

## Disclosure Laporan Keuangan Pemerintah: Seberapa Pentingkah?

Rian Andriono<sup>1</sup>, Edy Nasrudin<sup>2</sup>

Direktorat Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan

Page | - 1 -

Correspondence Email: [edynasrudin@kemenkeu.go.id](mailto:edynasrudin@kemenkeu.go.id)

### ABSTRAK

Pengungkapan merupakan bagian integral dari pelaporan keuangan yang menjadi langkah akhir dalam proses akuntansi yaitu penyajian informasi dalam bentuk seperangkat penuh laporan keuangan. Pengungkapan berfungsi sebagai media untuk menyajikan penjelasan keuangan dan non keuangan yang tidak dapat disajikan dalam laporan keuangan. Penelitian ini bertujuan untuk memahami pentingnya pengungkapan pada laporan keuangan melalui reviu literatur berdasarkan teori agensi, *signaling* dan *stakeholder*. Temuan penelitian ini menunjukkan bahwa entitas pelaporan sektor publik adalah agen yang telah diberikan mandat dengan kewajiban pengungkapan penuh dalam pertanggungjawaban keuangan negara. Adanya pengungkapan akan mengatasi atau meminimalisasi terjadinya asimetri informasi sehingga *stakeholders* dapat menilai sejauh mana kinerja organisasi dan terus mendukung pemerintah yang saat ini berjalan dengan baik. Pengungkapan juga dapat mencegah terjadinya temuan, serta sebagai bentuk tindak lanjut atas temuan agar tidak menjadi suatu temuan yang berlanjut.

### ABSTRACT

*Disclosure is an integral part of financial reporting that act as the final step in the accounting process, namely the presentation of information in the form of a full set of financial statements. Disclosure serves as a medium to present financial and non-financial explanations that cannot be presented in financial statements. This study aims to understand the importance of disclosure in financial statements through a literature review based on agency, signaling and stakeholder theory. The findings of this study indicate that public sector reporting entities are agents that have been mandated with full disclosure obligations in state financial accountability. The existence of disclosure will overcome or minimize the occurrence of information asymmetry so that stakeholders can assess the extent to which the organization's performance and continue to support the government which is currently running well. Disclosure can also prevent findings from occurring, as well as a form of follow-up on findings so that they do not become a continuing finding.*

**Keywords:** *disclosure, public sector reporting entity, agency theory, information asymmetry*

## PENDAHULUAN

Banyak dari entitas pelaporan lebih memberikan perhatian pada penyajian laporan keuangan untuk dapat dinyatakan opini wajar tanpa pengecualian (WTP) sebagai perwujudan dari citra akuntabel yang bersih dari korupsi, kolusi dan nepotisme (Herlingsih dan Rusherlistyani, 2013). Hal ini dikarenakan akuntabilitas kinerja pemerintah merupakan salah satu bagian dari isu kebijakan strategis di Indonesia karena peningkatan akuntabilitas kinerja akan berdampak pada terciptanya penilaian positif atas berjalannya tata kelola pemerintahan yang baik (Santoso dan Pambelum, 2008). Selain itu, akuntabilitas laporan keuangan merupakan harapan masyarakat yang mempersepsikannya sebagai keterbukaan pemerintah terhadap publik (Yuliant, 2017). Pada kenyataannya, laporan keuangan pemerintah (LKPD dan LKKL) yang telah dinyatakan WTP belum memuat pengungkapan yang penuh hingga dapat disebut memiliki tingkat akuntabilitas yang tinggi (Suhardjanto dan Lesmana, 2010; Suhardjanto dan Yulianingtyas, 2011; Martani dan Lestiani, 2012; Rahim et al, 2020; Teriyani, et al, 2022) terlebih jika dibandingkan pengungkapan dalam laporan keuangan sektor swasta (Hendriyani dan Tahar, 2015).

Page | - 2 -

Sejak diberlakukannya pencatatan transaksi secara akrual yang berarti meninggalkan basis kas, pencatatan akrual terbukti lebih berguna dalam memberikan penjelasan atas belanja yang direalisasikan, serta pengawasan yang lebih baik terhadap pelaksanaan program pemerintah (Mellor, 1996). Sifat akrual yang mencatat transaksi sebagaimana adanya dan terlepas dari pergerakan uang tunai mampu membedakan pengeluaran yang bermanfaat dalam jangka pendek dengan dari apa yang akan menguntungkan (lembaga dan masyarakat) di masa depan (seperti belanja modal). Pada prinsipnya, seluruh laporan keuangan pemerintah akrual cenderung lebih mudah untuk dipahami dan diinterpretasikan oleh pengguna daripada basis kas yang tidak lengkap, dan hanya dapat dipahami dengan keahlian khusus (Mellor, 1996).

Banyaknya informasi yang dapat diekstraksi dari laporan keuangan menunjukkan betapa pentingnya laporan keuangan sebagai perwujudan dari kinerja entitas sektor publik atau dalam hal ini pemerintah. Namun demikian, arti dari angka-angka dalam laporan keuangan masih membutuhkan penjelasan lebih lanjut untuk dapat memberikan pembahasan dan analisis yang tidak akan diartikan berbeda oleh pengguna (masyarakat, legislatif, lembaga pengawas, pemeriksa, serta pemerintah). Laporan keuangan membutuhkan pengungkapan yang penuh dan bisa mewakili keadaan yang sebenarnya dari operasi entitas sektor publik. Pentingnya pengungkapan adalah untuk menghindari kesalahpahaman (Rahim et al, 2020). Pengungkapan yang disampaikan tidak hanya untuk memenuhi kewajiban aturan namun juga dapat memberikan pemahaman bagi seluruh pengguna laporan keuangan (Setyowati, 2016).

Beberapa penelitian membuktikan bahwa pengungkapan pada laporan keuangan mampu mengurangi asimetri informasi (Healy dan Palepu, 1993; Khomsiyah dan Susanti, 2003; Mardiyah, 2002), serta menjadi mekanisme yang berguna bagi entitas pelaporan untuk berkomunikasi dengan para *stakeholdernya* yaitu masyarakat. Pada penelitian Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011), rata-rata

tingkat kepatuhan pemerintah daerah untuk menyajikan pengungkapan dalam LKPD didapatkan sebesar 30,85 persen. Sedangkan penelitian Setyowati (2016) yang menghasilkan temuan tingkat kepatuhan sebesar 64 persen, adanya kepatuhan sebagian besar dipengaruhi oleh kesadaran entitas untuk menyajikan pengungkapan yang penuh. Arifin dan Fitriyanti (2014) menyatakan bahwa tingkat pengungkapan wajib LKPD sebesar 60,10 persen, sedangkan penelitian Marlindo (2017) menunjukkan hasil sebesar 51,45 persen. Kondisi ini menunjukkan bahwa baik pemerintah daerah maupun kementerian/lembaga belum secara penuh menyajikan pengungkapan wajib sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Alhasil, BPK dalam pelaksanaan audit baik itu LKPD maupun LKPL masih memerlukan penjelasan (jawaban) lebih dan pembahasan atas berbagai temuan sebelum memberikan pernyataan (opini) atas laporan keuangan yang disajikan.

## Research Gap

Penelitian tekstual tentang catatan laporan keuangan banyak dilakukan di sektor bisnis (*private sector*) namun hal ini jarang dilakukan di sektor pemerintahan (*public sector*). Penelitian di sektor bisnis diantaranya menyoroti bahwa catatan laporan keuangan merupakan bagian integral dari laporan keuangan (Melloni et al., 2017) sehingga terdapat strategi dalam pengungkapan yang berbeda, tergantung tingkat kinerja perusahaan, jenis kinerja, fokus perbandingan kinerja keuangan dengan kinerja non keuangan (*sustainability*), dengan *penerapan integral report* dapat berfungsi sebagai pemicu bagi perusahaan untuk mendapat pelajaran yang dapat mengarah pada pemikiran ulang (*rethinking*) tentang sistem dan praktik pelaporan keuangan. Penelitian lainnya menemukan bukti bahwa keseragaman gender laki-laki, pendidikan, keahlian keuangan, dan pergantian dewan direksi dikaitkan dengan nada pengungkapan (*tone of disclosure*) yang lebih negatif, sementara usia direktur dikaitkan dengan nada pengungkapan yang kurang negatif (Martikainen et al, 2022).

Penelitian di sektor pemerintah di Indonesia khususnya pemerintah daerah yang menguji dan membuktikan secara empiris sejauh mana pemerintah daerah melakukan pengungkapan pada laporan keuangannya dengan faktor-faktor yang mempengaruhinya menemukan bahwa secara keseluruhan tingkat pengungkapan LKPD di pulau Jawa (2019) masih rendah yang dibuktikan dengan rata-rata sebesar 80.58 persen. Besaran/ukuran legislatif (*legislatif size*) memiliki pengaruh signifikan dan positif pada pengungkapan laporan keuangan, namun pengeluaran anggaran pemerintah daerah (*local government budget expenditure*), temuan audited (*audit finding*) dan ukuran / besaran pemerintah daerah (*local government size*) tidak memiliki pengaruh pada pengungkapan laporan keuangan (Kusuma et al, 2021). Penelitian lainnya menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib LKPD (2016) sebesar 77,88 persen. Hasil penelitian menunjukkan bahwa faktor-faktor yang memengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan, yaitu proses konsolidasi laporan keuangan, peraturan penyusunan laporan keuangan, sumber daya manusia, karakteristik organisasi, pemeriksaan BPK, dan stakeholder laporan keuangan (Setyabudi dan Halim, 2018).

Pengungkapan seharusnya mencakup informasi yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar. Pengungkapan juga harus mengungkapkan informasi yang bila tidak diungkapkan akan menyesatkan bagi pengguna. Meski demikian, berbagai penelitian dan fenomena yang ada menunjukkan adanya kekurangan dalam pengungkapan yang dilakukan oleh entitas pelaporan. Padahal, melalui penyampaian informasi yang relevan dan andal, tuntutan masyarakat atas akuntabilitas akan terpenuhi (Mardiasmo, 2009) sekaligus memberikan citra positif bagi pemerintah (Santoso dan Pambelum, 2008). Telah banyak penelitian terkait pengungkapan laporan keuangan yang meneliti tingkat kepatuhan, namun kurang menjelaskan mengapa pengungkapan yang penuh adalah keharusan. Oleh karena itu, peneliti akan menyampaikan *literature review* yang mampu menggambarkan urgensi pengungkapan, terkait keuntungan dan kerugian atau konsekuensi dari sebuah pengungkapan laporan keuangan.

## Teori Agensi

Berdasarkan teori agensi (Jensen dan Meckling, 1976) dan permasalahan yang dibahas oleh Zimmerman (1977), permasalahan agensi juga terjadi pada organisasi sektor publik. Hal ini terjadi karena masyarakat memberikan mandat kepada pemerintah sebagai agen melalui proses politik sehingga membuat perwakilan yang ditunjuk masyarakat (politisi/wakil rakyat) juga turut berperan sebagai prinsipal sekaligus agen yang menjalankan tugas untuk memastikan ketercapaian keinginan masyarakat agar organisasi sektor publik melaksanakan tugasnya dalam membuat masyarakat lebih sejahtera. Implikasinya, masyarakat memiliki dua tugas sebagai prinsipal dalam memastikan tugas pemerintah dan wakil rakyat. Konsekuensinya, masyarakat membutuhkan berbagai macam informasi yang dapat digunakan untuk memastikan ketercapaian harapan masyarakat sebagai pemilik keuangan negara.

Hubungan keagenan antara masyarakat dan pemerintahan tersebut menyebabkan munculnya dua permasalahan yang sering muncul, yaitu: (a) terjadinya asimetri informasi, dimana pemerintah sebagai agen memiliki lebih banyak informasi mengenai posisi keuangan dan posisi operasi entitas sektor publik yang sebenarnya, dan (b) terjadinya konflik kepentingan akibat ketidaksamaan tujuan, antara politisi dan pemerintah sebagai agen yang tidak selalu bertindak sesuai dengan kepentingan prinsipal (masyarakat). Padahal, pemerintah yang bertindak sebagai agen mempunyai kewajiban menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna informasi keuangan atau masyarakat yang bertindak sebagai prinsipal dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan politik, ekonomi, maupun sosial, baik secara langsung atau tidak langsung melalui wakil-wakilnya.

## Teori Signaling

Teori *signaling* dapat didefinisikan sebagai sinyal atau penanda (Spence, 1973) yang diberikan oleh pemerintah kepada masyarakat untuk menyelesaikan kesalahpahaman pada masyarakat atas kinerja pemerintah. Penanda diberikan oleh pemerintah dalam bentuk informasi yang menunjukkan adanya peningkatan kinerja operasional, kinerja pengawasan, penyajian laporan yang lebih baik dan berkualitas, pengungkapan yang penuh dan sesuai standar, serta adanya keterbukaan lainnya

yang dapat dipahami oleh masyarakat (Puspita, 2012). Adanya pengungkapan atas kinerja yang dilakukan oleh pemerintah akan memberikan sinyal positif kepada masyarakat sehingga mampu meningkatkan kepercayaan masyarakat dan memberi pengakuan bahwa pemerintah telah berupaya memberikan timbal balik kepada masyarakat melalui peningkatan kinerjanya.

## Teori *Stakeholder*

Page | - 5 -

Dalam teori *stakeholder* dinyatakan bahwa entitas pelaporan bukanlah entitas yang hanya beroperasi untuk kepentingannya sendiri namun juga harus memberikan manfaat bagi *stakeholdernya* (Freeman, 1984). Hal ini terjadi karena keberadaan suatu entitas sangat dipengaruhi oleh dukungan yang diberikan oleh *stakeholders* entitas tersebut (Chariri dan Ghazali, 2007). Oleh karena itu, setiap *stakeholder* memiliki hak mendapatkan informasi, meskipun informasi yang didapatkan tidak digunakan atau tidak secara langsung mempengaruhi entitas tersebut (Deegan, Rankin, dan Voght, 2000). Penyusunan dan penyajian laporan keuangan lebih sebagai wujud dari pertanggungjawaban dibandingkan dengan untuk memenuhi tuntutan (Deegan, Rankin, dan Voght, 2000). Melalui laporan keuangan yang dibuat oleh pemerintah, masyarakat sebagai *stakeholders* entitas sektor publik dapat mengawasi kinerja entitas sekaligus menilai untuk memberikan dukungan atau penolakan atas keberlangsungan entitas via wakilnya (legislatif).

## Asimetri Informasi

Laporan keuangan dibuat dengan tujuan untuk digunakan oleh berbagai pihak termasuk organisasi sektor publik sebagai pembuatnya. Tetapi yang paling berkepentingan dengan penggunaan laporan ini adalah masyarakat sebagai pemilik dari keuangan negara yang digunakan oleh entitas untuk beroperasi. Namun demikian, masyarakat sebagai pihak yang berada diluar entitas sektor publik menjadi pihak yang paling besar tingkat ketidaktahuannya. Apabila para pengguna internal (pejabat dan pegawai) pemerintah memiliki kontak langsung dengan entitas atau organisasi sektor publik, serta mengetahui dengan jelas setiap kejadian yang signifikan atau transaksi keuangan yang terjadi maka berbanding terbalik dengan masyarakat yang kurang terinformasi. Kekurangan ini membuat tingkat ketergantungannya terhadap informasi yang ada dalam laporan keuangan menjadi sangat besar. Hal tersebut memicu munculnya suatu kondisi yang disebut dengan asimetri informasi.

Asimetri informasi yang pertama kali dikemukakan oleh Myers dan Majluf (1984), berhubungan erat dengan teori *signaling* yang menyatakan bahwa pihak-pihak yang terkait dengan organisasi tidak mempunyai informasi mengenai kinerja dan prospek organisasi (pemerintah dan swasta) yang sebanding satu sama lain. Seringkali hanya pihak tertentu saja yang mempunyai informasi lebih baik dibandingkan dengan pihak lainnya (Brigham dan Houston, 2001). Dengan kata lain, terjadi asimetris informasi antara organisasi dengan *stakeholders* (Setia, 2008). Adanya informasi yang tidak merata di antara pihak-pihak berkepentingan langsung atau tidak langsung menggambarkan kenyataan bahwa ketidakseimbangan penerimaan informasi terjadi karena salah satu pihak (pengelola organisasi) sebagai agen yang memiliki informasi lebih banyak (Diantimala dan Hartono, 2001) bertindak demi kepentingan organisasi tanpa memperhatikan keinginan prinsipal. Sebagai



contoh, pejabat yang menjadi pemimpin menjalankan organisasi dengan membuat keputusan-keputusan yang memberi nilai tambah bagi organisasi, namun tidak bertindak seperti yang diinginkan oleh prinsipal. Manajemen organisasi berupaya memaksimalkan kinerja organisasi untuk meningkatkan kesejahteraan pegawai dibandingkan meningkatkan kesejahteraan masyarakat.

## Pengungkapan (*Disclosure*)

Page | - 6 -

Pengungkapan dapat didefinisikan sebagai penyajian informasi dalam laporan keuangan termasuk laporan itu sendiri, catatan atas laporan dan pengungkapan yang terkait dengan laporan, serta tidak mencakup pernyataan publik atau pernyataan pribadi yang dibuat oleh manajemen atau informasi yang disediakan di luar laporan keuangan (Evans, 2010). Informasi ini menyajikan penjelasan yang lebih lengkap mengenai posisi keuangan dan hasil dari operasional organisasi. Pengungkapan informasi dalam laporan keuangan dapat dinyatakan dalam bentuk penjelasan sederhana dan informasi penting organisasi (Scott, 2003). Kejujuran organisasi sangatlah penting dan pihak eksternal mengharapkan adanya pengungkapan meskipun tidak selalu mengungkap hal-hal yang baik atau informasi yang buruk bagi organisasi sektor publik. Semua informasi yang terkait laporan harus diungkapkan termasuk didalamnya informasi kuantitatif dan kuantitatif dengan tidak bias dan dapat dipahami agar laporan keuangan menjadi efektif, sesuai dengan keinginan dan kepentingan pengguna (Siegel dan Shim, 1994).

Dalam pandangan teori *signaling*, entitas pelaporan yang baik akan memberikan pengungkapan/pemberian informasi yang lengkap kepada para pengguna. Pengungkapan dalam laporan keuangan pada dasarnya merupakan bentuk penyampaian informasi dari suatu entitas kepada pengguna laporan keuangan. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa semakin banyak pengungkapan yang dilakukan oleh entitas maka semakin menunjukkan bahwa entitas tersebut semakin berkualitas. Pengungkapan dapat dikelompokkan menjadi dua macam yaitu pengungkapan wajib dan pengungkapan sukarela, sedangkan tingkat pengungkapan terbagi dalam tiga tingkatan yaitu, pengungkapan yang cukup, pengungkapan yang wajar, dan pengungkapan yang penuh (Chariri dan Ghazali, 2007).

## PEMBAHASAN

### Mengapa harus diungkapkan?

Asimetri informasi merupakan salah satu masalah yang sering muncul dalam pengelolaan organisasi sektor publik, dengan masyarakat yang berada diluar organisasi tidak memiliki keunggulan dan kelebihan informasi dibandingkan dengan pihak internal (Eisenhardt, 1989). Mengingat pentingnya informasi bagi prinsipal (masyarakat) untuk pengambilan keputusan yang rasional maka untuk diperlukan adanya pengungkapan. Pengungkapan dapat digunakan untuk mengatasi atau meminimalikan terjadinya asimetri informasi. Melalui publikasi laporan keuangan yang memiliki pengungkapan masyarakat dapat menilai sejauh mana organisasi telah mengungkapkan semua informasi relevan, dan apabila semua informasi relevan telah diungkapkan maka sudah seharusnya asimetri informasi berkurang. Berkurangnya asimetri informasi dapat diketahui dari tidak adanya penolakan terbuka serta adanya

respon positif masyarakat terhadap informasi yang terkandung dalam publikasi laporan keuangan.

Selain mengatasi asimetri informasi, terdapat tujuan-tujuan lainnya dari adanya pengungkapan laporan keuangan (Johnson, 1992), pertama adalah mampu menggambarkan berbagai hal yang telah direalisasikan dan diakui, serta menyediakan pengukuran atas capaian kinerja keuangan yang relevan, meski diluar laporan keuangan terdapat pengukuran lainnya yang lebih rinci. Kedua, pengungkapan menggambarkan berbagai hal dan kesalahan yang tidak diakui, serta menyediakan pengukuran yang berguna untuk hal yang tidak diakui tersebut. Ketiga menyediakan informasi yang dapat membantu pihak berkepentingan namun berada diluar organisasi untuk memahami semua hal yang diakui dan tidak diakui, sekaligus memberikan penilaian atas kinerja (keuangan). Keempat, melalui pengungkapan tersedia berbagai informasi penting yang dapat bermanfaat untuk pengambilan keputusan/kebijakan saat ini atau di masa mendatang. Adanya pengungkapan penuh yang berisi semua keadaan dan kejadian maka informasi yang terdapat dalam laporan keuangan akan tersampaikan sehingga akan memberikan perbedaan bagi pengguna (Hendriksen, 2002). Adanya pengungkapan yang memiliki informasi yang relevan, andal, akurat, dapat diperbandingkan dan dapat dipahami, akan membuat laporan keuangan yang disajikan berkualitas.

Page | - 7 -

Pengungkapan akan bermanfaat di masa mendatang karena perekonomian berkembang semakin kompleks sehingga semua data dan informasi yang tersedia sangat dibutuhkan secara cepat (Subroto, 2003). Utamanya penyediaan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi masyarakat dalam pengambilan keputusan ekonomi dan politik. Sebagai contoh, neraca yang berisi besaran aset dan kewajiban dengan selisih antara keduanya menjadi ekuitas entitas sebagai pemilik, atau kekayaan bersih dari entitas tersebut, di sisi lain angka pada neraca menunjukkan hubungan antara operasional lembaga pemerintah dari satu periode pelaporan ke periode berikutnya. Adanya serangkaian data antar waktu pada neraca memberikan indikasi kesehatan keuangan entitas. Neraca pada pelaporan akrual memberikan kerangka kerja bagi kebutuhan pengelolaan sumber daya yang dimiliki dan kewajiban secara keseluruhan dari entitas sektor publik (Mellor, 1996). Melalui informasi dalam neraca dapat diperoleh gambaran atas pengelolaan keuangan publik pada entitas secara keseluruhan, nilai aset yang dimiliki dan pemanfaatannya, kebutuhan penambahan atau pengurangan aset, besaran kewajiban yang harus diselesaikan atau ditambah, kebutuhan pembiayaan yang akan menentukan kebijakan penghematan atau menambah utang. Melalui neraca, entitas dan masyarakat sebagai *stakeholders* juga dapat melihat laju perubahan kewajiban, dampak keuangan dari keputusan pemerintah dalam membentuk keseimbangan keuangan, atau dengan kata lain pengungkapan neraca akan membantu meningkatkan efektifitas pengambilan keputusan di masa depan.

Namun demikian, perlu disadari bahwa laporan keuangan tidak menyediakan semua informasi yang mungkin dibutuhkan masyarakat sebagai prinsipal dalam pengambilan keputusan terhadap kinerja entitas pelaporan karena secara umum, laporan keuangan hanya menggambarkan pengaruh keuangan dari kejadian masa lalu, dan tidak diwajibkan untuk menyediakan informasi non keuangan (Suwardjono, 2014). Bagi entitas pelaporan, pengungkapan dalam laporan keuangan dapat bersifat

*mandatory* dan *voluntary*, namun sebagaimana ketentuan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, pengungkapan bagi entitas pelaporan adalah *mandatory* atau wajib dengan standar minimal yang telah ditentukan. Hal ini dikarenakan standar akuntansi pemerintah di Indonesia menganut prinsip pengungkapan penuh (*full disclosure*) sehingga semua informasi yang dianggap cukup penting dan mempengaruhi penilaian dan keputusan pengguna laporan harus diungkapkan. Pengungkapannya bisa dilakukan pada lembar muka (*on face*) laporan keuangan maupun pada catatan atas laporan keuangan (CaLK) yang meliputi:

1. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, kebijakan makroekonomi, capaian target sesuai peraturan, serta kendala dan hambatan yang dihadapi dalam upaya pencapaian target;
2. ikhtisar capaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan;
3. Informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya;
4. Informasi yang diharuskan oleh SAP namun belum disajikan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan;
5. Informasi untuk pos-pos aset dan kewajiban yang timbul sehubungan dengan penerapan pencatatan basis akrual atas pendapatan dan belanja dan rekonsiliasinya dengan penerapan basis kas; dan
6. Informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan.

#### Konsekuensi Pengungkapan

Pengungkapan yang disajikan dalam laporan keuangan memiliki konsekuensi bagi entitas terhadap penilaian *stakeholders* yang akan mempengaruhi keberadaan entitas (Dahlan, 2003). Konsekuensi pengungkapan laporan keuangan dapat menjadi sebuah keuntungan, dalam bentuk dukungan terhadap kinerja organisasi pemerintah di masa kini dan yang akan datang, serta dukungan terhadap kinerja pemimpin maupun pegawai organisasi untuk tetap menjalankan operasional organisasi (Darrough, 1993). Pengungkapan dapat menyampaikan sinyal yang baik dan membentuk citra positif dari keseluruhan elemen organisasi kepada masyarakat agar terus mendukung pemerintah yang saat ini berjalan sehingga pemerintah dapat berjalan dengan baik. Kinerja pemerintah yang baik perlu diinformasikan kepada rakyat baik sebagai bentuk pertanggungjawaban maupun bentuk promosi untuk tujuan politik (Christiaens, 1999). Bahkan pengungkapan dalam laporan pemerintah berhubungan positif dengan memberikan sinyal dari kualitas kepemimpinan pejabat yang dapat mengambil manfaat dengan peningkatan kesempatan mereka dipilih kembali (Lasward, 2005).

Pengungkapan juga berperan sebagai informasi bagi masyarakat (*public relation*) atas kinerja organisasi sehingga melalui pengungkapan masyarakat dapat mengetahui keberadaan sebuah entitas, serta mengurangi resiko timbulnya tuntutan bagi organisasi akibat adanya kegiatan operasional yang dianggap tidak wajar (Elliot dan Jacobson, 1994). Pengungkapan laporan keuangan sebagai wujud transparansi dan akuntabilitas (LAN dan BPKP, 2000) juga dapat mencegah seseorang dalam organisasi melakukan tindakan kecurangan (Murphy dan Dacin, 2011). Ketika



laporan keuangan dipublikasikan, masyarakat akan turut serta menganalisis informasi dalam laporan keuangan sehingga indikasi *fraud* dapat terungkap ketika dilakukan analisis laporan keuangan (Elkagiani dan Wibowo, 2021). Misalnya, melalui analisis laporan detail pengadaan, seseorang dapat mengetahui apakah pengadaan telah dilaksanakan sesuai dengan perencanaan, apakah harga dan volume barang sudah sesuai dengan spesifikasi. Dapat dikatakan bahwa pengungkapan menjadi bahan dalam mengevaluasi pelaksanaan serta memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas dana serta pengambilan keputusan pemerintah

Konsekuensi negatif dari pengungkapan dapat terjadi dalam bentuk munculnya berbagai pertanyaan dari masyarakat yang dapat membebani organisasi sehingga memungkinkan bagi organisasi untuk mendapatkan penilaian buruk dari *stakeholders* (Darrough, 1993). Oleh karena itu, seringkali entitas berhati-hati dan melakukan pemilahan atas informasi yang akan diungkapkan agar tidak mendapatkan citra negatif. Konsekuensi lainnya yang muncul berupa biaya yang harus dikeluarkan untuk mengumpulkan informasi guna menyajikan pengungkapan penuh, sementara pengguna tidak merasa perlu akan informasi tersebut, serta memberikan penilaian bahwa pengungkapan merupakan pemborosan (Elliot dan Jacobson, 1994). Pengungkapan yang penuh juga dapat mengarah pada penyampaian informasi berlebihan yang dapat mengakibatkan tindakan lanjutan apabila ditemukan item yang dipersepsikan tidak sesuai dengan peraturan. Selain itu, terhadap informasi yang banyak memungkinkan untuk dimanfaatkan sebagai bahan dalam kontes politik dan digunakan untuk membentuk opini negatif terhadap kinerja organisasi bahkan kinerja personal yang berperan dalam organisasi (Lasward, 2005).

#### Temuan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah *Audited*

Berdasarkan hasil pemeriksaan terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) Tahun 2021 *Audited*, temuan BPK menyatakan adanya kelemahan SPI dan ketidakpatuhan antara lain: pengungkapan atas pengelolaan insentif dan fasilitas perpajakan sebesar Rp15,31 triliun yang belum sepenuhnya memadai; piutang pajak macet Rp20,84 triliun yang belum dilakukan tindakan penagihan yang memadai; sisa dana Investasi Pemerintah dalam rangka Program Pemulihan Ekonomi Nasional (IPPEN) Tahun 2020 dan 2021 kepada PT Garuda Indonesia sebesar Rp7,5 triliun yang tidak dapat disalurkan dan kepada PT Krakatau Steel sebesar Rp800 miliar yang berpotensi tidak dapat tersalurkan; penganggaran, pelaksanaan, dan pertanggungjawaban Belanja Non - Program PC-PEN pada 80 K/L minimal sebesar Rp12,52 triliun yang belum sesuai ketentuan sepenuhnya; serta sisa dana Bantuan Operasional Sekolah Reguler Tahun 2020 dan 2021 minimal sebesar Rp1,25 triliun yang belum dapat disajikan sebagai Piutang Transfer ke Daerah.

Hasil temuan tersebut, pemerintah menyatakan akan menindaklanjuti 27 temuan pemeriksaan yang tidak mempengaruhi kewajaran penyajian laporan keuangan. Lebih lanjut dinyatakan bahwa pemerintah tetap berkomitmen untuk menindaklanjuti rekomendasi BPK, antara lain berkaitan dengan temuan penentuan kriteria program PC-PEN 2021 dan pelaporannya terhadap LKPP. Pemerintah juga akan menetapkan kriteria atau program yang menjadi bagian dari program PC-PEN dan mengoptimalkan implementasi mekanisme pelaporannya dalam laporan keuangan. Temuan lainnya yang perlu ditindaklanjuti terkait kebijakan akuntansi yang

belum mengatur pelaporan secara akrual transaksi pajak atas penyajian hak dan kewajiban negara. Untuk itu, pemerintah menugaskan tim gugus tugas agar berkoordinasi dengan Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP) dalam percepatan penyelesaian Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) terkait. Pemerintah akan menyelaraskan ketentuan mengenai dana Tapera pada Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 25 tahun 2020 dengan ketentuan dalam UU APBN. Kemudian, pemerintah menyusun kebijakan akuntansi terkait pengelolaan dana Fasilitas Likuiditas Pembiayaan Perumahan (FLPP) sebagai tindak lanjut temuan perlakuan dana FLPP.

Hasil temuan belum disajikannya kewajiban jangka panjang atas program pensiun pada neraca, pemerintah telah memerintahkan tim gugus tugas untuk berkoordinasi dengan KSAP. Tim diminta untuk segera melakukan finalisasi dan menetapkan PSAP tentang imbalan kerja. Selanjutnya, pemerintah akan melakukan identifikasi upaya hukum lain yang masih mungkin dilakukan sebagai bentuk pemantauan atas putusan hukum. Hal ini sebagai tindak lanjut untuk temuan kelemahan penatausahaan putusan hukum yang berkekuatan hukum tetap (*inkracht*). Dapat ditarik benang merah bahwa pengungkapan akan mencegah terjadinya temuan, serta pada setiap tindak lanjut atas temuan BPK juga perlu adanya pengungkapan yang memadai dalam laporan keuangan agar tidak menjadi suatu temuan yang berlanjut untuk tahun berikutnya.

## KESIMPULAN

Penelitian ini menunjukkan bahwa kewajiban entitas pelaporan sektor publik sebagai agen yang telah diberikan mandat oleh prinsipal (masyarakat) untuk melakukan pengelolaan keuangan negara adalah membuat laporan keuangan yang disertai dengan pengungkapan penuh. Adanya pengungkapan tersebut dapat digunakan untuk mengatasi atau meminimalikan terjadinya asimetri informasi sehingga *stakeholders* dapat menilai sejauh mana kinerja organisasi. Selain itu, melalui informasi yang tersedia terkait posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan suatu entitas pelaporan yang terkandung di dalam pengungkapan, masyarakat secara langsung atau melalui wakilnya dapat menjadikannya pertimbangan dalam pengambilan keputusan ekonomi dan politik. Penyajian pengungkapan secara penuh juga memiliki konsekuensi dengan menjadi sinyal yang baik dan positif kepada masyarakat agar terus mendukung pemerintah yang saat ini berjalan sehingga pemerintah dapat tetap berjalan dengan baik. Di sisi lain, pengungkapan yang memiliki informasi berlebihan dapat memiliki timbal balik negatif dengan menjadi bahan evaluasi atas kinerja organisasi dalam kontes politik.

## REKOMENDASI

Penelitian ini memberikan kontribusi praktis terhadap manajemen entitas pelaporan sektor publik dengan memberikan bahan masukan agar menyajikan pengungkapan secara penuh sehingga mampu meningkatkan kualitas laporan keuangan. Selain memenuhi kewajiban sebagaimana yang ditentukan, pengungkapan penuh menjadi wujud akuntabilitas dan transparansi dari organisasi serta bentuk tanggung jawab kepada masyarakat. Penelitian selanjutnya diharapkan

dapat menggunakan pendekatan kuantitatif atau kualitatif untuk menemukan penyebab dari kurangnya pengungkapan pada laporan keuangan pemerintah dengan meneliti sampel yang lebih banyak dan lebih luas, serta menambahkan proksi pengukuran agar didapatkan hasil yang lebih akurat dari permasalahan pengungkapan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Arifin, I., & Fitriyani, D. (2014). Pengungkapan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga, Karakteristik Organisasi & Hasil Audit BPK. *Simposium Nasional Akuntansi XVII Ikatan Akuntan Indonesia*. Mataram.
- Brigham, E. F., & Houston, J. F. (2001). *Manajemen Keuangan*. Buku 1 edisi 8. Jakarta: Erlangga.
- Chariri, A., & Ghazali, I. (2007). *Teori Akuntansi Edisi Revisi*. Semarang: Penerbit Universitas Diponegoro.
- Christiaens, J. (1999). Financial Accounting Reform in Flemish municipalities: an Empirical Study of Implementation and Annual Financial Reports. *European Accounting Review*, 8(4).
- Dahlan, A. (2003). Disclosure & Corporate Governance: Suatu Tinjauan Teoritis. *TEMA*, 4(1).
- Darrough, M. N. (1993). Disclosure Policy and Competition: Cournot vs. Bertrand. *Accounting Review*.
- Deegan, C., Rankin, M., & Voght, P. (2000). Firms' Disclosure Reactions to Major Social Incidents: Australian Evidence. *In Accounting forum* 24 (1)
- Diantimala, Yossi & Jogiyanto Hartono, 2001, Pengaruh Pengumuman Laba terhadap asimetri Informasi. *Simposium Nasional Akuntansi IV*
- Elkagiani, V. W., & Wibowo, P. (2021). Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah & Indeks Persepsi Korupsi: A Preliminary Study. *Jurnalku*, 1(3).
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *Academy of Management Review*, 14(1).
- Elliott, R. K., & Jacobson, P. D. (1994). Costs and Benefits of Business Information. *Accounting Horizons*, 8(4).
- Evans, J. H. & Patton, J. M. (1987). Signaling and Monitoring in Public Sector Accounting. *Journal of Accounting Research* 25 (Supplement).
- Freeman, R. E. (2001). A Stakeholder Theory of The Modern Corporation. *Perspectives in Business Ethics* Sie, 3(144).

- Healy, Paul M. & Krishna G. Palepu. (1993). The Effects of Firms' Financial Disclosure Strategies on Stock Prices. by U.S., U.K., and Continental European Multinational Corporations. *Journal of International Business Studies* 26 (Third Quarter).
- Hendriksen, Eldon S. (1994). *Teori Akuntansi Edisi 4*. Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Hendriyani, R., & Tahar, A. (2015). Analisis Faktor-Faktor yang Memengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi di Indonesia. *Jurnal Bisnis & Ekonomi (JBE)*, 22(1).
- Heriningsih, S., & Rusherlistyani. (2013). Faktor- Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Ekonomi & Bisnis*, 13(2).
- IFAC. (2012). Public Sector Financial Management Transparency And Accountability: The Use of International Public Sector Accounting Standards. *IFAC Policy Position*.
- Jensen, Michael C. & Mecking, William. (1976). Theory of The Firm, Managerial Behavior, Agency, and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3 (4).
- Johnson, L. T. (1992). Research on Disclosure. *Accounting Horizons*, 6(1).
- Kusuma, R., Aswar, K., & Korespondensi, P. (2021). Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Indonesia: Suatu Tinjauan Empiris. *Prosiding Konferensi Riset Nasional Ekonomi, Manajemen, & Akuntansi Vol. 2*.
- Khomsiyah, & Susanti. (2003). Pengungkapan, Asimetri Informasi & Cost of Capital. *Simposium Nasional Akuntansi VI Surabaya*.
- LAN, & BPKP. (2000). *Akuntabilitas & Good Governance*. Modul Sosialisasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP) Modul 1 dari 5. Jakarta: Lembaga Administrasi Negara RI.
- Laswad, F. (2005). Determinants Of Voluntary Internet Financial Reporting by Local Government Authorities. *Journal of Accounting and Publik Policy*, 24.
- Mardiasmo. (2009). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: C.V Andi Offset.
- Mardiyah, Aida Ainul. (2002). Pengaruh Asimetri Informasi & Disclosure Terhadap Cost of Capital. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 5 (2).
- Marlindo, Efan. (2017). *Pengaruh Total Aset, Jumlah Satuan Kerja, Tingkat Penyimpangan, & Kelemahan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan Kementerian/ Lembaga*. Thesis. Universitas Lampung: Lampung.
- Martani, D., & Lestiani, A. (2012). Disclosure in Local Government Financial Statements: The Case of Indonesia. *Global Review of Accounting and Finance*, 3(1).

Martikainen, M., Miihkinen, A., Watson, L., Barth, M., McDonald, B., Ramesh, K., Ryttersgaard, T., Tarca, A., Thomsen, S., Wee, M., Yao, L., & Zimmerman, J. (2022). Board Characteristics and Negative Disclosure Tone. *Available at SSRN 3410036*.

Murphy, P. R., & Dacin, M. T. (2011). Psychological Pathways to Fraud: Understanding and Preventing Fraud in Organizations. *Journal of Business Ethics*, 101(4).

Page | - 13 -

Melloni, G., Caglio, A., & Perego, P. (2017). Saying More with Less? Disclosure Conciseness, Completeness and Balance in Integrated Reports. *Journal of Accounting and Public Policy*, 36(3).

Mellor, T. (1996). Why Governments Should Produce Balance Sheets. *Australian Journal of Public Administration*, 55(1).

Myers, S. C., & Majluf, N. S. (1984). Corporate Financing and Investment Decisions when Firms Have Information That Investors Do Not Have. *Journal of Financial Economics*, 13(2).

Puspita, R. M. (2012). Analisis Pengaruh Kinerja & Karakteristik Pemda Terhadap Tingkat Pengungkapan & Kualitas Informasi Dalam Website Pemda. *Simposium Nasional Akuntansi XV Banjarmasin*.

Puspitasari, Pipit Siti Jenar & Ratmono, Dwi. (2017). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Penyelesaian Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan Bpk Ri Pada Pemerintah Daerah di Pulau Jawa & Bali. *Jurnal Akuntansi Diponegoro*. Vol. 6 No. 1.

Rahim, S., Ahmad, H., Muslim, M., & Nursadirah, A,N (2007). The Effect of Human Resource Competency, Communication, and Technology on Government's Statement. *Opción, Año 35, Regular No. 90-2*.

Santoso, U., & Pambelum, Y. J. (2008). Pengaruh Penerapan Akuntansi Sektor Publik terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dalam Mencegah Fraud. *Jurnal Administrasi Bisnis*, 4(1).

Scott, William R. (2003). *Financial Accounting Theory, Third Edition*. Toronto: Prentice Hall Canada.

Setia, L. (2008). *Teori & Praktik Manajemen Keuangan*. Yogyakarta: CV Andi.

Setyabudi, O., & Halim, A. (2018). *Analisis Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga Berbasis Akrual*. Thesis. Universitas Gajah Mada: Yogyakarta

Setyowati, L. (2016). Determinan Yang Mempengaruhi Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Bisnis & Manajemen ESENSI*, 6(1).

Setyowati, L. (2016). *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Thesis. Universitas Sebelas Maret: Surakarta.



Shim, J. K., & Siegel, J. G. (1994). *Budgeting Basics and Beyond: A Complete Step-by-step Guide for Nonfinancial Managers*.

Soemarso, S.R. (2003). *Akuntansi Suatu Pengantar (Buku 2)*. Jakarta: Salemba Empat.

Spence, M. (1973). Job Market Signaling, *Quarterly Journal of Economics*, 87(3).

Page | - 14 -

Subroto, Bambang, (2003). Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Kepatuhan Kepada Ketentuan Pengungkapan Wajib oleh Perusahaan Publik & Implikasinya Terhadap Kepercayaan Para Investor di Pasar Modal. *The 2nd Post Graduate Consortium on ccounting Workshop, Universitas Brawijaya*.

Suhardjanto, D., & Lesmana, S. I. (2010). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib di Indonesia. *PRESTASI*, 6(02).

Suhardjanto, D., & Yulianingtyas, R. R. (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).

Suwardjono. (2014). *Teori Akuntansi & Perekayasaan Laporan Keuangan* Yogyakarta: BPFE Yogyakarta.

Teriyani, T., Respati, N. W., & Fatimah, F. (2022). Determinan Pengungkapan Laporan Keuangan pada Kementerian/Lembaga. *Global Financial Accounting Journal*, 6(1).

Yuliant, F. (2017). *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Wajib Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia)*. Skripsi. Universitas Lampung: Lampung

Zimmerman, Jerold L. (1977). The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research*. Vol. 15, *Studies on Measurement and Evaluation of the Economic Efficiency of Public and Private Nonprofit Institutions*.

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan

<https://www.bpk.go.id/news/penuhi-standar-akuntansi-pemerintahan-bpk-berikan-opini-wtp-atas-lkpp-tahun-2021>

<https://wartapemeriksa.bpk.go.id/?p=36279>

