

Berdasarkan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan (IHPS) I Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) terdapat kenaikan pemberian opini dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) di Jawa tahun 2014, sebanyak 56 LKPD mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), 55 LKPD mendapat opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), dan 2 LKPD mendapatkan opini Tidak Memberikan Pendapat (TMP) atau meningkat 26,38% ke 44,59% untuk kabupaten dan meningkat 37,63% ke 61,54% untuk kota. Merujuk pada hasil penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Lesmana (2010), Fitri (2011), Suhardjanto & Yulianingtyas (2011), dan Hilmi & Martani (2012) bahwa tingkat pengungkapan LKPD di Indonesia masih rendah dan tidak terdapat perbedaan pengungkapan antara LKPD yang mendapat opini WTP maupun selain WTP, maka kenaikan pemberian opini WTP dalam LKPD di Jawa tahun 2014 belum menjamin LKPD tersebut telah menyajikan pengungkapan yang memadai sesuai dengan SAP. Hal ini dikarenakan pengungkapan belum benar-benar menjadi salah satu kriteria yang dipertimbangkan oleh BPK RI dalam memberikan opini atas kewajaran penyajian LKPD. Menurut Fuat (2013), pengungkapan LKPD yang cukup adalah pengungkapan seluruh komponen dalam laporan keuangan yang telah tercantum dalam CaLK maupun bagian lain dalam laporan keuangan tersebut, termasuk pengungkapan akun-akun yang terdapat di neraca. Hasil penelitian terdahulu yang menyimpulkan tidak adanya perbedaan pengungkapan LKPD yang mendapatkan opini WTP maupun selain WTP mengindikasikan

bahwa pengungkapan belum menjadi faktor yang signifikan dalam pemberian suatu opini oleh pemeriksa, walaupun pengungkapan itu sendiri telah disyaratkan dalam Undang-Undang sebagai salah satu syarat pemberian opini WTP. Semakin banyaknya Pemerintah Daerah yang mendapatkan opini WTP tidak dapat dijadikan acuan bahwa pengungkapan dalam laporan keuangannya telah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan (SAP).

Penelitian tentang tingkat pengungkapan laporan keuangan pada entitas pemerintah telah dilakukan oleh beberapa peneliti dan memberikan kesimpulan yang sama. Ryan *et al.* (2002) meneliti tentang tingkat pengungkapan laporan keuangan pada pemerintah daerah di Queensland dan menyimpulkan bahwa kualitas pengungkapan laporan masih rendah. Kesimpulan yang sama juga didapatkan pada penelitian mengenai tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) di Indonesia. Lesmana (2010) meneliti tentang pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib di Indonesia dan menyimpulkan bahwa pengungkapan wajib LKPD berdasarkan SAP masih rendah. Fitri (2011) meneliti tentang tingkat pengungkapan LKPD di Sumatera Barat dan menyimpulkan bahwa tingkat pengungkapan masih rendah dan tidak ada perbedaan, baik LKPD yang mendapat opini WTP, Wajar Dengan Pengecualian (WDP), maupun *disclaimer*/Tidak Memberikan Pendapat (TMP).

Suhardjanto & Yulianingtyas (2011) meneliti tentang pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap pengungkapan wajib dalam LKPD dan menyimpulkan bahwa tingkat pengungkapan wajib pemerintah daerah di Indonesia masih rendah dan belum sesuai dengan SAP. Hilmi & Martani (2012) meneliti tentang faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi dan menyimpulkan bahwa tingkat

pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi masih rendah. Faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan yang diteliti oleh Hilmi & Martani (2012) meliputi kekayaan daerah, jumlah penduduk, tingkat penyimpangan keuangan, tingkat ketergantungan, total aset, jumlah SKPD, dan jumlah temuan pemeriksaan.

Munawir (2008) menyatakan bahwa belum ada pedoman atau standar dalam akuntansi maupun audit untuk menentukan tingkat materialitas secara kualitatif maupun kuantitatif. Sebuah akun dapat dikatakan material jika informasi akuntansi atas akun tersebut dihilangkan atau salah disajikan akan mempengaruhi keputusan pembaca laporan keuangan. Materialitas dapat dilakukan pada tingkatan saldo akun, karena auditor ingin memperoleh kesimpulan tentang kewajaran laporan keuangan (Munawir, 2008). Peneliti memilih pengungkapan akun persediaan karena menurut Antoro (2015), keberadaan persediaan selain penting untuk mendukung kegiatan atau pelaksanaan tugas dan fungsi sebuah instansi, juga memiliki nilai yang material dalam total aset di neraca sehingga memiliki efek salah saji dan berpotensi mempengaruhi pemberian opini auditor. Persediaan Pemda sebagian besar diperoleh melalui belanja barang yang diklasifikasikan sebagai belanja operasi, yaitu pengeluaran anggaran untuk kegiatan sehari-hari pemerintah pusat/daerah yang memberi manfaat jangka pendek (PP No.71/2010 PSAP No.2 Paragraf 36). Berdasarkan hasil perhitungan, rata-rata belanja barang pemda di Jawa tahun 2014 sebesar 19,23% dari total seluruh belanja. Belanja barang merupakan belanja pemda terbesar kedua setelah belanja pegawai (54,09%).

Bagian latar belakang diatas telah menunjukkan bahwa terdapat kenaikan pemberian opini atas LKPD di Jawa tahun 2014. Salah satu kriteria pemberian opini adalah adanya kecukupan pengungkapan, namun

berdasarkan penelitian terdahulu tingkat pengungkapan LKPD di Indonesia masih rendah dan tidak terdapat perbedaan pengungkapan antara LKPD dengan opini WTP, WDP, dan TMP. Kecukupan pengungkapan dalam LKPD mencakup seluruh komponen dalam laporan keuangan termasuk akun-akun dalam neraca, salah satunya adalah pengungkapan akun persediaan. Oleh karena itu pertanyaan dalam penelitian ini adalah bagaimana tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa?

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa sesuai kriteria pengungkapan akun persediaan di PSAP Nomor 05. Penelitian ini didasarkan pada motivasi peneliti untuk memberikan sumbangsih pemikiran secara ilmiah terkait dengan kecukupan tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa.

2. Kerangka Teoritis

Tujuan laporan keuangan

Tujuan pelaporan menentukan konsep-konsep dan prinsip-prinsip yang relevan yang akhirnya menentukan bentuk, isi, jenis, dan susunan laporan keuangan. Untuk tujuan pelaporan keuangan, pihak yang dituju dan kepentingannya harus diidentifikasi dengan jelas sehingga informasi yang dihasilkan pelaporan keuangan dapat memuaskan kebutuhan informasional pihak yang dituju (Suwardjono, 2014).

Paragraf 24 menyebutkan bahwa laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan terutama digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional pemerintahan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi

suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan (PP No.71/2010).

Pengguna Laporan Keuangan

Menurut Suwardjono (2014), dalam suatu lingkungan negara, banyak pihak potensial yang dituju atau berkepentingan dan kepentingan mereka sangat beragam. Kepentingan pemakai juga beragam dan tidak hanya antarkelompok pemakai tetapi juga di dalam kelompok pemakai. Beragam kepentingan antara lain adalah pertanggungjawaban, kebermanfaatan keputusan, riset keuangan dan pasar, penentuan tarif, penentuan pajak, pengendalian sosial, pengendalian alokasi sumber daya ekonomi, dan pengukuran kinerja entitas. Penentuan tujuan merupakan suatu proses yang kompleks.

Berdasarkan PP Nomor 71 Tahun 2010 dalam kerangka konseptual paragraf 17 dijelaskan bahwa terdapat beberapa kelompok utama pengguna laporan keuangan, yaitu 1) masyarakat, 2) wakil rakyat, lembaga pengawas, dan lembaga pemeriksa, 3) pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan 4) pemerintah.

Paragraf 18 menjelaskan lebih lanjut bahwa informasi yang disajikan dalam laporan keuangan bertujuan umum untuk memenuhi kebutuhan informasi dari semua kelompok pengguna. Dengan demikian laporan keuangan pemerintah tidak dirancang untuk memenuhi kebutuhan spesifik dari masing-masing kelompok pengguna (PP No.71/2010).

Komponen Laporan Keuangan Pemerintah

Laporan keuangan yang telah menggunakan basis *accrual* sesuai dengan Lampiran I PP Nomor 71 tahun 2010 dalam kerangka konseptual paragraf 28 terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL), Neraca, Laporan Operasional (LO), Laporan Arus Kas (LAK), Laporan Perubahan

Ekuitas (LPE), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Laporan keuangan yang masih menggunakan basis *cash toward accrual* sesuai dengan Lampiran II PP Nomor 71 tahun 2010 dalam kerangka konseptual paragraf 25 terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas (LAK), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Persediaan

Menurut PP Nomor 71 tahun 2010 pada PSAP Nomor 05 paragraf 4, persediaan adalah aset lancar dalam bentuk barang atau perlengkapan yang dimaksudkan untuk mendukung kegiatan operasional pemerintah, dan barang-barang yang dimaksudkan untuk dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat.

Kieso et al. (2011:408) mendefinisikan persediaan sebagai berikut: *"Inventories are asset items that a company holds for sale in the ordinary course of business, or goods that it will use or consume in the production of goods to be sold"*.

Definisi persediaan menurut Kieso mengandung makna bahwa seluruh aset milik perusahaan yang disimpan untuk dijual kembali maupun dipergunakan dalam proses produksi sehingga menghasilkan barang yang akan dijual kembali merupakan barang persediaan. Persediaan merupakan seluruh aset yang disimpan dalam waktu yang tidak terlalu lama dan akan segera dikeluarkan dari gudang sehingga sifatnya merupakan barang yang tidak dapat bertahan lama.

Persediaan merupakan salah satu aktiva lancar yang biasanya jumlahnya relatif besar. Persediaan merupakan barang berwujud yang tersedia untuk dijual (barang dagangan/barang jadi), masih dalam proses produksi untuk diselesaikan kemudian dijual (barang dalam proses/pengolahan), dan akan digunakan untuk produksi barang-barang jadi yang akan dijual

(bahan baku dan bahan pembantu) dalam rangka kegiatan usaha normal perusahaan (Halim, 1997) dan aset lancar merupakan aset yang memiliki masa manfaat satu tahun atau 12 (dua belas) bulan (Sumini, 2014).

Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Menurut Chariri & Ghazali (2003) pengungkapan (*disclosure*) dapat dikelompokkan menjadi 2 macam:

- a) Pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*), yaitu pengungkapan tentang informasi yang diharuskan oleh peraturan yang ditetapkan oleh badan otoritas. Untuk pemerintahan di Indonesia, pengungkapan informasi dalam laporan keuangan diatur dalam PP Nomor 71 Tahun 2010.
- b) Pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*), yaitu informasi yang tidak diwajibkan oleh suatu peraturan yang berlaku, tetapi diungkapkan oleh entitas karena dianggap relevan dengan kebutuhan pemakai.

Halim & Kusufi (2013) menyatakan bahwa kesalahpahaman dalam membaca laporan keuangan dapat saja terjadi. Hal ini dikarenakan perbedaan persepsi pembaca dengan isi kandungan informasi laporan keuangan. Untuk itu, diperlukan pembahasan umum dan referensi ke pos-pos laporan keuangan menjadi penting bagi pembaca laporan keuangan. Untuk menghindari kesalahpahaman, laporan keuangan harus disertai dengan CaLK yang berisi informasi yang dapat memudahkan pengguna dalam memahami laporan keuangan.

Sesuai dengan PSAP Nomor 04 paragraf 12 bahwa CaLK harus disajikan secara sistematis. Setiap pos dalam Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Operasional dan Laporan Arus Kas dapat mempunyai referensi silang dengan informasi terkait dalam CaLK. PSAP Nomor 04 Paragraf 14 huruf (d), huruf (e), huruf (f), dan huruf (g) menyebutkan bahwa dalam

rangka pengungkapan yang memadai, CaLK mengungkapkan hal-hal sebagai berikut:

- a) Informasi tentang dasar penyajian laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya.
- b) Rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan.
- c) Informasi yang diharuskan oleh PSAP yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan
- d) Informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.

PSAP Nomor 04 paragraf 58 menyatakan bahwa CaLK harus menyajikan informasi yang diharuskan dan dianjurkan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan lainnya serta pengungkapan-pengungkapan lain yang diperlukan untuk penyajian wajar atas laporan keuangan, seperti kewajiban kontinjensi dan komitmen-komitmen lain. Pengungkapan informasi dalam CaLK harus dapat memberikan informasi lain yang belum disajikan dalam bagian lain laporan keuangan. PSAP Nomor 04 paragraf 61 menyebutkan CaLK juga harus mengungkapkan informasi yang bila tidak diungkapkan akan menyesatkan bagi pembaca laporan.

Pengungkapan persediaan untuk LKPD yang telah menggunakan basis *accrual* sesuai dengan Lampiran I PP Nomor 71 Tahun 2010 pada PSAP Nomor 05 di paragraf 26 yang menyebutkan laporan keuangan mengungkapkan:

- a) Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan;
- b) Penjelasan lebih lanjut persediaan seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, barang atau perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi, barang yang disimpan untuk dijual

atau diserahkan kepada masyarakat, dan barang yang masih dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat; dan

- c) Jenis, jumlah, dan nilai persediaan dalam kondisi rusak atau usang.

Pengungkapan persediaan untuk LKPD yang menggunakan basis *cash toward accrual* sesuai dengan Lampiran II PP Nomor 71 Tahun 2010 pada PSAP Nomor 05 di paragraf 25 yang menyebutkan laporan keuangan mengungkapkan:

- a) Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan;
- b) Penjelasan lebih lanjut persediaan seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, barang atau perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi, barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, dan barang yang masih dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat; dan
- c) Kondisi persediaan.

Penelitian Terdahulu

Ryan et al. (2002) meneliti tentang tingkat akuntabilitas pengungkapan oleh pemerintah daerah di Negara Bagian Queensland, Australia. Data yang digunakan adalah laporan tahunan 36 pemerintah daerah tahun 1997-1999. Metoda yang digunakan untuk mengukur tingkat pengungkapan menggunakan *content analysis* dan indeks pengungkapan. *Content analysis* yaitu, suatu teknik yang digunakan dengan mengkodekan isi atau bagian teks yang tertulis ke dalam kriteria yang telah dipilih, sedangkan indeks pengungkapan yaitu menghitung skor indeks luasnya pengungkapan bagian tertentu dari laporan yang telah dipilih sebelumnya (Ryan et al., 2002). Hasil penelitian tersebut menyimpulkan bahwa tingkat pengungkapan pemerintah daerah di Queensland dalam kurun waktu tahun 1997-1999 mengalami kenaikan,

namun secara keseluruhan tingkat pengungkapan masih rendah dan belum memenuhi kriteria yang ditetapkan.

Lesmana (2010) meneliti tentang pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib di Indonesia. Data yang digunakan adalah 79 LKPD kabupaten/kota tahun 2007 di Indonesia dengan opini WTP dan WDP. Alat analisis yang digunakan adalah regresi berganda dengan pendekatan penelitian kuantitatif. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa tingkat pengungkapan wajib LKPD di Indonesia masih rendah, dengan nilai rata-rata pengungkapan sebesar 22%.

Fitri (2011) melakukan penelitian tentang tingkat pengungkapan LKPD di Sumatra Barat. Data yang digunakan adalah LKPD yang mendapat opini WTP, WDP, dan TMP masing-masing 2 LKPD. Alat analisis yang digunakan adalah *quantitative content analysis* yaitu menggunakan teknik *symbol coding* dengan mencatat pesan dan lambang secara sistematis dan kemudian diberi interpretasi, pendekatan penelitian yang digunakan adalah studi eksploratif. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa tidak terdapat perbedaan pengungkapan antara LKPD yang mendapat opini WTP, WDP, maupun TMP.

Suhardjanto & Yulianingtyas (2011) melakukan penelitian tentang pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap pengungkapan wajib dalam LKPD. Data yang digunakan adalah 51 LKPD kabupaten/kota tahun 2007 di Indonesia. Alat analisis yang digunakan adalah regresi berganda dengan pendekatan penelitian kuantitatif. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa nilai rata-rata pengungkapan wajib dalam LKPD di Indonesia masih rendah dengan rata-rata sebesar 30,85%.

Hilmi & Martani (2012) meneliti tentang faktor-faktor eksternal yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. Data yang digunakan adalah laporan keuangan 29 pemerintah provinsi

selama 4 tahun (2006-2009) sehingga total terdapat 116 laporan keuangan. Pendekatan penelitian yang digunakan adalah statistik deskriptif dengan alat analisis uji regresi. Hasil penelitian menyimpulkan tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi masih rendah dengan rata-rata sebesar 44,56%.

Keterbatasan penelitian sebelumnya, seperti Lesmana (2010), Suhardjanto & Yulianingtyas (2011), Fitri (2011), dan Hilmi & Martani (2012) adalah data LKPD yang digunakan sudah cukup lama sehingga belum menggambarkan kondisi terkini praktik pengungkapan LKPD di Indonesia. Penelitian ini menggunakan data LKPD kabupaten/kota di Jawa terbaru, yaitu LKPD tahun 2014. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian Lesmana (2010), Suhardjanto & Yulianingtyas (2011), serta Hilmi & Martani (2012) yaitu dalam penelitian ini, peneliti akan menganalisis satu variabel, yaitu tingkat pengungkapan dengan membandingkan tingkat pengungkapan pada akun dalam neraca, yaitu akun persediaan dengan kriteria sesuai SAP. Perbedaan dengan penelitian Fitri (2011), pada penelitian ini menggunakan teknik deskriptif persentase untuk menghitung tingkat pengungkapan akun persediaan serta perbedaan tingkat pengungkapan LKPD yang mendapat opini WTP dan selain WTP.

3. Metode Penelitian

Pemilihan dan Pengumpulan Data

Penelitian ini mengambil objek seluruh LKPD kabupaten/kota di Jawa pada tahun 2014. Masih rendahnya kemampuan SDM penyusun LKPD kabupaten/kota dibandingkan dengan SDM penyusun LKPD provinsi menjadi pertimbangan dalam penentuan sampel penelitian. Rentang kendali yang cukup jauh antara pemerintah pusat sebagai pembuat regulasi dengan kabupaten/kota dibandingkan antara pemerintah pusat dengan pemerintah provinsi juga menjadi salah satu pertimbangan

penentuan sampel penelitian. Pemilihan objek penelitian menggunakan metoda *purposive sampling*, yaitu teknik pengambilan sampel sumber data dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono, 2009). Pertimbangan pengambilan sampel berdasarkan kriteria:

- a) Kemudahan mendapatkan akses data;
- b) Jumlah kabupaten/kota relatif banyak dan karakteristik kabupaten/kota relatif sama sehingga dapat diperbandingkan (Lesmana, 2010);
- c) Berdasarkan IHPS I Tahun 2015 BPK RI LKPD Kabupaten/kota tahun 2014 memiliki persentase opini WTP lebih rendah daripada LKPD Provinsi;
- d) Beberapa kabupaten/kota di Jawa mendapat pengecualian dalam LKPD tahun 2014 pada akun persediaan menurut IHPS I Tahun 2015 BPK RI; dan
- e) Seluruh LKPD di Jawa tahun 2014 telah selesai diaudit dan mendapat opini dari BPK RI.

Pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan teknik dokumentasi. Menurut Creswell (2014), selama proses penelitian, peneliti dapat mengumpulkan dokumen-dokumen kualitatif berupa dokumen publik (seperti koran, makalah, laporan kantor) ataupun dokumen privat (seperti buku harian, surat, e-mail). Data penelitian ini berasal dari data sekunder, yaitu Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK RI atas LKPD di Jawa pada tahun 2014 sejumlah 113 LKPD kabupaten/kota. Bagian LKPD yang akan diteliti dan dianalisis meliputi akun persediaan di neraca dan penjelasan atau pengungkapan atas jumlah akun persediaan di CaLK, lingkup pengungkapan akun persediaan yang dianalisis merupakan pengungkapan di tingkat Pemda. Data sekunder kedua adalah peraturan terkait yang digunakan sebagai pembanding, yaitu PSAP Nomor 05 tentang kriteria kecukupan pengungkapan persediaan.

Metode Analisis Data

Analisis data menggunakan teknik deskriptif persentase. Ritonga (2010) menyatakan bahwa teknik deskriptif persentase merupakan teknik untuk menghitung tingkat kesesuaian dengan membuat persentase dari data yang ada, kemudian dideskripsikan. Penghitungan dilakukan dengan membagi total nilai yang diperoleh dengan total kriteria dikali 100%.

$$\text{Tingkat kesesuaian} = (\text{Total nilai yang diperoleh} / \text{Total kriteria}) \times 100\%$$

Langkah-langkah dalam melakukan teknik deskriptif persentase untuk menentukan tingkat kesesuaian pengungkapan persediaan adalah:

- a) Menentukan aspek pengungkapan akun persediaan yang akan dianalisis sesuai dengan amanat dalam PSAP Nomor 05. Aspek pengungkapan akun persediaan yang ditetapkan merupakan aspek pengungkapan akun persediaan di lingkup Pemda. Penelitian ini menetapkan 5 aspek kecukupan tingkat pengungkapan akun persediaan untuk LKPD yang menggunakan basis *cash toward accrual* maupun LKPD dengan basis *accrual* menurut Ritonga & Suhartono (2012), yaitu:
 - Pengungkapan metoda penilaian persediaan (FIFO, rata-rata tertimbang, harga pembelian terakhir).
 - Pengungkapan sistem pencatatan persediaan (*perpetual* atau *periodik*).
 - Pengungkapan maksud penggunaan persediaan.
 - Pengungkapan rincian jumlah persediaan per SKPD.
 - Pengungkapan rincian jenis, jumlah dan nilai persediaan (kondisi rusak atau usang).
- b) Menentukan kriteria pengungkapan akun persediaan sesuai ketentuan dalam PSAP atas masing-masing aspek yang telah ditetapkan, yaitu:
 - Lampiran I PP No.71/2010 pada PSAP

Nomor 05 paragraf 26 huruf a menyebutkan bahwa laporan keuangan mengungkapkan kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan.

–Lampiran I PP No.71/2010 pada PSAP Nomor 05 paragraf 26 huruf b menyebutkan bahwa laporan keuangan mengungkapkan penjelasan lebih lanjut persediaan seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, barang atau perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi, barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, dan barang yang masih dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat.

–Lampiran I PP No.71/2010 pada PSAP Nomor 05 paragraf 26 huruf c menyebutkan bahwa laporan keuangan mengungkapkan jenis, jumlah, dan nilai persediaan dalam kondisi rusak atau usang.

- c) Mencari fakta pengungkapan akun persediaan dalam LKPD untuk masing-masing aspek yang dianalisis dengan melakukan revidi CaLK.
- d) Memberikan nilai/skor kesesuaian antara aspek dan kriteria dengan fakta yang ditemukan, skor 1 diberikan apabila aspek atau kriteria ditemukan dalam fakta dan skor 0 diberikan apabila aspek atau kriteria tidak dijumpai dalam fakta.
- e) Menjumlahkan total skor yang diperoleh masing-masing LKPD dan memindahkan ke dalam kertas kerja rekapitulasi pengungkapan persediaan.

- f) Menghitung median persentase tingkat pengungkapan persediaan dengan menghitung nilai tengah antara pengungkapan persediaan terendah dengan pengungkapan persediaan tertinggi.
- g) Menghitung rata-rata persentase tingkat pengungkapan persediaan dengan membandingkan total skor yang diperoleh dengan total skor maksimal dikalikan 100%.
- h) Menghitung distribusi skor yang diperoleh dalam kertas kerja rekapitulasi pengungkapan persediaan.
- i) Memberikan deskripsi dan interpretasi dari skor persentase tingkat pengungkapan persediaan yang diperoleh.
- j) Menggunakan uji statistik untuk mendeskripsikan perbedaan tingkat pengungkapan persediaan antara LKPD dengan opini WTP dan selain WTP.

4. Hasil Penelitian dan Pembahasan

Pengungkapan Akun Persediaan dalam LKPD di Jawa

Berdasarkan hasil perhitungan menggunakan teknik deskriptif persentase, tidak ada LKPD kabupaten/kota di Jawa tahun 2014 yang memiliki tingkat pengungkapan persediaan sebesar 100%, namun hanya sebesar 40,35%. Distribusi data tingkat pengungkapan persediaan dalam LKPD di Jawa adalah tidak normal dengan Z sebesar 2,321 ($\text{sig} < 0,05$). Presentase tingkat pengungkapan tersebut meningkat apabila dibandingkan dengan penelitian Lesmana (2010) yang memperoleh rata-rata pengungkapan sebesar 22% maupun penelitian Suhardjanto & Yulianingtyas (2011) yang memperoleh rata-rata pengungkapan sebesar 30,85%.

Tabel 1
Tingkat Pengungkapan Akun Persediaan LKPD di Jawa Tahun 2014

No	Tingkat Pengungkapan Akun Persediaan	Jumlah LKPD
1.	80,00%	2
2.	60,00%	39
3.	40,00%	42
4.	20,00%	21
5.	0,00%	9
TOTAL		113

Tingkat pengungkapan akun persediaan tertinggi sebesar 80,00% diperoleh oleh Kota Semarang di Provinsi Jawa Tengah dan Kabupaten Jember di Provinsi Jawa Timur. Tahun 2014 LKPD Kota Semarang telah menerapkan basis *accrual* dan mendapatkan opini WDP dari BPK RI. Kota Semarang dalam menyajikan pengungkapan akun persediaan di CaLK telah memenuhi 4 kriteria dari 5 kriteria yang telah ditentukan untuk LKPD. Kriteria pengungkapan akun persediaan yang belum terpenuhi oleh Kota Semarang adalah pengungkapan maksud penggunaan persediaan. Tahun 2014 LKPD Kabupaten Jember mendapatkan opini WDP dari BPK RI. Kabupaten Jember dalam penyajian

pengungkapan akun persediaan di CaLK telah memenuhi 4 kriteria dari 5 kriteria yang telah ditentukan. Kriteria pengungkapan akun persediaan yang belum disajikan di CaLK Kabupaten Jember adalah pengungkapan maksud penggunaan persediaan.

Tingkat pengungkapan akun persediaan terendah diperoleh oleh 9 LKPD, dengan tingkat pengungkapan sebesar 0,00% yang berarti LKPD tersebut belum memenuhi keseluruhan kriteria yang telah ditetapkan oleh PSAP Nomor 05 dalam pengungkapan persediaan. Rincian LKPD dengan tingkat pengungkapan akun persediaan terendah akan ditampilkan dalam tabel 2 dibawah ini.

Tabel 2
LKPD Dengan Tingkat Pengungkapan Akun Persediaan Terendah

No	Pemerintah Daerah	Opini LKPD	Pengungkapan Akun Persediaan (%)
1	Kabupaten Banjarnegara	WTP	0,00
2	Kabupaten Demak	WDP	0,00
3	Kabupaten Purbalingga	WDP	0,00
4	Kabupaten Sukoharjo	WDP	0,00
5	Kabupaten Tegal	WDP	0,00
6	Kabupaten Wonogiri	WDP	0,00
7	Kabupaten Bangkalan	WDP	0,00
8	Kabupaten Kediri	WDP	0,00
9	Kabupaten Madiun	WTP	0,00

Aspek pengungkapan sistem pencatatan persediaan sesuai PSAP Nomor 05 paragraf 26 huruf a hampir selalu ada dan diungkapkan dalam LKPD di Jawa. Terdapat 81 LKPD yang mengungkapkan sistem pencatatan persediaan di CaLK.

Aspek maksud penggunaan persediaan yang sesuai dengan PSAP Nomor 05 paragraf 26 huruf b merupakan aspek yang paling jarang diungkapkan dalam LKPD di Jawa. Berdasarkan data yang dikumpulkan hanya 2 LKPD yang mengungkapkan maksud penggunaan persediaan dalam CaLK.

Perbedaan Pengungkapan Akun Persediaan dalam LKPD di Jawa yang Mendapat Opini WTP, WDP dan TMP.

Pengungkapan akun persediaan tertinggi diperoleh oleh LKPD dengan opini WDP dan terdapat LKPD dengan pengungkapan akun persediaan terendah memperoleh opini WTP.

Terdapat LKPD dengan opini WTP maupun selain WTP dengan tingkat pengungkapan akun persediaan yang sama. Rincian tingkat pengungkapan akun persediaan berdasarkan opini yang diperoleh LKPD akan ditampilkan dalam tabel 3 berikut ini.

Tabel 3

Tingkat Pengungkapan Akun Persediaan Berdasarkan Opini

No	Tingkat Pengungkapan Akun Persediaan	Opini LKPD			Jumlah
		WTP	WDP	TMP	
1.	80,00%	-	2	-	2
2.	60,00%	20	18	1	39
3.	40,00%	23	18	1	42
4.	20,00%	11	10	-	21
5.	0,00%	2	7	-	9
TOTAL		56	55	2	113

Secara keseluruhan tidak terdapat perbedaan pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa yang mendapat opini WTP, WDP, maupun TMP. Berdasarkan uji *Mann Whitney* yang dilakukan, untuk LKPD dengan opini WTP dan WDP memiliki Z sebesar -0,716 (sig = 0,474), karena sig > 0,05 maka dapat dikatakan bahwa tidak terdapat perbedaan tingkat pengungkapan persediaan antara LKPD dengan opini WTP dan WDP. LKPD dengan opini WTP dan TMP memiliki Z sebesar -0,661 (sig = 0,509), karena sig > 0,05 maka dapat dikatakan bahwa tidak terdapat perbedaan tingkat pengungkapan persediaan antara LKPD dengan opini WTP dan TMP. LKPD dengan opini WDP dan TMP memiliki Z sebesar -0,745 (sig = 0,456), karena sig > 0,05, maka dapat dikatakan bahwa tidak terdapat perbedaan tingkat pengungkapan persediaan antara LKPD dengan opini WDP dan TMP.

Pengungkapan Akun Persediaan Untuk Setiap Aspek

Penelitian ini menetapkan 5 aspek dalam kecukupan tingkat pengungkapan akun persediaan untuk LKPD dengan basis *accrual* maupun *cash toward accrual*, menurut Ritonga

& Suhartono (2012), seluruh aspek pengukuran kecukupan pengungkapan akun persediaan tersebut mengacu kepada kriteria yang terdapat di dalam lampiran I PP No.71 tahun 2010 pada PSAP Nomor 05 paragraf 26.

Pengungkapan Metode Penilaian Persediaan (FIFO, Rata-Rata Tertimbang, Harga Pembelian Terakhir)

Pengungkapan aspek metode penilaian persediaan mengacu pada kriteria pengungkapan kebijakan akuntansi yang terdapat dalam PSAP Nomor 05 paragraf 26 huruf a. Tingkat pengungkapan penilaian persediaan dalam LKPD di Jawa tahun 2014 sebesar 64,60% atau dari 113 LKPD yang seharusnya mengungkapkan kebijakan akuntansi mengenai metode penilaian persediaan, hanya 73 LKPD yang telah mengungkapkan dalam CaLK. Empat puluh LKPD belum mencantumkan kebijakan akuntansi mengenai metode penilaian persediaan dalam CaLK. Dua puluh LKPD yang tidak mengungkapkan kebijakan akuntansi mengenai metode penilaian persediaan mendapat opini WTP dan 20 LKPD mendapat opini WDP. Kondisi ini seharusnya tidak terjadi karena salah satu kriteria pemberian opini WTP adalah adanya kecukupan pengungkapan dalam CaLK

LKPD. Tidak adanya pengungkapan mengenai metode penilaian persediaan yang digunakan menjadi salah satu pengecualian yang seharusnya dipertimbangkan dalam pemberian opini oleh pemeriksa. Setiap Pemda memiliki kebijakan akuntansi yang tertuang dalam Peraturan Kepala Daerah. Kebijakan akuntansi Pemda biasanya menyadur dari peraturan perundangan di atasnya termasuk SAP, sehingga dalam kebijakan akuntansi Pemda tentunya memuat pengungkapan metode penilaian persediaan. CaLK Pemda mengutip sebagian isi dari kebijakan akuntansi masing-masing sehingga dimungkinkan adanya bagian-bagian penting dalam kebijakan akuntansi yang seharusnya masuk dalam CaLK tidak dicantumkan begitu pula sebaliknya.

Pengungkapan Sistem Pencatatan Persediaan (Perpetual atau Periodik)

Pengungkapan aspek sistem pencatatan persediaan mengacu pada kriteria pengungkapan kebijakan akuntansi yang terdapat dalam PSAP Nomor 05 paragraf 26 huruf a. Tingkat pengungkapan sistem pencatatan persediaan dalam LKPD di Jawa tahun 2014 sebesar 71,68% atau dari 113 LKPD yang seharusnya mengungkapkan mengenai sistem pencatatan persediaan, terdapat 81 LKPD yang telah mengungkapkan dalam CaLK. Tiga puluh dua LKPD belum mencantumkan kebijakan akuntansi mengenai sistem pencatatan persediaan dalam CaLK. Tiga belas LKPD yang tidak mengungkapkan kebijakan akuntansi mengenai sistem pencatatan persediaan mendapat opini WTP dan 19 LKPD mendapat opini WDP. Kondisi ini seharusnya tidak terjadi karena salah satu kriteria pemberian opini WTP adalah adanya kecukupan pengungkapan dalam CaLK LKPD. Tidak adanya pengungkapan mengenai sistem pencatatan persediaan yang digunakan menjadi salah satu pengecualian yang seharusnya dipertimbangkan dalam pemberian opini oleh pemeriksa. Setiap Pemda memiliki

kebijakan akuntansi yang tertuang dalam Peraturan Kepala Daerah. Kebijakan akuntansi Pemda biasanya menyadur dari peraturan perundangan di atasnya termasuk SAP, sehingga dalam kebijakan akuntansi Pemda tentunya memuat pengungkapan sistem pencatatan persediaan. CaLK Pemda mengutip sebagian isi dari kebijakan akuntansi masing-masing sehingga dimungkinkan adanya bagian-bagian penting dalam kebijakan akuntansi yang seharusnya masuk dalam CaLK tidak dicantumkan begitu pula sebaliknya.

Pengungkapan Maksud Penggunaan Persediaan

Pengungkapan aspek maksud penggunaan persediaan mengacu pada kriteria pengungkapan penjelasan lebih lanjut persediaan yang terdapat dalam PSAP Nomor 05 paragraf 26 huruf b. Tingkat pengungkapan maksud penggunaan persediaan dalam LKPD di Jawa tahun 2014 sebesar 1,77% atau dari 113 LKPD yang seharusnya mengungkapkan mengenai maksud penggunaan, hanya 2 LKPD yang telah mengungkapkan dalam CaLK, yaitu LKPD Kabupaten Bondowoso yang mendapat opini WTP dan LKPD Kabupaten Gresik yang mendapat opini WDP dari BPK RI. Seratus sebelas LKPD belum mencantumkan penjelasan lebih lanjut mengenai maksud penggunaan persediaan dalam CaLK. Lima puluh lima LKPD yang tidak mengungkapkan penjelasan lebih lanjut mengenai peruntukan persediaan mendapat opini WTP, 54 LKPD mendapat opini WDP dan 2 LKPD mendapat TMP.

Setiap Pemda memiliki kebijakan akuntansi yang tertuang dalam Peraturan Kepala Daerah. Kebijakan akuntansi Pemda biasanya menyadur dari peraturan perundangan di atasnya termasuk SAP, sehingga dalam kebijakan akuntansi Pemda tentunya memuat pengungkapan maksud penggunaan persediaan. Rendahnya Pemda yang mengungkapkan maksud penggunaan persediaan dalam CaLK juga mengindikasikan kebijakan

akuntansinya belum mengatur pengungkapan maksud penggunaan persediaan. Kondisi ini seharusnya menjadi perhatian oleh pemeriksa sebagai salah satu pengecualian dalam pertimbangan pemberian opini.

Pengungkapan Rincian Jumlah Persediaan per SKPD

Pengungkapan aspek rincian jumlah persediaan per SKPD mengacu pada kriteria pengungkapan penjelasan lebih lanjut persediaan yang terdapat dalam PSAP Nomor 05 paragraf 26 huruf b. Tingkat pengungkapan jumlah persediaan per SKPD dalam LKPD di Jawa tahun 2014 sebesar 57,52% atau dari 113 LKPD yang seharusnya mengungkapkan mengenai rincian jumlah persediaan per SKPD, terdapat 65 LKPD yang telah mengungkapkan dalam CaLK. Empat puluh delapan LKPD belum mencantumkan penjelasan lebih lanjut mengenai rincian jumlah persediaan per SKPD dalam CaLK. Dua puluh tiga LKPD yang tidak mengungkapkan penjelasan lebih lanjut mengenai pengungkapan rincian jumlah persediaan per SKPD mendapat opini WTP, 24 LKPD mendapat opini WDP dan 1 LKPD mendapat TMP. Kondisi ini menunjukkan bahwa pemeriksa memang belum benar-benar mempertimbangkan kecukupan pengungkapan sebagai salah satu syarat pemberian opini WTP, selain itu penyusun CaLK masing-masing Pemda belum memahami ketentuan dalam SAP dan dimungkinkan belum diatur dalam kebijakan akuntansi masing-masing.

Pengungkapan Rincian Jenis, Jumlah, dan Nilai Persediaan (Kondisi Rusak atau Usang)

Pengungkapan rincian jenis, jumlah, dan nilai persediaan (kondisi rusak atau usang) mengacu pada kriteria pengungkapan kondisi persediaan yang terdapat dalam PSAP Nomor 05 paragraf 26 huruf c. Tingkat pengungkapan rincian jenis, jumlah, dan nilai persediaan (kondisi rusak atau usang) dalam LKPD di Jawa tahun 2014 sebesar 5,31% atau dari 113

LKPD yang seharusnya mengungkapkan mengenai rincian jenis, jumlah, dan nilai persediaan (kondisi rusak atau usang), hanya 6 LKPD yang telah mengungkapkan dalam CaLK, yaitu LKPD Kota Semarang yang mendapat opini WDP, LKPD Kabupaten Bondowoso yang mendapat opini WDP, LKPD Kabupaten Jember yang mendapat opini WDP, LKPD Kabupaten Pasuruan yang mendapat opini WTP, LKPD Kabupaten Ponorogo yang mendapat opini WTP, dan LKPD Kota Madiun yang mendapat opini WTP. Seratus tujuh LKPD belum mencantumkan mengenai rincian jenis, jumlah, dan nilai persediaan (kondisi rusak atau usang) dalam CaLK. Lima puluh dua LKPD yang tidak mengungkapkan rincian jenis, jumlah, dan nilai persediaan (kondisi rusak atau usang) mendapat opini WTP, 53 LKPD mendapat opini WDP dan 2 LKPD mendapat TMP. Setiap Pemda memiliki kebijakan akuntansi yang tertuang dalam Peraturan Kepala Daerah. Kebijakan akuntansi Pemda biasanya menyadur dari peraturan perundangan di atasnya termasuk SAP, sehingga dalam kebijakan akuntansi Pemda tentunya memuat pengungkapan rincian jenis, jumlah, dan nilai persediaan (kondisi rusak atau usang). Rendahnya Pemda yang mengungkapkan rincian jenis, jumlah, dan nilai persediaan (kondisi rusak atau usang) dalam CaLK juga mengindikasikan kebijakan akuntansinya belum mengatur pengungkapan rincian jenis, jumlah, dan nilai persediaan (kondisi rusak atau usang). Kondisi ini seharusnya menjadi perhatian oleh pemeriksa sebagai salah satu pengecualian dalam pertimbangan pemberian opini.

5. Kesimpulan, Keterbatasan dan Saran

Berdasarkan pembahasan yang telah diuraikan pada bagian sebelumnya, maka dapat disimpulkan bahwa tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa masih rendah dan belum sesuai dengan PSAP Nomor 05 paragraf 26, karena tidak ada LKPD dengan tingkat pengungkapan persediaan yang

memenuhi seluruh kriteria yang telah ditetapkan sesuai ketentuan. Tingkat pengungkapan persediaan LKPD di Jawa sebesar 40,35%. Tingkat pengungkapan persediaan tertinggi sebesar 80,00% diperoleh oleh 2 LKPD dengan opini WDP serta pengungkapan persediaan terendah sebesar 0,00% yang diperoleh oleh 9 LKPD, terdiri dari 2 LKPD dengan opini WTP dan 7 LKPD dengan opini WDP.

Tidak ada perbedaan tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa, baik LKPD yang mendapat opini WTP, opini WDP, maupun *disclaimer*/TMP. Kecukupan pengungkapan terkait dengan persediaan belum menjadi pertimbangan oleh pemeriksa (Auditor BPK) dalam pemberian opini WTP, serta adanya indikasi penyusun CaLK belum memahami ketentuan pengungkapan persediaan sesuai dengan SAP dan kebijakan akuntansi beberapa Pemda belum secara rinci mengatur tentang pengungkapan persediaan sesuai SAP.

Tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa yang belum sesuai dengan PSAP Nomor 05 membawa implikasi perlu dilakukannya perbaikan terhadap penyajian pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa sesuai dengan PSAP Nomor 05. Perbaikan penyajian pengungkapan akun persediaan dapat dilakukan dengan:

- a) Mengungkapkan kriteria kebijakan akuntansi dalam CaLK dengan mencantumkan kebijakan metode penilaian persediaan dan sistem pencatatan yang digunakan oleh Pemda. Metoda penilaian persediaan yang digunakan oleh Pemda dapat berupa metoda FIFO, rata-rata tertimbang, atau harga perolehan terakhir. Sistem pencatatan persediaan yang digunakan oleh Pemda dapat berupa perpetual atau periodik.
- b) Mengungkapkan maksud penggunaan persediaan dalam CaLK dengan mencantumkan penjelasan lebih lanjut persediaan, seperti persediaan yang akan digunakan dalam pelayanan kepada masyarakat, persediaan yang akan digunakan dalam proses produksi, persediaan yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, atau persediaan dalam proses produksi untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat.
- c) Mengungkapkan rincian jumlah persediaan per SKPD dalam CaLK dengan mencantumkan penjelasan lebih lanjut tentang rincian SKPD yang memiliki saldo persediaan.
- d) Mengungkapkan rincian jenis, jumlah dan nilai persediaan dalam kondisi rusak atau usang dalam CaLK dengan mencantumkan kondisi persediaan yang rusak maupun usang dilengkapi dengan jenis maupun jumlah serta nilai persediaan.
- e) Contoh ilustrasi pengungkapan persediaan sesuai dengan PSAP Nomor 05 akan ditampilkan dalam gambar 1 dibawah ini.

PERSEDIAAN

1. Seluruh persediaan pemda “ABC” dinilai menggunakan metoda FIFO dengan sistem pencatatan *perpetual*.
2. Berdasarkan penilaian dan pencatatan yang telah dilakukan, maka persediaan pemda “ABC” per 31 Desember 20XX sejumlah Rp900.000.000,00 (sembilan ratus juta rupiah) yang terdapat pada beberapa SKPD, yaitu:

No	SKPD	Jumlah
1).	Dinas Pendidikan	Rp100.000.000,00
2).	Dinas Kesehatan	Rp250.000.000,00
3).		

3. Persediaan pemda “ABC” per 31 Desember 20XX akan digunakan dalam pelayanan kepada masyarakat, digunakan dalam proses produksi, serta disimpan untuk diserahkan kepada masyarakat.
4. Persediaan pemda “ABC” sejumlah Rp890.000.000,00 (delapan ratus sembilan puluh juta rupiah) dalam kondisi baik, sedangkan persediaan sejumlah Rp10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah) dalam kondisi rusak atau usang dan belum dilakukan penghapusan, tersebar pada beberapa SKPD, yaitu:

No	SKPD	Jenis	Jumlah	Keterangan
1)	Dinas Pasar	Karcis retribusi	Rp500.000,00	rusak
2)	Dinas Kependudukan	Blangko KTP	Rp750.000,00	usang
3)				

Gambar 1

Ilustrasi Pengungkapan Persediaan Tingkat Pemda Sesuai PSAP Nomor 05

Terdapat keterbatasan dalam penelitian ini yaitu penelitian ini berfokus pada kecukupan tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa, oleh karena itu hasil penelitian ini tidak dapat digeneralisasi pada seluruh LKPD di Indonesia. Peneliti selanjutnya dapat menambahkan objek penelitian pada seluruh LKPD di Indonesia atau melakukan penelitian kecukupan tingkat pengungkapan untuk akun-akun yang lain di dalam neraca Pemda. Penelitian ini menggunakan satu teknik pengumpulan data, yaitu analisis data sekunder. Peneliti selanjutnya dapat menambahkan teknik pengumpulan data yang lain berupa wawancara maupun observasi

untuk mendapatkan hasil penelitian yang lebih mendalam. Data sekunder lain juga perlu ditambahkan berupa kebijakan akuntansi masing-masing pemda untuk memperkuat hasil penelitian selanjutnya.

Daftar Pustaka

- Antoro, S.D. (2015). *Akuntansi persediaan dalam SAIBA*. Artikel BPPK Diakses 19 Oktober 2015. <<http://www.bppk.kemenkeu.go.id/publikasi/artikel/147-artikel-anggaran-dan-perbendaharaan/21155-akuntansi-persediaan-dalam-saiba>>.
- Chariri, A. & Ghazali, I. (2003). *Teori akuntansi*.

- Semarang: BP Undip.
- Creswell, J.W. (2014). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*. 4th Edition. California: Sage Publications.
- Fitri, S.A. (2011). *Analisis tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah*. Hal 1-22. Padang: Jurnal Pasca Sarjana Universitas Andalas 3.
- Fuat, M. (2013). *Upaya pemerintah daerah memperoleh opini wajar tanpa pengecualian dari BPK RI*. Artikel Pusdiklatwas BPKP. Diakses 30 Januari 2016.<[http://pusdiklatwas.bpkp.go.id/asset/files/post/1070_a/upaya pemda-muh fuat.pdf](http://pusdiklatwas.bpkp.go.id/asset/files/post/1070_a/upaya_pemda-muh_fuat.pdf)>.
- Halim, A. (1997). *Akuntansi keuangan menengah (intermediate accounting)*. Edisi Ketiga, Cetakan Pertama. Yogyakarta: BPFE.
- Halim, A., Kusufi, S. (2013). *Akuntansi sektor publik: Dari anggaran hingga laporan keuangan dari pemerintah hingga tempat ibadah*. Jakarta: Salemba Empat.
- Hananto. (2007). *Akuntansi keuangan menengah*. Edisi Kedua Buku Satu. Yogyakarta: BPFE.
- Hilmi, A. Z & Martani, D. (2012). *Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi*. Hal 1-26. Banjarmasin: Jurnal Seminar Akuntansi 15.
- Kieso, D.E., Weygandt, J.J & Warfield, T.D. (2011). *Intermediate accounting volume 1, IFRS edition*. New Jersey: Wiley.
- Lesmana, S.I. (2010). *Pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib di indonesia*. Tesis Program Studi Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret. Surakarta.
- Munawir, H.S. (2008). *Auditing modern Buku I*. Edisi Kedua Cetakan Pertama. Yogyakarta: BPFE.
- Republik Indonesia. (2004). *Undang-undang nomor 15 tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Republik Indonesia. (2010). *Peraturan pemerintah nomor 71 tentang standar akuntansi pemerintahan*. Jakarta. Sekretariat Negara.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2015). *Ikhtisar hasil pemeriksaan semester I BPK RI tahun 2015*. Buku IHPS, 69-73.
- Ritonga, I.T. (2010). *Reviu laporan keuangan pemerintah daerah*. Yogyakarta: Lembaga Kajian Manajemen Pemerintahan Daerah.
- Ritonga, I.T. & Suhartono, E. (2012). *Akuntansi keuangan daerah*. Edisi I. Yogyakarta: Lembaga Kajian Manajemen Pemerintahan Daerah.
- Ryan, C., Stanley. T. & Nelson, M. (2002). *Accountability disclosures by queensland local government councils: 1997-1999*, 261-289. Melbourne: Journal Financial Accountability & Management Blackwell Publishers 18 (3).
- Sugiri, S. & Riyono, B.A. (2012). *Akuntansi pengantar I*. Edisi Kedelapan Cetakan Pertama. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Suhardjanto, D. & Yulianingtyas, R.R. (2011). *Pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap kepatuhan pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah*. Hal 1-94. Surakarta: Jurnal Akuntansi dan Auditing Universitas Sebelas Maret 8 (1).
- Sugiyono. (2009). *Metode penelitian kuantitatif kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Sumini. (2014). *Kebijakan Akuntansi Berbasis Akrua (KABA) untuk persediaan. Artikel BPPK*. Diakses 8 Mei 2017.<<http://www.bppk.kemenkeu.go.id/publikasi/artikel/149-artikel-kekayaan-negara-dan-perimbangan-keuangan/19960-kebijakan-akuntansi-berbasis-akrua-kaba-untuk-persediaan>>.
- Suwardjono. (2014). *Teori akuntansi: Perekrayaan pelaporan keuangan*. Edisi Ketiga. Yogyakarta: BPFE.