

Analisis Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Ditinjau dari Akun Persediaan di Sumatera

Putri Intan Permata Sari^{1*}, Suhairi², Nini Syofriyeni³

¹Pasca Sarjana Universitas Andalas, Limau Manis Pauh

^{2,3}Universitas Andalas, Limau Manis Pauh

Correspondence email: putriintanpermatasari82@gmail.com

Abstrak. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk melihat bagaimana persepsi BPK terhadap pengungkapan akun persediaan, menganalisis bagaimana pengungkapan akun persediaan dalam LKPD kab. & kota di Sumatera untuk tahun 2017 jika dibandingkan dengan kriteria pengungkapan yang terdapat pada PP 71 Th. 2010 PSAP No. 05, dan untuk melihat bagaimana perbedaan pengungkapan akun persediaan antara LKPD yang memperoleh opini WTP, WDP, dan TMP. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder berupa 154 LHP LKPD kab. & kota di Sumatera dan PP No. 71 Th. 2010 serta data primer berupa wawancara kepada tim pemeriksa di BPK. Pengolahan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah menggunakan metode *content analysis*. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa persepsi BPK terhadap LKPD yang melakukan pengungkapan persediaan yaitu masih terdapat masalah dengan kondisi yang berbeda-beda setiap LKPD. Selain itu, jumlah LKPD di Sumatera yang memiliki nilai persediaan yang signifikan terhadap total aset lancarnya adalah sebanyak 24 LKPD kab. & kota dengan rata-rata pengungkapan persediaan sebesar 54.17% diantaranya 22 LKPD memperoleh opini WTP dan 2 LKPD memperoleh opini WDP. Rata-rata pengungkapan akun persediaan pada LKPD kab. & kota di Sumatera pada tahun 2017 sebesar 55.38% atau dapat diartikan sudah cukup baik dengan persentase tertinggi sebesar 100.00% dan persentase terendah adalah sebesar 14.29%. Selain itu, antara LKPD yang memperoleh opini WTP, WDP, dan TMP di kab. & kota di Sumatera tidak terdapat perbedaan pengungkapan akun persediaan.

Kata Kunci: Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD); Pengungkapan; Persediaan; Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

Abstract. *This study attempts to analyze disclosure of inventories account in local government financial statement (LGFS) regencies and cities in Sumatera in the year 2017 on the disclosure in PP 71/2010 Government Accounting Standards Number 5, as well as perceive the difference disclosure of a build up in inventories account on LGFS that obtains unqualified opinion, qualified opinion, disclaimer opinion, and knowing how the perception of BPK toward the disclosure of an inventories account. The data used in this research as many as 154 regencies and the cities that has been audited by BPK. Secondary data was used in the study in the form of audit report LGFS and PP 71/2010 as well as the primary data in an interview to the auditor team in BPK that it is processed using a method of content analysis. The research results show that BPK perception of inventory account disclosure is that there are still problems in inventory disclosure carried out by regional governments with different cases. In addition, there were 24 LGFS that had significant inventory value on their total assets including 22 LGFS obtained unqualified opinion and 2 LGFS obtained qualified opinion with an average inventory disclosure of 54.17%, but still get records by examiner regarding administration of inadequate inventories. The disclosure of inventories account in LGFS regencies and cities in Sumatera years 2017 has been good enough with an average of 55,38% with the highest percentage of disclosure in 100,00% and the lowest is 14,29%. In addition, there is no difference in the disclosure of inventories account on LGFS that obtained unqualified opinion and besides unqualified opinion.*

Keywords: *Disclosure; Government Accounting Standards; Inventory; Local Government Financial Statement (LGFS)*

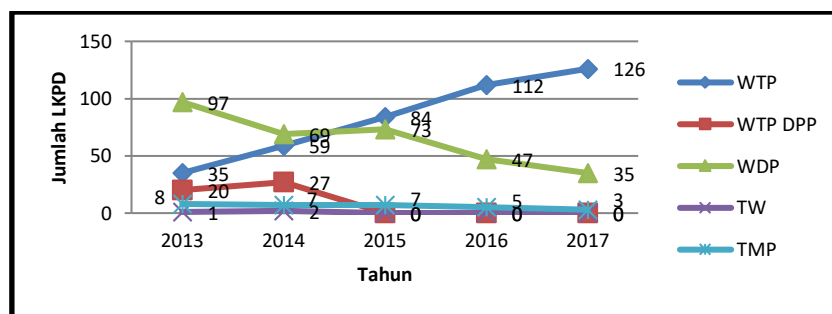
PENDAHULUAN

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) merupakan suatu bentuk pertanggungjawaban pemerintah kepada publik yang bertujuan untuk menyajikan informasi yang relevan serta tepat waktu agar dapat digunakan sebagai dasar pertanggungjawaban, penilaian kinerja pemerintah, dan sebagai alat pengambilan keputusan. Penyajian informasi di dalam laporan keuangan tersebut harus berkualitas dan dapat dipahami oleh pengguna sesuai dengan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Informasi yang disajikan tersebut juga harus disertai dengan pengungkapan yang cukup (*adequate disclosure*) yang dibutuhkan oleh pihak-pihak yang berkepentingan dan dapat diungkapkan di dalam CaLK atau pada lembar muka laporan keuangan. PP 71 Tahun 2010 lebih lanjut menjelaskan bahwa CaLK meliputi penjelasan dari setiap laporan keuangan dan juga informasi tentang kebijakan akuntansi, informasi lain yang harus diungkapkan di dalam SAP, dan ungkapan-ungkapan lainnya yang diperlukan untuk menghasilkan kewajaran dalam penyajian laporan keuangan. Sebagaimana yang diatur di dalam UU No. 15 Th. 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dimana salah satu kriteria penyajian informasi keuangan secara wajar di dalam laporan keuangan adalah kecukupan pengungkapan.

Penelitian mengenai pengungkapan LKPD telah dilakukan oleh beberapa peneliti, seperti penelitian yang dilakukan oleh Medynatul (2017) mengenai tingkat pengungkapan LKPD di Kab. Tanah Datar, Kota Padang Panjang, dan Kab. Lima Puluh Kota menyimpulkan bahwa tingkat pengungkapan sudah tergolong cukup luas dengan rata-rata pengungkapan masing-masing sebesar 72,1 persen, 61,3 persen, dan 59,92 persen. Selain itu, penelitian yang dilakukan oleh Haryadi et al. (2015) yang juga menyimpulkan bahwa tingkat pengungkapan laporan keuangan di Kab. Kuantan Singingi dan Kab. Kepulauan Meranti sudah baik artinya kedua LKPD tersebut telah mengungkapkan pengungkapan wajib dengan menyajikan Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Arus Kas (LAK), serta CaLK dan telah sesuai dengan SAP. Hal yang sama juga diungkapkan oleh Hartati (2011) yang menyimpulkan bahwa tingkat pengungkapan di Kab. Padang Pariaman dan Kota Pariaman telah melaksanakan pengungkapan wajib dengan rata-rata tingkat pengungkapan masing-masing LKPD sebesar 92,80 persen dan 83,00 persen.

Penelitian di atas tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Lesmana (2010) yang menyimpulkan bahwa tingkat pengungkapan wajib LKPD berdasarkan SAP di Indonesia masih sangat rendah dengan rata-rata nilai pengungkapan sebesar 22,00 persen. Hal ini terjadi karena semua informasi yang harus diungkapkan tidak disajikan di dalam laporan keuangan dan juga masih terdapat beberapa Pemda yang belum sepenuhnya memahami mengenai apa saja informasi yang wajib diungkapkan dalam laporan keuangan yang sesuai dengan SAP. Begitu juga penelitian yang dilakukan oleh Dini et al., (2018) menyimpulkan bahwa tingkat pengungkapan LKPD Kota Manado yang mendapatkan opini WTP menunjukkan persentase sebesar 52,94 persen, artinya Kota Manado belum sepenuhnya memenuhi standar item pengungkapan yang ada. Veranti & Ritonga (2018) juga menyimpulkan bahwa di Indonesia tingkat pengungkapan LKPD masih rendah dengan persentase sebesar 36,23 persen dengan tingkat pengungkapan tertinggi yaitu sebesar 56,52 persen dan tingkat pengungkapan terendah sebesar 18,84 persen. Selain itu, antara LKPD yang memperoleh opini WTP, WDP, dan TMP tidak terdapat perbedaan pengungkapan. Penelitian yang dilakukan oleh Suwarjuwono & Ritonga (2017) menyimpulkan bahwa LKPD kab. & kota di Jawa pada tahun 2014 masih rendah dengan persentase sebesar 40,35 persen dan antara LKPD yang mendapatkan opini WTP maupun selain WTP tidak terdapat perbedaan pengungkapan akun persediaan. Hal ini disebabkan karena kecukupan pengungkapan terkait persediaan belum menjadi pertimbangan oleh pemeriksa dalam pemberian opini, serta adanya indikasi pengungkapan persediaan belum sesuai dengan SAP, dan kebijakan akuntansi beberapa Pemda belum mengatur secara rinci mengenai pengungkapan persediaan. Rendahnya tingkat pengungkapan persediaan di dalam CaLK ini tidak hanya terjadi di sektor pemerintahan namun juga terjadi pada sektor swasta. Seperti penelitian yang dilakukan oleh Jumig & Firmansyah (2018) yang menyimpulkan bahwa kebijakan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan delapan perusahaan sub sektor garmen dan tekstil yaitu PT. Indo-Rama Synthetics Tbk. (INDR), PT. Sri Rejeki Isman Tbk. (SRIL), PT. Pan Brothers Tbk. (PBRX), PT. Asia Pacific Fibers Tbk. (POLY), PT. Polychem Indonesia Tbk. (ADMG), PT. Trisula International Tbk. (TRIS), PT. Ever Shine Tex Tbk. (ESTI), PT. Ricky Putra Globalindo Tbk. (RICY) telah sesuai dengan PSAK 14 dan telah dilaksanakan dengan baik, namun dalam pengungkapan persediaan masih terdapat beberapa item yang belum memenuhi syarat yang terdapat dalam PSAK 14.

LKPD yang telah disajikan sesuai dengan SAP dan melakukan pengungkapan informasi yang cukup, selanjutnya akan dilakukan pemeriksaan oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) untuk diberikan suatu opini. Menurut Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara dalam Pernyataan Standar Pemeriksaan (PSP) 300 Standar Pelaporan Pemeriksaan, terdapat 5 jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa, yaitu wajar tanpa pengecualian (WTP), wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjas (WTP DPP), wajar dengan pengecualian (WDP), tidak wajar (TW), dan tidak menyatakan pendapat (TMP). Pemberian opini pada LKPD di Sumatera pada tahun 2017 mengalami kenaikan berdasarkan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I Tahun 2018 BPK RI, dimana sebanyak 126 LKPD mendapatkan opini WTP, 35 LKPD mendapatkan opini WDP, dan 3 LKPD mendapatkan opini TMP. Perkembangan kenaikan opini di Sumatera dari tahun 2013 sampai dengan tahun 2017 dapat dilihat pada Gambar 1.



Gambar 1
Opini LKPD di Sumatera Tahun 2017

Sumber: IHPS I Tahun 2018 BPK RI

Merujuk pada hasil penelitian sebelumnya (Veranti & Ritonga (2018), Suwarjuwono & Ritonga (2017)) bahwa masih rendahnya tingkat pengungkapan LKPD dan antara LKPD yang memperoleh opini WTP maupun selain WTP tidak memiliki perbedaan pengungkapan, maka perlunya ditelusuri lebih lanjut mengenai kenaikan opini WTP pada LKPD di Sumatera tahun 2017 apakah penyajian pengungkapan telah sesuai dengan SAP. Sari (2015) menyimpulkan bahwa LKPD Kab. Bojonegoro yang mendapatkan opini WDP mengungkapkan informasi yang lebih rinci dibandingkan dengan Kab. Banyuasin yang memperoleh opini WTP. Pengungkapan yang disajikan di dalam LKPD dikatakan cukup apabila telah mencakup seluruh komponen yang terdapat di dalam laporan keuangan termasuk akun persediaan yang terdapat dalam neraca. Persediaan merupakan aset lancar berupa barang/perengkapan yang bertujuan untuk mendukung kegiatan operasional pemerintah dalam rangka pelayanan terhadap masyarakat. Kebijakan akuntansi mengenai persediaan ini telah diatur oleh PP 71 Th. 2010 tentang SAP pada PSAP 05. Persediaan pada umumnya berupa barang habis pakai yang pengelolaan dan pertanggungjawabannya masih sulit dilakukan, sehingga pencatatan persediaan tidak dilakukan sesuai dengan standar yang ada. Waworega et al. (2018) menyatakan bahwa setiap instansi pemerintah harus memperhatikan pengelolaan persediaan agar kekeliruan dalam pencatatan persediaan dapat diminimalisir. Rifai et al. (2016) menyatakan bahwa jika tidak ada persediaan, maka instansi pemerintah akan sulit dalam melakukan pelayanan kepada masyarakat. Selain itu aktivitas di lingkungan pemerintahan akan terganggu karena persediaan biasanya berupa barang-barang yang mendukung kegiatan administrasi dan kantor.

Persediaan sebagai aset lancar disajikan di dalam neraca. Pada tabel 1 dapat dilihat bahwa beberapa LKPD kab. dan kota yang ada di Sumatera pada tahun 2017 memiliki persentase nilai persediaan dari total aset lancar lebih tinggi dibandingkan nilai kas yang merupakan akun yang paling likuid. Persentase tertinggi diperoleh oleh Kab. Bengkalis yang terdapat pada Provinsi Riau yaitu sebesar 73,25 persen. Nilai persediaan pada neraca LKPD Kab. Bengkalis yang telah diaudit per 31 Desember 2017 adalah sebesar Rp 137,341 miliar dari total aset lancar sebesar Rp 187,507 miliar. LKPD lainnya yang memperoleh persentase lebih dari 50 persen adalah Kab. Aceh Singkil, Kab. Kuantan Singingi, dan Kab. Natuna dengan persentase masing-masing sebesar 60,77 persen, 59,96 persen, dan 71,23 persen. Angka-angka tersebut tentunya menunjukkan nilai yang signifikan bagi pemerintah sebagai entitas pelaporan. Persediaan memiliki nilai yang material dalam total aset lancar di neraca sehingga memiliki efek salah saji dan berpotensi mempengaruhi kewajaran dari laporan keuangan dan pemberian opini oleh auditor (Antoro, 2015).

Tabel 1
Perbandingan Persediaan dengan Total Aset Lancar

No.	Pemda	Persediaan/Aset Lancar
1	Kab. Aceh Selatan	16,35%
2	Kab. Aceh Singkil	60,77%
3	Kab. Bener Meriah	26,55%
4	Kota Subulussalam	44,54%
5	Kab. Samosir	49,63%
6	Kota Medan	14,02%
7	Kab. Dharmasraya	41,63%
8	Kab. Pasaman	23,52%
9	Kab. Bengkalis	73,25%
10	Kab. Indragiri Hilir	27,82%
11	Kab. Kepulauan Meranti	34,68%
12	Kab. Kuantan Singingi	59,96%
13	Kab. Rokan Hulu	40,14%
14	Kota Pekanbaru	18,70%
15	Kab. Lahat	12,36%
16	Kab. Musi Rawas Utara	36,03%
17	Kota Lubuklinggau	8,59%
18	Kota Pagar Alam	25,43%
19	Kota Prabumulih	20,06%
20	Kab. Kaur	24,58%
21	Kab. Tanggamus	32,98%
22	Kota Bandar Lampung	9,36%
23	Kab. Natuna	71,23%
24	Kab. Bangka Tengah	32,52%

Sumber: data olahan

Menurut Djanegara selaku ketua BPK (*BPK: Laporan Keuangan Pemerintah Makin Baik*, 2018) mengatakan bahwa ada delapan Laporan Keuangan Kementerian dan Lembaga (LKKL) yang belum mendapatkan opini WTP yang salah satunya karena masalah persediaan baik itu pembatasan lingkup pemeriksaan maupun dokumen yang tidak

cukup bukti. Anggota V BPK Sumatera Barat, Yatun (*Status WTP Sumbar Patut Dicurigai*, 2017) mengatakan bahwa opini WTP yang diperoleh oleh Pemerintah Provinsi Sumatera Barat patut dicurigai karena terdapat 30 item temuan pada LKPD yang menyimpang. Temuan tersebut berkaitan dengan persediaan dengan tidak ditemukannya bukti yang lengkap terhadap belanja bahan bakar minyak (BBM) OPD sebesar Rp 1,24 M dan belanja alat tulis kantor (ATK) dan bahan habis pakai sebesar Rp 5,4 M. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan oleh Suwarjuwono & Ritonga (2017) adalah objek, pengukuran, dan metode yang digunakan. Penelitian ini dilakukan pada LKPD kab. & kota di Sumatera pada tahun 2017. Di samping itu, karena ada pengaruh materialitas nilai persediaan dengan kelengkapan pengungkapan untuk memberikan opini WTP, maka penelitian ini juga menggunakan data primer berupa wawancara dengan tim pemeriksa BPK RI Perwakilan Provinsi Sumatera Barat. Penelitian ini menggunakan pengukuran pengungkapan persediaan dengan 7 aspek dibandingkan dengan penelitian sebelumnya hanya menggunakan 5 aspek. Selain itu, penelitian ini juga membahas lebih lanjut mengenai perbedaan penyajian pengungkapan akun persediaan Kab. dan kota yang memperoleh opini WTP, WDP, dan TMP.

Agency Theory

Menurut Anton (2010), *agency theory* adalah teori yang menguraikan hubungan antara prinsipal dan *agent*, dimana *agent* adalah pihak yang diberikan kewenangan oleh prinsipal. Dalam hal ini, pihak yang menjadi prinsipal adalah rakyat dan pihak sebagai *agent* adalah pejabat pemerintah. Pemerintah mempunyai kewajiban untuk menjalankan pemerintahan dan melaporkan hasil pelaksanaannya kepada masyarakat, namun dalam pelaksanaannya masyarakat tidak menerima informasi sesuai dengan kondisi yang sebenarnya (Afriansyah, 2013). Setyaningrum & Syafitri (2012) menyatakan bahwa dengan adanya hubungan antara prinsipal dan *agent* akan menimbulkan masalah asimetri informasi, dimana terdapat pihak yang memiliki informasi lebih rinci dari pihak yang lainnya. Zimmerman (1977) menyebutkan bahwa semua organisasi termasuk organisasi pemerintahan memiliki masalah keagenan. Dalam menyelenggarakan pelayanan publik, pemerintah sebagai pihak yang diberikan mandat akan memiliki informasi yang lebih banyak dibandingkan rakyat, sehingga pemerintah dan penguasa akan mengambil keputusan dan kebijakan yang menguntungkan mereka dibandingkan dengan kesejahteraan rakyat. Untuk meminimalisasi masalah *agency* tersebut maka diperlukan pengawasan oleh prinsipal atas apa yang dilakukan oleh *agent* dengan cara menyajikan laporan keuangan dan mengungkapkan informasi laporan keuangan secara transparan dan akuntabel termasuk pengungkapan akun persediaan yang disajikan dalam CaLK (Hendriyani & Tahar, 2015).

Signalling Theory

Signalling theory merupakan teori yang dikembangkan dalam ilmu ekonomi dan keuangan yang bertujuan untuk memperhitungkan kenyataan bahwa umumnya pihak dalam perusahaan memiliki informasi yang lebih cepat dan lebih baik mengenai kondisi perusahaan dibandingkan dengan pihak luar perusahaan seperti investor. Dalam teori ini, pemerintah harus selalu memberikan *signal* yang baik kepada rakyat sebagai pihak yang diberikan mandat agar mereka selalu mendukung program dan kinerja pemerintah. Dengan menyajikan laporan keuangan yang berkualitas kepada rakyat, lengkap dalam melakukan pengungkapan, meningkatkan sistem pengendalian internal, dan memberikan penjelasan yang rinci, hal tersebut sudah termasuk pemberian *signal* yang baik kepada rakyat. Menurut Trisnawati & Achmad (2014) untuk mengurangi masalah informasi asimetri, Pemda dapat memberikan *signal* yang baik berupa penyajian laporan keuangan yang meyakinkan kepada masyarakat serta melakukan kecukupan pengungkapan informasi keuangan khususnya akun persediaan. Hal ini akan menunjukkan inisiatif bagi Pemda tersebut untuk lebih transparan dalam pengelolaan pemerintahannya sehingga akan berujung dengan balasan *signal* yang baik dari masyarakat berupa dukungan untuk pemerintah agar selalu berkembang dan optimal dalam membangun negara (Nosihana & Yaya, 2016).

METODE

Data yang digunakan dalam penelitian ini didapatkan dari BPK RI dan melakukan wawancara dengan tim pemeriksa BPK RI Perwakilan Provinsi Sumatera Barat. Jenis penelitian ini bersifat kualitatif. Penelitian ini menggunakan data primer berupa hasil wawancara langsung dengan tim pemeriksa BPK RI Perwakilan Provinsi Sumatera Barat mengenai persepsi tentang pengungkapan persediaan dalam LKPD kab. dan kota dan data sekunder berupa LHP LKPD kab. dan kota di Sumatera tahun 2017 serta PP 71 Tahun 2010 tentang SAP sebagai acuan dalam kriteria pengungkapan persediaan. Penelitian ini mengambil populasi pada LKPD yang terdapat di Sumatera, sedangkan sampel yang digunakan adalah LKPD kab. dan kota di Sumatera tahun 2017 yang telah diperiksa oleh BPK. Metode yang digunakan dalam pengambilan sampel adalah dengan *purposive sampling* dimana kriteria yang digunakan dikembangkan oleh Suwarjuwono & Ritonga (2017) sebagai berikut: 1) data yang mudah untuk diakses; dan 2) seluruh LKPD yang terdapat di Sumatera pada tahun 2017 yang telah selesai diaudit dan telah mendapatkan opini dari BPK sebanyak 154 LKPD kab. dan kota. Pemilihan Sumatera karena memiliki Kab. dan kota terbanyak di Indonesia, sehingga hasil yang akan didapatkan akan mampu mewakili kondisi di Indonesia. Sampel yang

digunakan dalam penelitian ini tahun 2017 karena di samping jumlah yang relatif banyak untuk dijadikan sampel, juga merupakan opini terbaru yang diberikan oleh BPK pada tahun tersebut.

Pengungkapan Persediaan

Persediaan merupakan bagian dari aset lancar yang dapat berupa barang atau perlengkapan untuk mendukung kegiatan operasional pemerintah. Sedangkan pengungkapan adalah bagian integral dari laporan keuangan dimana untuk pengungkapan akun persediaan ini didasarkan pada PP 71 Th. 2010 tentang SAP PSAP No. 05 paragraf 26, laporan keuangan tersebut mengungkap:

- a. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan, terdapat dua aspek pengungkapan mengenai kebijakan dalam pengukuran persediaan, yaitu: 1) Pengungkapan metode penilaian persediaan (metode FIFO, Rata-Rata Tertimbang, dan Harga Pembelian Terakhir); dan 2) pengungkapan sistem pencatatan persediaan (perpetual atau periodik)
- b. Penjelasan lebih lanjut persediaan; 1) maksud penggunaan persediaan; 2) pengungkapan jenis persediaan pada Neraca Organisasi Perangkat Daerah (OPD); dan 3) Pengungkapan jenis persediaan pada Neraca Pemda.
- c. Jenis, jumlah, dan nilai persediaan dalam kondisi rusak/usang. Dalam hal ini terdapat empat aspek pengungkapan sebagai berikut: 1) Pengungkapan jenis persediaan dalam kondisi rusak/usang; 2) Pengungkapan jumlah persediaan dalam kondisi rusak/usang.

Metode Analisis Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini diolah dengan menggunakan *content analysis*. Menurut Emzir (2011) *content analysis* adalah suatu analisis yang mendalam mengenai pesan-pesan dengan menggunakan metode ilmiah dan tidak terbatas pada jenis-jenis variabel yang dapat diukur. *Content analysis* ini menggunakan teknik *symbol coding*, yaitu dengan memberikan lambang atau pesan secara sistematis dan interpretasi. Adapun setiap aspek yang terdapat dalam elemen pengungkapan persediaan akan diukur dengan cara sebagai berikut: 1) Mencari fakta setiap aspek pengungkapan akun persediaan dalam LKPD ; 2) Memberikan nilai/skor atas setiap aspek yang sesuai dengan kriteria. Untuk aspek/kriteria yang ditemukana dalam fakta diberi skor 1 dan aspek/kriteria yang tidak ditemukan dalam fakta diberi skor 0.; 3) Melakukan penjumlahan atas skor untuk masing-masing LKPD kab. dan kota serta memindahkan penilaian pengungkapan persediaan ke dalam kertas kerja; 4) Penelitian ini menggunakan pendekatan skala Guttman. Skala Guttman ini digunakan untuk permasalahan yang memiliki jawaban yang bersifat jelas dan konsisten (Riduwan, 2010). Rentang yang ditetapkan dalam penelitian ini untuk melihat kesesuaian pengungkapan akun persediaan adalah cukup dan rendah; dan 5) Kriteria penilaian menurut Arikunto (2012), sangat tinggi jika skor 81% - 100%, tinggi jika skor 61% - 80%, cukup jika skor 41% - 60%, rendah jika skor 21% - 40%, dan sangat rendah jika skor 0% - 20%.

Setelah dilakukan analisis mengenai kesesuaian pengungkapan persediaan dalam LKPD kab. dan kota di Sumatera dengan aspek yang telah ditetapkan, tahap selanjutnya adalah melihat bagaimana perbedaan pengungkapan persediaan pada LKPD yang mendapatkan opini WTP, WDP, dan TMP. Perbedaan pengungkapan persediaan ini dilakukan dengan menggunakan uji *Kruskall Wallis*. Uji *Kruskall Wallis* adalah salah satu uji nonparametrik yang digunakan untuk melihat apakah sama median suatu variabel pada beberapa sampel independen yang ditentukan oleh suatu variabel grup (Wahana, 2010). Jika nilai *Asymp.Sig* > 0.05, maka tidak terdapat perbedaan pengungkapan persediaan LKPD yang mendapat opini WTP, WDP, dan TMP. Jika nilai *Asymp. Sig* < 0.05, maka terdapat perbedaan antara LKPD yang memperoleh opini WTP, WDP, dan TMP dalam hal pengungkapan persediaan. ini sebagai bentuk transparansi dan pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Persepsi BPK Terhadap Pengungkapan Persediaan

Berdasarkan hasil wawancara yang dilakukan dengan unit Sub Auditorat Sumbar II BPK RI Perwakilan Sumatera Barat (Anonim, 7 Juli 2019), persediaan merupakan hal yang sangat penting dalam instansi pemerintahan. Dengan adanya persediaan, maka setiap Pemda dapat mengetahui berapa jumlah pengadaan serta penganggaran persediaan seperti jumlah persediaan dari waktu ke waktu selama periode tertentu yang akan datang termasuk di dalamnya perencanaan tentang jenis, jumlah persediaan, serta nilai persediaan yang tersedia. Sehingga diperlukan penatausahaan persediaan yang memadai baik dari segi pengurus persediaan, pencatatan, serta pengungkapan persediaan. Namun dalam pemeriksaan oleh pemeriksa, masih terdapat masalah-masalah terkait pengungkapan persediaan. Setiap Pemda memiliki kasus yang berbeda dalam pengungkapan akun persediaan karena setiap Pemda memiliki masing-masing kebijakan akuntansi. Masalah tersebut diantaranya tidak memiliki bukti yang cukup, tidak dibuatnya kartu persediaan, tidak melakukan *stock opname*, dan pengurus persediaan belum memahami mengenai SAP karena tidak memiliki latar belakang akuntansi. Hal ini juga akan berdampak terhadap opini yang akan diberikan oleh pemeriksa.

Lebih lanjut narasumber menyebutkan bahwa dalam melakukan pemeriksaan mengenai pengungkapan akun

persediaan mengabaikan opini yang diperoleh oleh Pemda karena setiap kriteria kewajaran informasi laporan keuangan termasuk pengungkapan akun persediaan dalam pemeriksaan memiliki parameter atau ukuran-ukuran yang telah disesuaikan dengan SAP. Jadi apa yang dinyatakan oleh narasumber ini sesuai dengan hasil penelitian yang diperoleh dimana tidak terdapat perbedaan pengungkapan akun persediaan antara LKPD yang memperoleh opini WTP, WDP, maupun TMP. Kecukupan pengungkapan merupakan salah satu dari 4 kriteria kewajaran informasi keuangan untuk memperoleh opini WTP termasuk pengungkapan akun persediaan. Narasumber mengatakan bahwa pengungkapan akun persediaan dalam LKPD bisa saja dapat mempengaruhi opini yang diberikan oleh pemeriksa karena dengan adanya pengungkapan akan dilihat mengenai pencatatan, sistem akuntansi yang digunakan, dan kesesuaian dengan SAP. Dalam pemeriksaan, pemeriksa akan menetapkan *Planning Materiality* (PM), *Tolerable Misstatement* (TM), dan opini. PM merupakan nilai maksimum yang menjadi batas Pemeriksa untuk meyakini bahwa semua salah saji yang di atas nilai tersebut dianggap material dan dapat mempengaruhi keputusan dari pihak-pihak yang berkepentingan, sedangkan TM adalah materialitas terkait kelas-kelas transaksi, saldo akun, dan pengungkapan. Jika pengungkapan akun persediaan suatu Pemda melebihi dari TM yang telah ditentukan oleh pemeriksa yang disesuaikan dengan kaidah SAP, maka akan mempengaruhi opini yang akan diberikan kepada Pemda tersebut. Jika pengungkapan akun persediaan mendekati nilai TM, maka akan dilihat bagaimana cara Pemda tersebut dalam melakukan pengungkapan apakah telah sesuai dengan kaidah SAP atau tidak, setelah itu pemeriksa akan memberikan catatan mengenai pemeriksaan.

Untuk mengatasi permasalahan mengenai pengungkapan persediaan tersebut, BPK selaku pemeriksa memberikan solusi kepada setiap Pemda yaitu melakukan sosialisasi kepada pihak-pihak terkait secara periodik untuk meningkatkan pemahaman mengenai pengungkapan khususnya akun persediaan agar sesuai dengan SAP sehingga ketika terjadi kesalahan dalam persediaan dapat langsung dikoreksi, membuat sistem elektronik yang terintegritas dari masing-masing jenis persediaan agar terkoneksi langsung dengan akun-akun terkait persediaan, memperkuat SOP seperti melakukan *stock opname* sekali 3 bulan, dan membuat kartu persediaan secara rutin.

Pengungkapan Akun Persediaan Berdasarkan Nilai Persediaan

Persediaan merupakan bagian dari aset lancar yang kebijakan akuntansi mengenai pengakuan, pengukuran, beban persediaan, serta pengungkapannya diatur oleh PP No. 71 Th. 2010 PSAP No. 05 tentang akuntansi persediaan. Pengungkapan persediaan dalam CaLK meliputi kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan, penjelasan lebih lanjut atas persediaan, serta jenis, jumlah, dan nilai persediaan dalam kondisi rusak/usang. Persediaan tidak hanya penting dalam sebuah instansi pemerintahan tetapi juga seringkali memiliki nilai yang cukup signifikan/material dalam total aset lancarnya. Jika terjadi salah saji dalam penyajian persediaan pada laporan keuangan maka BPK selaku auditor akan memberikan opini atas ketidakwajaran laporan keuangan tersebut yang disusun oleh masing-masing LKPD. Oleh karena itu, perlakuan akuntansi yang tepat atas persediaan menjadi sangat penting khususnya pengungkapan akun persediaan. Berdasarkan data yang dikumpulkan dari 154 LKPD kab. dan kota di Sumatera tahun 2017, ada sebanyak 24 LKPD yang memiliki persentase nilai persediaan lebih tinggi dibandingkan nilai kas dari total aset lancarnya diantaranya 22 LKPD memperoleh opini WTP dan 2 LKPD memperoleh opini WDP. Jika dikaitkan dengan pengungkapan akun persediaan, LKPD yang memiliki nilai persediaan lebih tinggi dari total aset lancar, harus melakukan pengungkapan secara lebih rinci di dalam CaLK baik itu metode persediaan yang digunakan, sistem pencatatan persediaan, maksud dari penggunaan persediaan, jenis persediaan masing-masing OPD dan neraca Pemda, serta jenis, jumlah, dan nilai persediaan dalam kondisi rusak/usang.

Tabel 2 di atas dapat terlihat bahwa Kab. Bengkalis dari Provinsi Riau yang memperoleh opini WTP memiliki persentase nilai persediaan tertinggi dari total aset lancarnya dibandingkan dengan LKPD lainnya yaitu sebesar 73,25 persen dimana jenis persediaan yang paling tinggi yaitu persediaan hibah pada pihak ketiga/masyarakat. Namun jika dilihat dari persentase pengungkapan akun persediaan hanya sebesar 57,14 persen artinya dari 7 aspek yang harus diungkapkan, hanya 4 aspek yang memenuhi aspek pengungkapan persediaan. Kab. Bengkalis tidak mengungkapkan maksud dari penggunaan persediaan seperti persediaan apa saja yang dihibahkan pada pihak ketiga/masyarakat yang tidak dijelaskan secara rinci dan jenis serta jumlah persediaan dalam kondisi rusak/usang juga tidak diungkapkan di dalam CaLK.

Persentase nilai persediaan tertinggi kedua dari total aset lancarnya yaitu Kab. Natuna yang memperoleh opini WTP dari Provinsi Kepulauan Riau yaitu sebesar 71,23 persen. Nilai persediaan pada Kab. Natuna dengan jumlah persediaan tertinggi terdapat pada jenis persediaan barang yang akan diserahkan kepada masyarakat. Jika dilihat persentase pengungkapan akun persediaan yang diperoleh sebesar 42,86 persen artinya dari 7 aspek pengungkapan persediaan hanya 3 aspek yang diungkapkan didalam CaLK. Aspek yang tidak diungkapkan yaitu metode persediaan yang digunakan, maksud dari penggunaan persediaan seperti persediaan apa saja yang dimaksudkan untuk pelayanan, untuk proses produksi, serta persediaan yang diserahkan kepada masyarakat, serta jenis dan jumlah persediaan dalam kondisi rusak/usang.

Persentase pengungkapan persediaan tertinggi dari LKPD yang memperoleh persentase nilai persediaan lebih

besar yaitu Kab. Bangka Tengah, Kota Pekanbaru, dan Kab. Aceh Selatan sebesar 85,71 persen yang mendapatkan opini WTP dengan persentase nilai persediaan masing-masing sebesar 32,52 persen, 18,70 persen, dan 16,35 persen. Hal ini dapat diartikan bahwa dari 7 aspek pengungkapan persediaan, terdapat 6 aspek yang sudah diungkapkan dan hanya 1 aspek yang tidak diungkapkan oleh kedua LKPD tersebut. Untuk Kab. Bangka Tengah tidak mengungkapkan jumlah persediaan dalam kondisi rusak/usang, Kota Pekanbaru tidak mengungkapkan metode penilaian persediaan, dan Kab. Aceh Selatan tidak mengungkapkan mengenai maksud penggunaan persediaan. Ketiga LKPD tersebut sama-sama memiliki catatan dari pemeriksa mengenai penatausahaan persediaan yang belum sepenuhnya memadai. Persentase pengungkapan persediaan terendah dari LKPD yang memperoleh nilai persediaan lebih besar yaitu Kab. Kuantan Singingi yang juga memperoleh opini WTP. Persentase nilai persediaan LKPD tersebut adalah sebesar 59,96 persen dengan persentase pengungkapan persediaan sebesar 14,29 persen. Hal ini menunjukkan bahwa dari 7 aspek yang harus diungkapkan mengenai persediaan, hanya 1 aspek yang diungkapkan oleh Kab. Kuantan Singingi yaitu pengungkapan persediaan pada neraca Pemda.

Tabel 2.
Persentase Pengungkapan Akun Persediaan Berdasarkan Nilai Persediaan

No	Pemda	Opini Audit	Persentase Kas/Aset Lancar	Persentase Persediaan/Aset Lancar	Persentase Pengungkapan
1	Kab. Bengkalis	WTP	8,94%	73,25%	57,14%
2	Kab. Natuna	WTP	18,31%	71,23%	42,86%
3	Kab. Aceh Singkil	WTP	14,75%	60,77%	71,43%
4	Kab. Kuantan Singingi	WTP	18,92%	59,96%	14,29%
5	Kab. Samosir	WTP	47,12%	49,63%	42,86%
6	Kota Subulussalam	WTP	5,94%	44,54%	57,14%
7	Kab. Dharmasraya	WTP	38,48%	41,63%	28,57%
8	Kab. Rokan Hulu	WTP	3,95%	40,14%	57,14%
9	Kab. Musi Rawas Utara	WTP	20,11%	36,03%	42,86%
10	Kab. Kepulauan Meranti	WTP	30,15%	34,68%	28,57%
11	Kab. Tanggamus	WTP	20,70%	32,98%	28,57%
12	Kab. Bangka Tengah	WTP	13,47%	32,52%	85,71%
13	Kab. Indragiri Hilir	WTP	6,75%	27,82%	71,43%
14	Kab. Bener Meriah	WTP	9,09%	26,55%	71,43%
15	Kota Pagar Alam	WTP	7,03%	25,43%	57,14%
16	Kab. Kaur	WDP	16,81%	24,58%	42,86%
17	Kab. Pasaman	WTP	19,46%	23,52%	71,43%
18	Kota Prabumulih	WTP	14,18%	20,06%	57,14%
19	Kota Pekanbaru	WTP	7,26%	18,70%	85,71%
20	Kab. Aceh Selatan	WTP	1,48%	16,35%	85,71%
21	Kota Medan	WDP	6,32%	14,02%	57,14%
22	Kab. Lahat	WTP	2,06%	12,36%	57,14%
23	Kota Bandar Lampung	WTP	3,72%	9,36%	42,86%
24	Kota Lubuklinggau	WTP	1,31%	8,59%	57,14%

Sumber: data olahan

Penjelasan tersebut dapat disimpulkan bahwa dari LKPD yang memiliki nilai persediaan yang signifikan terhadap total aset lancarnya yang memperoleh opini WTP dan WDP memiliki rata-rata persentase pengungkapan persediaan sebesar 54,17 persen yang tergolong cukup baik. Namun masih terdapatnya catatan mengenai persediaan oleh BPK menunjukkan bahwa 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. Nilai persediaan yang cukup signifikan jika tidak diketahui secara rinci mengenai pengungkapannya akan mempengaruhi kewajaran dari laporan keuangan dan akan berpengaruh terhadap opini yang akan diberikan oleh BPK.

Pengungkapan Akun Persediaan dalam LKPD di Sumatera

Berdasarkan penilaian mengenai pengungkapan akun persediaan pada LKPD di Sumatera th. 2017 dengan menggunakan *content analysis*, maka didapatkan rata-rata pengungkapan akun persediaan dalam CaLK kab. dan kota di Sumatera pada tahun 2017 adalah sebesar 55,38 persen. Persentase pengungkapan tersebut mengalami peningkatan bila dibandingkan dengan penelitian yang dilakukan oleh Lesmana (2010) yang memperoleh rata-rata pengungkapan persediaan sebesar 22,00 persen, selain itu penelitian yang dilakukan oleh Suhardjanto & Rena Rukmita Yulianingtyas (2011) juga memperoleh rata-rata pengungkapan sebesar 30,85 persen, maupun penelitian yang dilakukan oleh Suwarjuwono & Ritonga (2017) yang memperoleh rata-rata pengungkapan persediaan sebesar 40,35 persen, dan

penelitian yang dilakukan oleh Veranti & Ritonga (2018) yang memperoleh rata-rata pengungkapan sebesar 36,23 persen. Persentase pengungkapan akun persediaan tertinggi adalah sebesar 100,00 persen dimana hanya ada 1 LKPD dari 154 kab. dan kota yang memenuhi seluruh aspek penilaian pengungkapan persediaan yaitu Kota Sungai Penuh Provinsi Jambi yang mendapatkan opini WTP dari BPK RI pada tahun 2017. Penyajian pengungkapan akun persediaan pada Kota Sungai Penuh telah memenuhi 7 aspek yang telah ditentukan untuk LKPD yang berpedoman kepada PSAP Nomor 05. Hal ini dapat dilihat pada tabel 3. Jika dibandingkan dengan penelitian Suwarjuwono & Ritonga (2017) tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa tahun 2014 tidak ada yang memperoleh persentase pengungkapan persediaan sebesar 100,00 persen.

Tabel 3.
Persentase Pengungkapan Akun Persediaan LKPD di Sumatera Tahun 2017

No	Pengungkapan Akun Persediaan	Jumlah LKPD	Kategori
1	100,00%	1	Sangat Tinggi
2	85,71%	17	Sangat Tinggi
3	71,43%	26	Tinggi
4	57,14%	54	Cukup
5	42,86%	34	Cukup
6	28,57%	18	Rendah
7	14,29%	4	Sangat Rendah
Total		154	

Sumber: data olahan

Pengungkapan akun persediaan tertinggi kedua diperoleh oleh 17 LKPD dengan persentase sebesar 85,71 persen. Sebanyak 13 LKPD yang mendapatkan persentase tersebut memperoleh opini WTP dan sebanyak 4 LKPD mendapatkan opini WDP yaitu Kab. Batu Bara, Kab. Deli Serdang, Kab. Nias, dan Kab. Belitung. Dari 17 LKPD tersebut rata-rata telah memenuhi 6 dari 7 aspek penilaian pengungkapan akun persediaan. Aspek penilaian pengungkapan akun persediaan yang tidak diungkapkan oleh masing-masing LKPD tersebut yaitu metode penilaian persediaan, maksud penggunaan persediaan, dan jumlah persediaan dalam kondisi rusak/usang. Untuk LKPD yang mendapatkan persentase pengungkapan akun persediaan tertinggi dapat dilihat pada Tabel 4.

Tabel 4.
Persentase Pengungkapan Akun Persediaan Tertinggi

No	Pemda	Opini LKPD	Pengungkapan Akun Persediaan
1	Kota Sungai Penuh	WTP	100,00%
2	Kab. Aceh Jaya	WTP	85,71%
3	Kab. Aceh Selatan	WTP	85,71%
4	Kab. Bener Meriah	WTP	85,71%
5	Kab. Gayo Lues	WTP	85,71%
6	Kab. Simeulue	WTP	85,71%
7	Kota Lhokseumawe	WTP	85,71%
8	Kab. Batu Bara	WDP	85,71%
9	Kab. Deli Serdang	WDP	85,71%
10	Kab. Nias	WDP	85,71%
11	Kota Pematangsiantar	WTP	85,71%
12	Kota Padang	WTP	85,71%
13	Kota Payakumbuh	WTP	85,71%
14	Kota Pekanbaru	WTP	85,71%
15	Kab. Tebo	WTP	85,71%
16	Kab. Mesji	WTP	85,71%
17	Kab. Bangka Tengah	WTP	85,71%
18	Kab. Belitung	WDP	85,71%

Sumber: data olahan

Persentase pengungkapan akun persediaan terendah diperoleh oleh 18 LKPD dan 4 LKPD dengan masing-masing persentase sebesar 28,57 persen dan 14,29 persen yang berarti LKPD tersebut hanya memenuhi satu atau dua aspek penilaian dari keseluruhan kriteria yang mengacu pada PSAP Nomor 05 dalam pengungkapan persediaan. Dari 22 LKPD tersebut sebanyak 19 LKPD mendapatkan opini WTP, 2 LKPD mendapatkan opini WDP, dan 1 LKPD mendapatkan opini TMP. LKPD yang memiliki persentase terendah dalam pengungkapan akun persediaan terdapat dalam tabel 5 di bawah ini.

Tabel 5.
Persentase Pengungkapan Akun Persediaan Terendah

No	Pemda	Opini LKPD	Pengungkapan Akun Persediaan
1	Kota Langsa	WTP	14,29%
2	Kota Gunungsitoli	WDP	14,29%
3	Kab. Kuantan Singingi	WTP	14,29%
4	Kab. Pringsewu	WTP	14,29%
5	Kab. Kepulauan Meranti	WTP	28,57%
6	Kab. Aceh Barat	WTP	28,57%
7	Kab. Aceh Tamiang	WTP	28,57%
8	Kab. Pidie Jaya	WTP	28,57%
9	Kab. Asahan	WTP	28,57%
10	Kab. Nias Selatan	TMP	28,57%
11	Kab. Tapanuli Selatan	WTP	28,57%
12	Kota Tebing Tinggi	WDP	28,57%
13	Kab. Dharmasraya	WTP	28,57%
14	Kab. Lima Puluh Kota	WTP	28,57%
15	Kab. Tanah Datar	WTP	28,57%
16	Kota Sawahlunto	WTP	28,57%
17	Kab. Kampar	WTP	28,57%
18	Kab. Sarolangun	WTP	28,57%
19	Kota Jambi	WTP	28,57%
20	Kab. Muara Enim	WTP	28,57%
21	Kab. Tanggamus	WTP	28,57%
22	Kab. Bintan	WTP	28,57%

Sumber: data olahan

Aspek pengungkapan jenis persediaan pada Neraca Pemda berdasarkan PSAP No. 05 paragraf 26 huruf c hampir selalu ada dan diungkapkan dalam LKPD di Sumatera tahun 2017. Terdapat 146 LKPD yang mengungkapkan Neraca Pemda di CaLK. Sedangkan untuk aspek jumlah persediaan dalam kondisi rusak/usang sesuai dengan PSAP No. 05 paragraf 26 huruf c merupakan aspek yang paling jarang diungkapkan dalam LKPD di Sumatera. Berdasarkan data yang dikumpulkan hanya 19 LKPD yang mengungkapkan jumlah persediaan dalam kondisi rusak/usang dalam CaLK. Ini bukan berarti setiap LKPD tersebut tidak mengungkapkan persediaan dalam kondisi rusak/usang namun juga dapat diartikan bahwa LKPD tersebut tidak memiliki persediaan dalam kondisi rusak/usang. Banyak dari LKPD yang mengungkapkan mengenai jenis dan nilai persediaan dalam kondisi rusak/usang namun tidak mengungkapkan jumlahnya. Hal tersebut terjadi karena penatausahaan yang tidak tertib karena kepala Organisasi Perangkat Daerah (OPD) dan Pengurus Barang tidak optimal dalam mengendalikan dan mengawasi penatausahaan persediaan di lingkungan OPD yang menjadi tanggung jawabnya.

Penjelasan di atas dapat dikatakan bahwa pengungkapan akun persediaan di Sumatera pada tahun 2017 sudah tergolong cukup baik namun belum memenuhi seluruh kriteria pengungkapan akun persediaan yang terdapat dalam PP 71 tahun 2010 PSAP Nomor 05 karena hanya 1 LKPD yang memiliki persentase 100,00 persen. Hal ini dapat terlihat pada tabel 6 bahwa sebanyak 16 LKPD memiliki persentase pengungkapan akun persediaan dengan kategori sangat tinggi, sebanyak 27 LKPD memiliki persentase pengungkapan akun persediaan dengan kategori tinggi, sebanyak 89 LKPD memiliki persentase pengungkapan persediaan dengan kategori cukup, sebanyak 18 LKPD memperoleh kategori rendah, dan sebanyak 4 LKPD memperoleh kategori sangat rendah. Hasil penelitian ini mengindikasikan bahwa Pemda di Sumatera selalu mencoba memperbaiki tingkat pengungkapan khususnya pengungkapan akun persediaan dalam CaLK. Hasil ini juga mengindikasikan bahwa BPK telah memberikan motivasi dan dorongan dalam melakukan pengungkapan persediaan melalui catatan yang diberikan kepada Pemda di akhir penugasan audit.

Tabel 6.
Penilaian Pengungkapan Akun Persediaan di Sumatera Tahun 2017

Kriteria	Skor	Jumlah LKPD
Sangat Rendah	0% - 20%	4
Rendah	21% - 40%	18
Cukup	41% - 60%	89
Tinggi	61% - 80%	27
Sangat Tinggi	81% - 100%	16
Jumlah		154

Sumber: data olahan

Pengungkapan Akun Persediaan Untuk Setiap Aspek

Terdapat 7 aspek yang ditetapkan dalam mengukur kecukupan pengungkapan persediaan untuk setiap LKPD kab. dan kota yang ada di Sumatera tahun 2017. Keseluruhan aspek ini didasarkan pada kriteria yang terdapat di dalam lampiran I PP 71 Th.2010 pada PSAP No. 05 paragraf 26.

a. Metode Penilaian Persediaan (FIFO, Harga Pembelian Terakhir, dan Rata-Rata Tertimbang)

Aspek ini termasuk ke dalam kriteria pengungkapan kebijakan akuntansi yang terdapat dalam PSAP No. 05 paragraf 26 huruf a. Metode penilaian persediaan yang sering digunakan adalah metode harga pembelian terakhir. Untuk metode penilaian persediaan diperoleh persentase sebesar 64,94 persen atau dari 154 LKPD kab. dan kota yang seharusnya melakukan pengungkapan informasi kebijakan akuntansi mengenai metode penilaian persediaan, hanya 100 LKPD yang melakukan pengungkapan dalam CaLK dan 54 LKPD belum menyajikan kebijakan akuntansi mengenai metode penilaian persediaan dalam CaLK. Dari 54 LKPD yang tidak melakukan pengungkapan kebijakan akuntansi mengenai metode penilaian persediaan tersebut, terdapat 41 LKPD yang mendapatkan opini WTP, 11 LKPD mendapatkan opini WDP, dan 2 LKPD mendapatkan opini TMP. Setiap Pemda memiliki kebijakan akuntansi yang tertuang dalam Peraturan Kepala Daerah. Kebijakan akuntansi Pemda biasanya mengacu kepada peraturan perundang-undangan yang berada di atasnya termasuk SAP, sehingga dalam kebijakan akuntansi Pemda tentunya memuat pengungkapan metode penilaian persediaan di dalam CaLK.

b. Sistem Pencatatan Persediaan (Perpetual dan Periodik)

Aspek ini mengacu pada kriteria pengungkapan mengenai kebijakan akuntansi yang tercantum pada PSAP No. 05 paragraf 26 huruf a. Sistem pencatatan secara periodik merupakan sistem pencatatan yang paling sering digunakan. Persentase pengungkapan sistem pencatatan persediaan pada LKPD di Sumatera tahun 2017 sebesar 81,82 persen atau dari 154 LKPD yang seharusnya mengungkapkan mengenai sistem pencatatan persediaan, terdapat 126 LKPD yang telah mengungkapkan dalam CaLK. Sebanyak 28 LKPD belum mencantumkan kebijakan akuntansi mengenai sistem pencatatan persediaan dalam CaLK dengan rincian 23 LKPD mendapatkan opini WTP, 4 LKPD mendapatkan opini WDP, dan 1 LKPD mendapatkan opini TMP.

c. Maksud Penggunaan Persediaan

Aspek ini merujuk kepada kriteria pengungkapan mengenai penjelasan lebih lanjut persediaan yang terdapat dalam PSAP No. 05 paragraf 26 huruf b. Aspek ini termasuk salah satu yang paling jarang diungkapkan di dalam CaLK, dimana dari 154 LKPD di Sumatera tahun 2017 hanya 25 LKPD yang telah mengungkapkan mengenai maksud penggunaan persediaan atau sebesar 16,23 persen. Seratus dua puluh sembilan LKPD belum menyajikan penjelasan lebih lanjut mengenai maksud penggunaan persediaan dalam CaLK. Sembilan puluh empat LKPD yang tidak melakukan pengungkapan mengenai penjelasan lebih lanjut maksud persediaan mendapatkan opini WTP, 32 LKPD mendapatkan opini WDP, dan 3 LKPD mendapatkan opini TMP. Rendahnya Pemda yang mengungkapkan maksud penggunaan persediaan dalam CaLK juga mengindikasikan kebijakan akuntansi belum mengatur pengungkapan maksud penggunaan persediaan.

d. Jenis Persediaan pada Neraca OPD

Aspek ini merujuk kepada kriteria pengungkapan lebih lanjut persediaan yang terdapat dalam PSAP Nomor 05 paragraf 26 huruf b. Hampir seluruh LKPD mencantumkan persediaan per OPD di dalam CaLK. Hal ini dibuktikan dengan jumlah LKPD di Sumatera tahun 2017 yang telah melakukan pengungkapan persediaan per OPD sebanyak 144 LKPD atau dengan persentase sebesar 93,51 persen. Hanya 10 LKPD yang belum menyajikan penjelasan lebih lanjut mengenai rincian jumlah persediaan per OPD dalam CaLK diantaranya 8 LKPD yang memperoleh opini WTP yaitu Kab. Aceh Besar, Kab. Aceh Utara, Kab. Toba Samosir, Kota Binjai, Kab. Kuantan Singingi, Kab. Tanggamus, Kab. Tulang Bawang, Kab. Lingga dan 2 LKPD mendapatkan opini WDP yaitu Kota Gunungditoli dan Kab. Lampung Timur. Hal tersebut terjadi karena masih banyak OPD yang belum memiliki SOP atas penatausahaan dan pencatatan persediaan pada OPD terkait. Selain itu kepala OPD terkait yang mengelola persediaan selaku pengguna persediaan kurang optimal melakukan pengawasan dan pengendalian atas pencatatan dan pelaporan persediaan yang disusun oleh penyimpanan barang.

e. Jenis Persediaan pada Neraca Pemda

Pengungkapan aspek jenis persediaan pada neraca Pemda mengacu kepada kriteria pengungkapan penjelasan lebih lanjut persediaan yang terdapat dalam PSAP No. 05 paragraf 26 huruf b. Aspek pengungkapan persediaan pada neraca Pemda ini merupakan aspek yang memiliki persentase paling tinggi dari 7 aspek pengungkapan yang ada. Persentase pengungkapan jenis persediaan pada neraca Pemda dalam LKPD di Sumatera tahun 2017 sebesar 94,81 persen atau dari 154 LKPD yang seharusnya mengungkapkan mengenai persediaan pada neraca Pemda, terdapat 146 LKPD yang telah melakukan pengungkapan di dalam CaLK. Hanya 8 LKPD yang belum mencantumkan penjelasan lebih lanjut mengenai pengungkapan persediaan pada neraca Pemda diantaranya 7 LKPD mendapatkan opini WTP yaitu Kab. Aceh Barat, Kab. Aceh Tengah, Kota Langsa, Kab. Tapanuli Selatan, Kab. Kampar, Kab. Lampung Utara, Kab. Tulang Bawang dan 1 LKPD yang memperoleh opini WDP yaitu Kab. Labuhanbatu. Kondisi ini terjadi karena beberapa Pemda belum memiliki kartu persediaan untuk setiap jenis

persediaan. Pengurus barang tidak melaksanakan tugasnya dalam menyelenggarakan penatausahaan atas persediaan yang menjadi tanggung jawabnya. Selain itu penyusun CaLK masing-masing Pemda belum memahami ketentuan dalam SAP dan dimungkinkan juga belum diatur dalam kebijakan akuntansi masing-masing.

f. Jenis Persediaan Dalam Kondisi Rusak/usang

Aspek ini merujuk kepada kriteria pengungkapan rincian jenis, jumlah, dan nilai persediaan (kondisi rusak/usang) yang terdapat dalam PSAP No. 05 paragraf 26 huruf c. Persentase pengungkapan jenis persediaan dalam kondisi rusak/usang dalam LKPD di Sumatera tahun 2017 adalah sebesar 24,03 persen atau dari 154 LKPD yang seharusnya mengungkapkan mengenai jenis persediaan dalam kondisi rusak/usang, hanya 37 LKPD yang telah mengungkapkan dalam CaLK. Sebanyak 117 LKPD belum mencantumkan mengenai jenis persediaan dalam kondisi rusak/usang. Delapan puluh sembilan LKPD yang tidak mengungkapkan mendapatkan opini WTP, 25 LKPD mendapatkan opini WDP, dan 3 LKPD mendapatkan opini TMP. Beberapa Pemda sudah mengungkapkan nilai dari persediaan dalam kondisi rusak/usang namun tidak mencantumkan jenis persediaan apa saja yang termasuk ke dalam kondisi rusak/usang. Rendahnya Pemda yang mengungkapkan jenis persediaan dalam kondisi rusak/usang dalam CaLK juga mengindikasikan bahwa kebijakan akuntansinya belum mengatur pengungkapan secara rinci mengenai jenis persediaan dalam kondisi rusak/usang.

g. Jumlah Persediaan Dalam Kondisi Rusak/usang

Pengungkapan aspek mengenai jumlah persediaan dalam kondisi rusak/usang mengacu kepada kriteria pengungkapan rincian jenis, jumlah, dan nilai persediaan (kondisi rusak/usang) yang terdapat dalam PSAP Nomor 05 paragraf 26 huruf c. Aspek ini merupakan kriteria yang paling sedikit diungkapkan dalam CaLK. Persentase pengungkapan jumlah persediaan dalam kondisi rusak/usang dalam LKPD di Sumatera tahun 2017 sebesar 12,34 persen atau dari 154 LKPD yang seharusnya mengungkapkan mengenai jumlah persediaan dalam kondisi rusak/usang, hanya 19 LKPD yang telah mengungkapkan dalam CaLK, yaitu 16 LKPD memperoleh opini WTP dan 3 LKPD memperoleh opini WDP. Sebanyak 135 LKPD yang tidak mencantumkan mengenai rincian jumlah persediaan dalam kondisi rusak/usang dalam CaLK diantaranya 100 LKPD memperoleh opini WTP, 32 LKPD memperoleh opini WDP, dan 3 LKPD memperoleh opini TMP. Ada 18 LKPD yang tidak mencantumkan jumlah persediaan dalam kondisi rusak/usang namun telah mengungkapkan jenis dan nilai persediaan dalam kondisi rusak/usang.

Perbedaan Pengungkapan Akun Persediaan dalam LKPD di Sumatera yang Mendapat opini WTP, WDP, dan TMP

Pengungkapan akun persediaan tertinggi diperoleh oleh LKPD dengan opini WTP dan LKPD dengan persentase pengungkapan akun persediaan terendah sebesar 14,29 persen memperoleh opini WTP dan WDP. Untuk persentase sebesar 28,57 persen, 42,86 persen, dan 57,14 persen, terdapat LKPD dengan opini WTP, WDP, maupun TMP dengan persentase pengungkapan akun persediaan yang sama. Rincian tingkat pengungkapan akun persediaan berdasarkan opini yang diperoleh LKPD dapat dilihat dalam tabel 7 berikut ini.

Tabel 7
Pengungkapan Akun Persediaan Berdasarkan Opini

No	Pengungkapan Akun persediaan	Opini LKPD			Jumlah
		WTP	WDP	TMP	
1	14,29%	3	1	-	4
2	28,57%	16	1	1	18
3	42,86%	23	10	1	34
4	57,14%	39	14	1	54
5	71,43%	21	5	-	26
6	85,71%	13	4	-	17
7	100,00%	1	-	-	1
Total		116	35	3	154

Sumber: data olahan

Untuk melihat apakah terdapat perbedaan pengungkapan akun persediaan berdasarkan opini tersebut, maka terlebih dahulu dilihat apakah data terdistribusi normal atau tidak. Data pengungkapan akun persediaan berdasarkan opini memiliki nilai sig sebesar 0,000. Hal ini menunjukkan bahwa distribusi data pengungkapan persediaan dalam LKPD di Sumatera pada tahun 2017 adalah tidak normal karna nilai sig < 0,05. Hal ini dapat dilihat pada kolom *Shapiro-Wilk* yang terdapat di dalam tabel 8. Sehingga untuk melihat perbedaan pengungkapan persediaan dalam penelitian ini yang lebih tepat digunakan adalah uji beda non parametrik yaitu uji *Kruskal Wallis*.

Tabel 8
Normalitas Pengungkapan Akun Persediaan di Sumatera Tahun 2017

	Opini Kab. dan kota		Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
			Statistic	Df	Sig.	Statistic	Df	Sig.
Pengungkapan Persediaan	Akun	WTP	.404	117	.000	.614	117	.000
		WDP	.429	34	.000	.591	34	.000
		TMP	.385	3	.	.750	3	.000

Sumber: data olahan

Tabel 9
Perbedaan Pengungkapan Akun Persediaan Berdasarkan Uji Kruskal Wallis

	Pengungkapan Akun Persediaan
Kruskal-Wallis H	1.456
Df	2
Asymp. Sig.	.483

Sumber: data olahan

Berdasarkan uji tersebut, didapatkan hasil seperti yang terdapat pada tabel 9. Dari tabel tersebut terlihat bahwa nilai sig = 0,483, karena sig > 0,05 maka dapat dikatakan bahwa tidak terdapat perbedaan pengungkapan persediaan antara LKPD dengan opini WTP, WDP, dan TMP. Hasil ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Suwarjuwono & Ritongac (2017) yang mendapatkan hasil bahwa tidak terdapat perbedaan tingkat pengungkapan akun persediaan antara LKPD yang memperoleh opini WTP dan WDP, WTP dan TMP, dan WDP dan TMP dengan nilai sig masing-masing sebesar 0,474; 0,509; dan 0,456. Lebih lanjut dijelaskan bahwa tidak terdapatnya perbedaan pengungkapan akun persediaan antara LKPD yang mendapatkan opini WTP dengan selain WTP, menunjukkan bahwa opini yang didapatkan oleh suatu LKPD tidak menjamin telah melakukan pengungkapan yang cukup. Hal ini juga menunjukkan bahwa pengungkapan khususnya akun persediaan bukanlah kriteria utama dalam pemberian opini audit oleh BPK. Hal ini juga diungkapkan oleh Sari (2018) yang menjelaskan bahwa permasalahan yang terdapat dalam akun-akun pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan terkait dengan kriteria kewajaran laporan keuangan meliputi ketidaksesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan kelemahan sistem pengendalian intern. Sedangkan ketidakcukupan pengungkapan tidak menjadi permasalahan dalam laporan keuangan sehingga tidak mempengaruhi opini yang diberikan oleh BPK.

Namun dari hasil wawancara yang dilakukan kepada tim pemeriksa BPK RI Perwakilan Sumbar, Anonim (2019) menyatakan bahwa LKPD yang memperoleh opini WTP, WDP, maupun TMP memiliki tingkat pengungkapan yang berbeda. LKPD yang memperoleh opini WTP sudah dapat dipastikan bahwa Pemda telah melakukan pengungkapan yang memadai dan kesesuaian dengan SAP. Kecukupan pengungkapan khususnya akun persediaan juga menjadi salah satu parameter dalam pemberian sebuah opini yang bersandar kepada penetapan *planning materiality* dan *tolerable misstatement*. Jika dikaitkan dengan hasil penelitian ini yaitu tidak terdapat perbedaan pengungkapan persediaan antara LKPD yang memperoleh opini WTP, WDP, dan TMP maka dapat disimpulkan bahwa pengungkapan persediaan pada LKPD yang memperoleh opini WTP mengindikasikan bahwa pengungkapan persediaan memiliki nilai di bawah *planning materiality* dan *tolerable misstatement*, sehingga tidak mempengaruhi opini WTP yang diperoleh oleh Pemda tersebut karena masih dalam batas wajar.

SIMPULAN

Berdasarkan analisis data dari hasil penelitian yang telah dijelaskan pada bab sebelumnya maka dapat diperoleh beberapa kesimpulan, yaitu:

1. Persepsi BPK mengenai pengungkapan akun persediaan yaitu masih terdapat masalah-masalah yang ditemukan dalam pemeriksaan mengenai pengungkapan persediaan dengan kasus yang berbeda-beda di setiap Pemda seperti tidak memiliki bukti yang cukup, tidak dibuatnya kartu persediaan, tidak melakukan *stock opname* dan pengurus persediaan selaku pengelola persediaan tidak memahami mengenai SAP karena tidak memiliki latar belakang akuntansi.
2. Terdapat 24 LKPD Kab. dan kota yang memiliki nilai persediaan yang signifikan terhadap total aset lancarnya diantaranya 22 LKPD memperoleh opini WTP dan 2 LKPD memperoleh opini WDP dengan rata-rata pengungkapan persediaan sebesar 54,17%, namun masih mendapatkan catatan oleh pemeriksaan mengenai pengungkapan persediaan yang belum memadai.
3. Pengungkapan akun persediaan dalam LKPD Kab. dan kota di Sumatera tahun 2017 secara keseluruhan sudah tergolong cukup baik, meskipun hanya 1 dari 154 LKPD yang memenuhi seluruh kriteria pengungkapan akun persediaan yang terdapat dalam PP 71 Tahun 2010 PSAP Nomor 05 paragraf 26. Rata-rata pengungkapan akun persediaan LKPD di Sumatera sebesar 55,38%, dengan persentase tertinggi sebesar 100,00% yang diperoleh oleh

Kota Sungai Penuh dengan opini WTP dan persentase terendah sebesar 14,29% yang diperoleh oleh 4 LKPD, diantaranya Kota Langsa, Kab. Kuantan Singingi, Kab. Tanggamus dengan opini WTP dan Kota Gunungsitoli dengan opini WDP.

- Aspek yang memiliki persentase pengungkapan akun persediaan tertinggi yaitu jenis persediaan pada neraca Pemda dengan persentase sebesar 94,81% dan aspek terendah adalah jumlah persediaan dalam kondisi rusak/usang dengan persentase sebesar 16,23%.
- Tidak terdapat perbedaan pengungkapan akun persediaan pada LKPD yang memperoleh opini WTP, WDP, maupun TMP. Hal ini mengindikasikan bahwa pengungkapan persediaan pada LKPD yang memperoleh opini WTP masih di bawah nilai PM dan TM, sehingga tidak mempengaruhi opini yang diberikan kepada Pemda tersebut karena masih dalam batas wajar.

DAFTAR PUSTAKA

- Afriansyah, R. D. (2013). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Pengungkapan Informasi Akuntansi Di Internet Oleh Pemerintah Daerah. *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Pengungkapan Informasi Akuntansi Di Internet Oleh Pemerintah Daerah*, 2, 702–712.
- Anton, F. (2010). Towards Stewardship Theory Manajemen. *Majalah Ilmiah Informatika*, 1(2), 61–80.
- Antoro, S. D. (2015). Akuntansi Persediaan Dalam SAIBA. *Artikel BPPK*, 19.
- Arikunto, S. (2012). *Prosedur Penelitian: Suatu Pendekatan Praktik*. Jakarta: Rineka Cipta.
- BPK: *Laporan Keuangan Pemerintah Makin Baik*. (2018). www.sinarharapan.co.
<http://sinarharapan.co/ekonomi/read/1804/ekonomi/read/5727/%22>
- Dini, A. L., Sabijono, H., & Gerungai, N. (2018). Analisis Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Kota Manado Tahun 2015. *Going Concern: Jurnal Riset Akuntansi*, 13(02), 496–502.
<https://doi.org/10.32400/gc.13.02.19668.2018>
- Emzir. (2011). *Analisis Data: Metodologi Penelitian Kualitatif*. Jakarta: Rajawali Pers.
- Hartati, Y. (2011). Analisis Pengungkapan Laporan Keuangan Opini Wajar Tanpa Pengecualian (Study Kabupaten Padang Pariaman & Kota Pariaman). *Jurnal Universitas Andalas*.
- Haryadi, E. S., Ratnawati, V., & Kamaliah. (2015). Analisis Pengungkapan (Disclosure) Laporan Keuangan Kabupaten Yang Meraih Opini Audit Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) Dua Tahun Berturut-Turut. *Akuntansi*, 3(2), 184–195. <https://doi.org/2337-4314>
- Hendriyani, R., & Tahar, A. (2015). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi Di Indonesia. *Jurnal Bisnis Dan Ekonomi (JBE)*, 22(1), 25–33.
- Jumig, I., & Firmansyah, A. (2018). Kebijakan Pengukuran, Penyajian, dan Pengungkapan Persediaan. *Jurnal Akuntansi, Keuangan Dan Perbankan*, 5(1), 734–746.
<http://jurnal.pnj.ac.id/index.php/acc/article/download/1791/1061>
- Lesmana, S. I. (2010). *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib di Indonesia*. Universitas Sebelas Maret. Surakarta.
- Medynatul. (2017). Analisis Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi*, 5(1).
<http://ejournal.unp.ac.id/students/index.php/akt/article/view/2402>
- Nosihana, A., & Yaya, R. (2016). Internet Financial Reporting dan Faktor-Faktor yang Mempengaruhinya Pada Pemerintah Kota dan Kabupaten Di Indonesia. *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis*, 3(2), 89–104.
<https://doi.org/10.24815/jdab.v3i2.5389>
- Riduwan. (2010). *Skala Pengukuran Variabel-Variabel Penelitian*. Bandung: CV Alfabeta.
- Rifai, R. P., Tinangon, J. J., & Fakultas. (2016). Evaluasi Kebijakan Akuntansi Dalam Pengukuran Persediaan Sesuai Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 05 Tentang Akuntansi Persediaan Pada Dinas Pekerjaan Umum Sulawesi Utara. *Jurnal EMBA*, Vol.5(No.219), 11–19.
<https://ejournal.unsrat.ac.id/index.php/emba/article/viewFile/15418/14965>
- Sari, V. F. (2015). Analisis Perbandingan Pengungkapan Laporan Dengan Pengecualian. *Jurnal Praktik Bisnis*, 4(1), 17–38.
- Sari, V. F. (2018). Studi Eksploratif terhadap Laporan Hasil Pemeriksaan Kabupaten/kota yang Memperoleh Opini Wajar dengan Pengecualian Menggunakan Content Analysis. *Jurnal Ilmiah Syariah*, 11(2).
<http://ecampus.iainbatusangkar.ac.id/ojs/index.php/Juris/article/view/1116>
- Setyaningrum, D., & Syafitri, F. (2012). Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 9(2), 154–170.
<https://doi.org/10.21002/jaki.2012.10>
- Status WTP Sumbar Patut Dicurigai. (2017). www.harianhaluan.com.
<https://www.harianhaluan.com/news/detail/65169/status-wtp-sumbar-patut--dicurigai>
- Suhardjanto, D., & Rena Rukmita Yulianingtyas. (2011). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap

- Kepatuhan Pengungkapan Wajib Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Kabupaten/Kota di Indonesia). *Jurnal Akuntansi & Auditing*, 8(1), 30–42.
- Suwarjuwono, P., & Ritonga, I. T. (2017). Analisis Tingkat Pengungkapan Akun Persediaan dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Jawa. *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis*, 4(2), 173–188. <https://doi.org/10.24815/jdab.v4i2.6338>
- Trisnawati, M. ., & Achmad, K. (2014). Determinan Publikasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Melalui Internet. *Simposium Nasional Akuntansi 17 Mataram, Lombok*. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Veranti, R. I., & Ritonga, I. T. (2018). *Analisis Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Indonesia* [Universitas Gadjah Mada]. http://etd.repository.ugm.ac.id/home/detail_pencarian/157939
- Wahana, K. (2010). *Mudah Belajar Statistik Dengan SPSS 18*. Semarang: Penerbit Andi.
- Waworega, A. A., Manossoh, H., & Tangkuman, S. J. (2018). Analisis Penerapan Akuntansi Persediaan Pada Badan Kepegawaian Dan Pengembangan Sumber Daya Manusia Kabupaten Minahasa. *Jurnal Riset Akuntansi Going Concern*, 13(4), 214–219.
- Zimmerman, J. L. (1977). The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research*, 15, 107–144.