

# **ANALISIS TINGKAT PENGUNGKAPAN AKUN PERSEDIAAN DALAM LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DI JAWA**

## ***Abstract***

*One of the criteria for giving opinions by auditors, according to regulation (UU) No. 15/2004 is the level of disclosure adequacy. The results of previous research show that the average level of disclosure of local government financial reports (LKPD) in Indonesia still low and there is no difference of disclosure between LKPD with unqualified (WTP) opinion and besides WTP. The increase on awarding WTP opinion by Indonesian Supreme Audit Institution (BPK RI) for the LKPD of districts / cities in Java in 2014 does not guarantee that the district / city have revealed LKPD according to government accounting standard (SAP). The Disclosure in LKPD one of them is the disclosure of inventory in balance sheet. The aim of this research is to analyze whether the disclosure of inventory in LKPD of Java is in accordance with the criteria set by PSAP No. 05. This research used descriptive qualitative approach.. This research concluded that the disclosure level of inventories on LKPD in Java still low and not appropriate with SAP and there is no difference of inventory disclosure between LKPD with WTP opinion, WDP/qualified, and TMP/disclaimer. The disclosure level of inventories for LKPD in Java amounted to 40,35%, with the disclosure of the highest inventory account to 80,00%. This research is expected to provide input for local governments in presenting the disclosure of inventory account in LKPD to be in accordance with the provisions stipulated in PSAP No. 05.*

*Keywords: disclosure, inventory, LKPD, SAP*

## ***Abstrak***

*Salah satu kriteria pemberian opini oleh pemeriksa menurut UU No. 15/2004 adalah adanya tingkat kecukupan pengungkapan. Berdasarkan hasil penelitian terdahulu rata-rata pengungkapan LKPD di Indonesia masih rendah dan tidak terdapat perbedaan pengungkapan antara LKPD dengan opini WTP dan selain WTP. Kenaikan pemberian opini WTP dari BPK RI untuk LKPD kabupaten/kota di Jawa tahun 2014 tidak menjamin bahwa kabupaten/kota telah mengungkapkan LKPD sesuai dengan SAP. Pengungkapan dalam LKPD salah satunya adalah pengungkapan akun persediaan dalam neraca. Penelitian ini dilakukan untuk menganalisis tingkat kecukupan pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa apakah telah sesuai dengan kriteria dalam PSAP Nomor 05. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa masih rendah dan belum sesuai dengan SAP serta tidak terdapat perbedaan pengungkapan akun persediaan antara LKPD dengan opini WTP, WDP, maupun TMP. Tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa sebesar 40,35%, dengan pengungkapan akun persediaan tertinggi sebesar 80,00%. Penelitian ini diharapkan dapat menjadi masukan bagi pemerintah daerah dalam menyajikan pengungkapan akun persediaan sesuai dengan ketentuan dalam PSAP Nomor 05.*

*Kata kunci: pengungkapan, persediaan, LKPD, SAP*

## 1. PENDAHULUAN

Pemerintah telah menerbitkan peraturan tentang tingkat pengungkapan laporan keuangan, yaitu Undang-Undang (UU) Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan Dan Tanggungjawab Keuangan Negara dan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Berdasarkan UU Nomor 15 Tahun 2004 dalam penjelasan pasal 16 ayat (1), opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*), kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian intern. Menurut UU Nomor 15 Tahun 2004 dalam penjelasan pasal 16 ayat (1), terdapat 4 jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa, yakni opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), opini wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*), opini tidak wajar (*adversed opinion*), dan pernyataan menolak memberikan opini (*disclaimer of opinion*). PP Nomor 71 Tahun 2010 dalam kerangka konseptual paragraf 53 menjelaskan bahwa laporan keuangan menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna. Informasi yang dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan dapat ditempatkan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan atau Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Lebih lanjut dijelaskan PP Nomor 71 Tahun 2010 di kerangka konseptual paragraf 83 bahwa CaLK mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar.

Penelitian tentang tingkat pengungkapan laporan keuangan telah dilakukan oleh beberapa peneliti dan memberikan kesimpulan yang sama. Ryan et al. (2002) meneliti tentang tingkat pengungkapan laporan keuangan pada pemerintah daerah di Queensland dan menyimpulkan bahwa kualitas pengungkapan laporan masih rendah. Kesimpulan yang sama juga didapatkan pada penelitian mengenai tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) di

Indonesia. Lesmana (2010) meneliti tentang pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib di Indonesia dan menyimpulkan bahwa pengungkapan wajib LKPD berdasarkan SAP masih rendah. Fitri (2011) meneliti tentang tingkat pengungkapan LKPD di Sumatera Barat dan menyimpulkan bahwa tingkat pengungkapan masih rendah dan tidak ada perbedaan, baik LKPD yang mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), Wajar Dengan Pengecualian (WDP), maupun *disclaimer*/Tidak Memberikan Pendapat (TMP). Suhardjanto & Yulianingtyas (2011) meneliti tentang pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap pengungkapan wajib dalam LKPD dan menyimpulkan bahwa tingkat pengungkapan wajib pemerintah daerah di Indonesia masih rendah dan belum sesuai dengan SAP. Hilmi & Martani (2012) meneliti tentang faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi dan menyimpulkan bahwa tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi masih rendah.

Berdasarkan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I Tahun 2015 Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) terdapat kenaikan pemberian opini dalam LKPD di Jawa tahun 2014, sebanyak 56 LKPD mendapat opini WTP, 55 LKPD mendapat WDP , dan 2 TMP. Merujuk pada hasil penelitian sebelumnya bahwa tingkat pengungkapan LKPD di Indonesia masih rendah dan tidak terdapat perbedaan pengungkapan antara LKPD yang mendapat opini WTP maupun selain WTP, maka kenaikan pemberian opini WTP dalam LKPD di Jawa tahun 2014 belum menjamin LKPD tersebut telah menyajikan pengungkapan yang memadai sesuai dengan SAP.

Menurut Fuat (2013), pengungkapan LKPD yang cukup adalah pengungkapan seluruh komponen dalam laporan keuangan telah tercantum dalam CaLK maupun bagian lain dalam laporan keuangan tersebut, termasuk pengungkapan akun-akun yang terdapat di neraca. Munawir (2008) menyatakan bahwa belum ada pedoman atau standar dalam akuntansi maupun audit untuk menentukan tingkat materialitas secara kualitatif maupun kuantitatif. Sebuah akun dapat dikatakan material jika informasi akuntansi atas akun tersebut dihilangkan atau salah disajikan akan mempengaruhi keputusan pembaca laporan keuangan. Materialitas dapat dilakukan pada tingkatan

saldo akun, karena auditor ingin memperoleh kesimpulan tentang kewajaran laporan keuangan (Munawir, 2008).

Pemilihan akun persediaan karena menurut Antoro (2015), keberadaan persediaan selain penting untuk mendukung kegiatan atau pelaksanaan tugas dan fungsi sebuah instansi, juga memiliki nilai yang material dalam total aset di neraca sehingga memiliki efek salah saji dan berpotensi mempengaruhi pemberian opini auditor. Persediaan pemerintah daerah (pemda) sebagian besar diperoleh melalui belanja barang yang diklasifikasikan sebagai belanja operasi, yaitu pengeluaran anggaran untuk kegiatan sehari-hari pemerintah pusat/daerah yang memberi manfaat jangka pendek (PP No.71/2010 PSAP No.2 Paragraf 36). Berdasarkan hasil perhitungan, rata-rata belanja barang pemda di Jawa tahun 2014 sebesar 19,23% dari total seluruh belanja. Belanja barang merupakan belanja pemda terbesar kedua setelah belanja pegawai.

Salah satu kriteria pemberian opini adalah adanya kecukupan pengungkapan, namun berdasarkan penelitian terdahulu tingkat pengungkapan LKPD di Indonesia masih rendah dan tidak terdapat perbedaan pengungkapan antara LKPD dengan opini WTP, WDP, dan TMP. Kecukupan pengungkapan dalam LKPD mencakup seluruh komponen dalam laporan keuangan termasuk akun-akun dalam neraca, salah satunya adalah pengungkapan akun persediaan. Oleh karena itu pertanyaan dalam penelitian ini adalah bagaimana tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa?. Tujuan penelitian ini adalah untuk menganalisis tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa sesuai kriteria pengungkapan akun persediaan di PSAP Nomor 05 dan didasari motivasi untuk memberikan sumbangsih pemikiran secara ilmiah terkait dengan kecukupan tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa.

## **2. LANDASAN TEORI**

### *2.1 Tujuan Pelaporan Keuangan*

Tujuan pelaporan menentukan konsep-konsep dan prinsip-prinsip yang relevan yang akhirnya menentukan bentuk, isi, jenis, dan susunan statemen keuangan. Untuk menurunkan tujuan pelaporan keuangan, pihak yang dituju dan kepentingannya harus diidentifikasi dengan jelas sehingga informasi

yang dihasilkan pelaporan keuangan dapat memuaskan kebutuhan informasional pihak yang dituju (Suwardjono, 2014).

Paragraf 24 menyebutkan bahwa laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan terutama digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional pemerintahan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan (PP No.71/2010).

## 2.2 *Pengguna Laporan Keuangan*

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

Berdasarkan PP Nomor 71 Tahun 2010 dalam kerangka konseptual paragraf 17 dijelaskan bahwa terdapat beberapa kelompok utama pengguna laporan keuangan, yaitu:

- a. masyarakat;
- b. wakil rakyat, lembaga pengawas, dan lembaga pemeriksa;
- c. pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman; dan
- d. pemerintah.

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

### 2.3 *Komponen Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*

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

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

### 2.4 *Persediaan*

Menurut PP Nomor 71 tahun 2010 pada PSAP Nomor 05 paragraf 4, persediaan adalah aset lancar dalam bentuk barang atau perlengkapan yang dimaksudkan untuk mendukung kegiatan operasional pemerintah, dan barang-barang yang dimaksudkan untuk dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat. PSAP Nomor 05 di Paragraf 5 selanjutnya menyatakan bahwa persediaan merupakan aset yang berupa:

- a. Barang atau perlengkapan (*supplies*) yang digunakan dalam rangka kegiatan operasional pemerintah;
- b. Bahan atau perlengkapan (*supplies*) yang akan digunakan dalam proses produksi;
- c. Barang dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat;
- d. Barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat dalam rangka kegiatan pemerintahan.

Kieso et al. (2011, 408) mendefinisikan persediaan sebagai berikut.

*Inventories are asset items that a company holds for sale in the ordinary course of business, or goods that it will use or consume in the production of goods to be sold.*

Hananto (2007) menyatakan persediaan adalah meliputi semua barang yang dimiliki dengan tujuan untuk dijual kembali dan/atau dikonsumsi dalam operasi normal perusahaan. Menurut Sugiri & Riyono (2012), persediaan terdapat pada perusahaan dagang dan manufaktur. Persediaan pada

perusahaan dagang meliputi sediaan barang dagangan dan rupa-rupa sediaan bahan pembantu yang berupa bahan pengepakan (*packing material*) dan bahan pembungkus (*emballing material*). Persediaan yang terdapat pada perusahaan manufaktur atau perusahaan pengolahan meliputi tiga jenis, yaitu sediaan bahan baku, sediaan barang dalam proses, dan sediaan barang jadi.

Persediaan merupakan salah satu aktiva lancar yang biasanya jumlahnya relatif besar. Persediaan merupakan barang berwujud yang tersedia untuk dijual (barang dagangan/barang jadi), masih dalam proses produksi untuk diselesaikan kemudian dijual (barang dalam proses/pengolahan), dan akan digunakan untuk produksi barang-barang jadi yang akan dijual (bahan baku dan bahan pembantu) dalam rangka kegiatan usaha normal perusahaan (Halim, 1997).

## 2.5 *Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*

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

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

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

Sesuai dengan PSAP Nomor 04 paragraf 12 bahwa CaLK harus disajikan secara sistematis. Setiap pos dalam Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Operasional dan Laporan Arus Kas dapat mempunyai referensi silang dengan informasi terkait dalam CaLK. PSAP Nomor 04 Paragraf

14 huruf (d), huruf (e), huruf (f), dan huruf (g) menyebutkan bahwa dalam rangka pengungkapan yang memadai, CaLK mengungkapkan hal-hal sebagai berikut:

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

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

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

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

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



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

### **3. METODA PENELITIAN**

#### *3.1 Pemilihan dan Pengumpulan Data*

Penelitian ini mengambil objek seluruh LKPD kabupaten/kota di Jawa tahun 2014. Pemilihan objek penelitian menggunakan metoda *purposive sampling*, yaitu teknik pengambilan sampel sumber data dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono, 2009). Pertimbangan pengambilan sampel berdasarkan kriteria:

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

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

merupakan pengungkapan di tingkat pemda. Data sekunder kedua adalah peraturan terkait yang digunakan sebagai pembanding, yaitu PSAP Nomor 05 tentang kriteria kecukupan pengungkapan persediaan.

### 3.2 *Metoda Analisis Data*

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

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

Langkah-langkah dalam melakukan teknik deksriptif presentase untuk menentukan tingkat kesesuaian pengungkapan persediaan adalah.

- a. Menentukan aspek pengungkapan akun persediaan yang akan dianalisis sesuai dengan amanat dalam PSAP Nomor 05. Aspek pengungkapan akun persediaan yang ditetapkan merupakan aspek pengungkapan akun persediaan di lingkup pemda. Penelitian ini menetapkan 5 aspek kecukupan tingkat pengungkapan akun persediaan untuk LKPD yang menggunakan basis *cash toward accrual* maupun LKPD dengan basis *accrual* menurut Ritonga & Suhartono (2012).
- b. Menentukan kriteria pengungkapan akun persediaan sesuai ketentuan dalam PSAP atas masing-masing aspek yang telah ditetapkan.
- c. Mencari fakta pengungkapan akun persediaan dalam LKPD untuk masing-masing aspek yang dianalisis dengan melakukan revidu CaLK.
- d. Memberikan nilai/skor kesesuaian antara aspek dan kriteria dengan fakta yang ditemukan, skor 1 diberikan apabila aspek atau kriteria ditemukan dalam fakta dan skor 0 diberikan apabila aspek atau kriteria tidak dijumpai dalam fakta.
- e. Menjumlahkan total skor yang diperoleh masing-masing LKPD dan memindahkan ke dalam kertas kerja rekapitulasi pengungkapan persediaan.
- f. Menghitung median presentase tingkat pengungkapan persediaan dengan menghitung nilai tengah antara pengungkapan persediaan terendah dengan pengungkapan persediaan tertinggi.

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

## 4. HASIL

### 4.1 *Pengungkapan Akun Persediaan dalam LKPD di Jawa*

Berdasarkan hasil perhitungan menggunakan teknik deskriptif presentase, tidak ada LKPD kabupaten/kota di Jawa tahun 2014 yang memiliki tingkat pengungkapan persediaan sebesar 100%. Tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa tahun 2014 sebesar 40,35%. Distribusi data tingkat pengungkapan persediaan dalam LKPD di Jawa adalah tidak normal dengan Z sebesar 2,321 (sig < 0,05). Presentase tingkat pengungkapan tersebut meningkat apabila dibandingkan dengan penelitian Lesmana (2010) yang memperoleh rata-rata pengungkapan sebesar 22% maupun penelitian Suhardjanto & Yulianingtyas (2011) yang memperoleh rata-rata pengungkapan sebesar 30,85%. Rincian tingkat pengungkapan akun persediaan selengkapnya akan ditampilkan dalam tabel 1 dibawah ini.

Tabel 1 Tingkat Pengungkapan Akun Persediaan LKPD di Jawa Tahun 2014

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

Tingkat pengungkapan akun persediaan tertinggi sebesar 80,00% diperoleh oleh Kota Semarang di Provinsi Jawa Tengah dan Kabupaten Jember di Provinsi Jawa Timur. Tahun 2014

LKPD Kota Semarang telah menerapkan basis *accrual* dan mendapatkan opini WDP dari BPK RI. Kota Semarang dalam menyajikan pengungkapan akun persediaan di CaLK telah memenuhi 4 kriteria dari 5 kriteria yang telah ditentukan untuk LKPD. Kriteria pengungkapan akun persediaan yang belum terpenuhi oleh Kota Semarang adalah pengungkapan maksud penggunaan persediaan. Tahun 2014 LKPD Kabupaten Jember mendapatkan opini WDP dari BPK RI. Kabupaten Jember dalam penyajian pengungkapan akun persediaan di CaLK telah memenuhi 4 kriteria dari 5 kriteria yang telah ditentukan. Kriteria pengungkapan akun persediaan yang belum disajikan di CaLK Kabupaten Jember adalah pengungkapan maksud penggunaan persediaan.

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

Tabel 2 LKPD Dengan Tingkat Pengungkapan Akun Persediaan Terendah

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

Aspek pengungkapan sistem pencatatan persediaan sesuai PSAP Nomor 05 paragraf 26 huruf a hampir selalu ada dan diungkapkan dalam LKPD di Jawa. Terdapat 81 LKPD yang mengungkapkan sistem pencatatan persediaan di CaLK. Aspek maksud penggunaan persediaan sesuai PSAP Nomor 05 paragraf 26 huruf b merupakan aspek yang paling jarang diungkapkan dalam LKPD di Jawa. Hanya 2 LKPD yang mengungkapkan maksud penggunaan persediaan dalam CaLK.

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

Pengungkapan akun persediaan tertinggi diperoleh oleh LKPD dengan opini WDP dan terdapat LKPD dengan pengungkapan akun persediaan terendah memperoleh opini WTP. Terdapat LKPD dengan opini WTP maupun selain WTP dengan tingkat pengungkapan akun persediaan yang sama. Rincian tingkat pengungkapan akun persediaan berdasarkan opini yang diperoleh LKPD akan ditampilkan dalam tabel 3 berikut ini.

Tabel 3 Tingkat Pengungkapan Akun Persediaan Berdasarkan Opini

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

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

#### 4.3 Pengungkapan Akun Persediaan untuk Setiap Aspek

Penelitian ini menetapkan 5 aspek dalam kecukupan tingkat pengungkapan akun persediaan untuk LKPD dengan basis *accrual* maupun *cash toward accrual*, menurut Ritonga & Suhartono (2012). Seluruh aspek pengukuran kecukupan pengungkapan akun persediaan tersebut mengacu kepada kriteria yang terdapat di dalam lampiran I PP No.71 tahun 2010 pada PSAP Nomor 05 paragraf 26.

#### *4.3.1 Pengungkapan Metoda Penilaian Persediaan (FIFO, Rata-Rata Tertimbang, Harga Pembelian Terakhir)*

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

#### *4.3.2 Pengungkapan Sistem Pencatatan Persediaan (Perpetual atau FIFO)*

Pengungkapan aspek sistem pencatatan persediaan mengacu pada kriteria pengungkapan kebijakan akuntansi yang terdapat dalam PSAP Nomor 05 paragraf 26 huruf a. Tingkat pengungkapan sistem pencatatan persediaan dalam LKPD di Jawa tahun 2014 sebesar 71,68% atau dari 113 LKPD yang seharusnya mengungkapkan mengenai sistem pencatatan persediaan, terdapat 81 LKPD yang telah mengungkapkan dalam CaLK. Tiga puluh dua LKPD belum mencantumkan kebijakan akuntansi mengenai sistem pencatatan persediaan dalam CaLK. Tiga belas LKPD yang tidak mengungkapkan kebijakan akuntansi mengenai sistem pencatatan persediaan mendapat opini WTP dan 19 LKPD mendapat opini WDP.

#### *4.3.3 Pengungkapan Maksud Penggunaan Persediaan*

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

Lima puluh lima LKPD yang tidak mengungkapkan penjelasan lebih lanjut mengenai peruntukan persediaan mendapat opini WTP, 54 LKPD mendapat opini WDP dan 2 LKPD mendapat TMP.

#### *4.3.4 Pengungkapan Rincian Jumlah Persediaan per SKPD*

Pengungkapan aspek rincian jumlah persediaan per SKPD mengacu pada kriteria pengungkapan penjelasan lebih lanjut persediaan yang terdapat dalam PSAP Nomor 05 paragraf 26 huruf b. Tingkat pengungkapan jumlah persediaan per SKPD dalam LKPD di Jawa tahun 2014 sebesar 57,52% atau dari 113 LKPD yang seharusnya mengungkapkan mengenai rincian jumlah persediaan per SKPD, terdapat 65 LKPD yang telah mengungkapkan dalam CaLK. Empat puluh delapan LKPD belum mencantumkan penjelasan lebih lanjut mengenai rincian jumlah persediaan per SKPD dalam CaLK. Dua puluh tiga LKPD yang tidak mengungkapkan penjelasan lebih lanjut mengenai pengungkapan rincian jumlah persediaan per SKPD mendapat opini WTP, 24 LKPD mendapat opini WDP dan 1 LKPD mendapat TMP.

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

Pengungkapan rincian jenis, jumlah, dan nilai persediaan (kondisi rusak atau usang) mengacu pada kriteria pengungkapan kondisi persediaan yang terdapat dalam PSAP Nomor 05 paragraf 26 huruf c. Tingkat pengungkapan rincian jenis, jumlah, dan nilai persediaan (kondisi rusak atau usang) dalam LKPD di Jawa tahun 2014 sebesar 5,31% atau dari 113 LKPD yang seharusnya mengungkapkan mengenai rincian jenis, jumlah, dan nilai persediaan (kondisi rusak atau usang), hanya 6 LKPD yang telah mengungkapkan dalam CaLK, yaitu LKPD Kota Semarang yang mendapat opini WDP, LKPD Kabupaten Bondowoso yang mendapat opini WDP, LKPD Kabupaten Jember yang mendapat opini WDP, LKPD Kabupaten Pasuruan yang mendapat opini WTP, LKPD Kabupaten Ponorogo yang mendapat opini WTP, dan LKPD Kota Madiun yang mendapat opini WTP. Seratus tujuh LKPD belum mencantumkan mengenai rincian jenis, jumlah, dan nilai persediaan (kondisi rusak atau usang) dalam CaLK. Lima puluh dua LKPD yang tidak mengungkapkan rincian jenis, jumlah, dan nilai persediaan (kondisi rusak atau usang) mendapat opini WTP, 53 LKPD mendapat opini WDP dan 2 LKPD mendapat TMP.

## 5. KESIMPULAN, IMPLIKASI, dan KETERBATASAN PENELITIAN

### 5.1 Kesimpulan

Berdasarkan pembahasan yang telah diuraikan pada bagian sebelumnya, maka dapat disimpulkan beberapa hal sebagai berikut:

1. Tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa masih rendah dan belum sesuai dengan PSAP Nomor 05 paragraf 26, karena tidak ada LKPD dengan tingkat pengungkapan persediaan yang memenuhi seluruh kriteria yang telah ditetapkan sesuai ketentuan. Tingkat pengungkapan persediaan LKPD di Jawa sebesar 40,35%. Tingkat pengungkapan persediaan tertinggi sebesar 80,00% diperoleh oleh 2 LKPD dengan opini WDP serta pengungkapan persediaan terendah sebesar 0,00% yang diperoleh oleh 9 LKPD, terdiri dari 2 LKPD dengan opini WTP dan 7 LKPD dengan opini WDP.
2. Tidak ada perbedaan tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa, baik LKPD yang mendapat opini WTP, opini WDP, maupun *disclaimer*/TMP.

### 5.2 Implikasi

Tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa yang belum sesuai dengan PSAP Nomor 05 membawa implikasi sebagai berikut:

1. LKPD di Jawa dengan opini WTP tidak menjamin bahwa tingkat pengungkapan akun persediaan dalam LKPD tersebut lebih baik dari LKPD yang mendapat opini WDP maupun TMP.
2. Perlu dilakukan perbaikan terhadap penyajian pengungkapan akun persediaan dalam LKPD di Jawa sesuai dengan PSAP Nomor 05. Perbaikan penyajian pengungkapan akun persediaan dapat dilakukan dengan:
  - a. Mengungkapkan kriteria kebijakan akuntansi dalam CaLK dengan mencantumkan kebijakan metoda penilaian persediaan dan sistem pencatatan yang digunakan oleh pemda. Metoda penilaian persediaan yang digunakan oleh pemda dapat berupa metoda FIFO, rata-rata tertimbang, atau harga perolehan terakhir. Sistem pencatatan persediaan yang digunakan oleh pemda dapat berupa *perpetual* atau periodik.



- b. Mengungkapkan maksud penggunaan persediaan dalam CaLK dengan mencantumkan penjelasan lebih lanjut persediaan, seperti persediaan yang akan digunakan dalam pelayanan kepada masyarakat, persediaan yang akan digunakan dalam proses produksi, persediaan yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, atau persediaan dalam proses produksi untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat.
- c. Mengungkapkan rincian jumlah persediaan per SKPD dalam CaLK dengan mencantumkan penjelasan lebih lanjut tentang rincian SKPD yang memiliki saldo persediaan.
- d. Mengungkapkan rincian jenis, jumlah dan nilai persediaan dalam kondisi rusak atau usang dalam CaLK dengan mencantumkan kondisi persediaan yang rusak maupun usang dilengkapi dengan jenis maupun jumlah serta nilai persediaan.
- e. Contoh ilustrasi pengungkapan persediaan sesuai dengan PSAP Nomor 05 akan ditampilkan dalam gambar 1 dibawah ini.

Gambar 1 Ilustrasi Pengungkapan Persediaan Tingkat Pemda Sesuai PSAP Nomor 05

<b>PERSEDIAAN</b>				
1. Seluruh persediaan pemda “ABC” dinilai menggunakan metoda FIFO dengan sistem pencatatan <i>perpetual</i> .				
2. Berdasarkan penilaian dan pencatatan yang telah dilakukan, maka persediaan pemda “ABC” per 31 Desember 20XX sejumlah Rp900.000.000,00 (sembilan ratus juta rupiah) yang terdapat pada beberapa SKPD, yaitu:				
No	SKPD		Jumlah	
1).	Dinas Pendidikan		Rp100.000.000,00	
2).	Dinas Kesehatan		Rp250.000.000,00	
3).	.....		.....	
3. Persediaan pemda “ABC” per 31 Desember 20XX akan digunakan dalam pelayanan kepada masyarakat, digunakan dalam proses produksi, serta disimpan untuk diserahkan kepada masyarakat.				
4. Persediaan pemda “ABC” sejumlah Rp890.000.000,00 (delapan ratus sembilan puluh juta rupiah) dalam kondisi baik, sedangkan persediaan sejumlah Rp10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah) dalam kondisi rusak atau usang dan belum dilakukan penghapusan, tersebar pada beberapa SKPD, yaitu:				
No	SKPD	Jenis	Jumlah	Keterangan
1)	Dinas Pasar	Karcis retribusi	Rp500.000,00	rusak
2)	Dinas Kependudukan	Blangko KTP	Rp750.000,00	usang
3)	.....	.....	.....	.....

### 5.3 *Keterbatasan dan Saran untuk Penelitian Selanjutnya*

Terdapat keterbatasan dalam penelitian ini, yaitu:

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

## Daftar Pustaka

- Antoro, S.D. 2015. Akuntansi Persediaan Dalam SAIBA. *Artikel BPPK* (internet). <<http://www.bppk.kemenkeu.go.id/publikasi/artikel/147-artikel-anggaran-dan-bendahara/2115-akuntansi-persediaan-dalam-saiba>> (diakses 19 Oktober 2015).
- Chariri, A., Ghozali, I. 2003. *Teori Akuntansi*. Semarang: BP Undip.
- Creswell, J.W. 2014. *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches*, 4th Edition. California: Sage Publications.
- Fitri, S.A. 2011. Analisis Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Pasca Sarjana Universitas Andalas* 3 (1): 1-22.
- Fuat, M. 2013. Upaya Pemerintah Daerah Memperoleh Opini Wajar Tanpa Pengecualian Dari BPK RI. *Artikel Pusdiklatwas BPKP* (internet). <[http://pusdiklatwas.bpkp.go.id/asset/files/post/1070\\_a/upaya-pemda-muh-fuat.pdf](http://pusdiklatwas.bpkp.go.id/asset/files/post/1070_a/upaya-pemda-muh-fuat.pdf)> (diakses 30 Januari 2016).
- Halim, A. 1997. *Akuntansi Keuangan Menengah (Intermediate Accounting)*, Edisi Ketiga Cetakan Pertama. Yogyakarta: BPFE.
- Halim, A., Kusufi, S. 2013. *Akuntansi Sektor Publik: Dari Anggaran Hingga Laporan Keuangan Dari Pemerintah Hingga Tempat Ibadah*. Jakarta: Salemba Empat.
- Hananto. 2007. *Akuntansi Keuangan Menengah*, Edisi Kedua Buku Satu. Yogyakarta: BPFE.
- Hilmi, A.Z., Martani, D. 2012. Analisis Faktor Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi. *Jurnal Seminar Nasional Akuntansi 15 Banjarmasin*: 1-26.
- Kieso, D.E., Weygandt, J.J., Warfield, T.D. 2011. *Intermediate Accounting Volume 1*, IFRS Edition. New Jersey: Wiley.
- Lesmana, S.I. 2010. *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Di Indonesia*. Tesis. Program Studi Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi, Universitas Sebelas Maret.
- Munawir, H.S. 2008. *Auditing Modern Buku I*, Edisi Kedua Cetakan Pertama. Yogyakarta: BPFE.
- Republik Indonesia. 2004. Undang-Undang Nomor 15 tentang Pemeriksaan Pengelolaan Dan Tanggungjawab Keuangan Negara.
- Republik Indonesia. 2010. Peraturan Pemerintah Nomor 71 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2015. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I BPK RI Tahun 2015. Jakarta: 69-73.
- Ritonga, I.T. 2010. *Reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Yogyakarta: Lembaga Kajian Manajemen Pemerintahan Daerah.
- Ritonga, I.T., Suhartono, E. 2012. *Akuntansi Keuangan Daerah*, Edisi I. Yogyakarta: Lembaga Kajian Manajemen Pemerintahan Daerah.
- Ryan, C., Stanley, T., Nelson, M. 2002. Accountability Disclosures By Queensland Local Government Councils: 1997-1999. *Journal Financial Accountability & Management Blackwell Publishers* 18 (3): 261-289.
- Sugiri, S., Riyono, B.A. 2012. *Akuntansi Pengantar I*, Edisi Kedelapan Cetakan Pertama. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.

Suhardjanto, D., Yulianingtyas, R.R. 2011. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Universitas Sebelas Maret* 8 (1): 1-94.

Sugiyono. 2009. *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.

Suwardjono. 2014. *Teori Akuntansi: Perencanaan Pelaporan Keuangan*, Edisi Ketiga. Yogyakarta: BPF.

## Lampiran

### Tingkat Pengungkapan Akun Persediaan LKPD di Jawa

No	Pemerintah Daerah	Opini LKPD	Pengungkapan Akun Persediaan (%)
1	2	3	4
1	Kabupaten Bandung	Wajar Dengan Pengecualian	20,00
2	Kabupaten Bandung Barat	Wajar Dengan Pengecualian	60,00
3	Kabupaten Bekasi	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
4	Kabupaten Bogor	Wajar Dengan Pengecualian	60,00
5	Kabupaten Ciamis	Wajar Tanpa Pengecualian	60,00
6	Kabupaten Cianjur	Wajar Tanpa Pengecualian	60,00
7	Kabupaten Cirebon	Wajar Dengan Pengecualian	60,00
8	Kabupaten Garut	Wajar Dengan Pengecualian	40,00
9	Kabupaten Indramayu	Wajar Dengan Pengecualian	60,00
10	Kabupaten Karawang	Wajar Dengan Pengecualian	60,00
11	Kabupaten Kuningan	Wajar Tanpa Pengecualian	60,00
12	Kabupaten Majalengka	Wajar Tanpa Pengecualian	20,00
13	Kabupaten Pangandaran	Wajar Dengan Pengecualian	40,00
14	Kabupaten Purwakarta	Wajar Dengan Pengecualian	20,00
15	Kabupaten Subang	Tidak Memberikan Pendapat	60,00
16	Kabupaten Sukabumi	Wajar Tanpa Pengecualian	60,00
17	Kabupaten Sumedang	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
18	Kabupaten Tasikmalaya	Wajar Tanpa Pengecualian	20,00
19	Kota Bandung	Wajar Dengan Pengecualian	40,00
20	Kota Banjar	Wajar Tanpa Pengecualian	60,00
21	Kota Bekasi	Wajar Dengan Pengecualian	60,00
22	Kota Bogor	Wajar Dengan Pengecualian	60,00
23	Kota Cimahi	Wajar Tanpa Pengecualian	60,00
24	Kota Cirebon	Wajar Dengan Pengecualian	60,00
25	Kota Depok	Wajar Tanpa Pengecualian	60,00

26	Kota Sukabumi	Wajar Tanpa Pengecualian	60,00
27	Kota Tasikmalaya	Wajar Dengan Pengecualian	60,00
28	Kabupaten Banjarnegara	Wajar Tanpa Pengecualian	0,00
29	Kabupaten Banyumas	Wajar Tanpa Pengecualian	60,00
30	Kabupaten Batang	Wajar Dengan Pengecualian	40,00
31	Kabupaten Blora	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
32	Kabupaten Boyolali	Wajar Tanpa Pengecualian	60,00
33	Kabupaten Brebes	Wajar Dengan Pengecualian	20,00
34	Kabupaten Cilacap	Wajar Dengan Pengecualian	40,00
35	Kabupaten Demak	Wajar Dengan Pengecualian	0,00
36	Kabupaten Grobogan	Wajar Dengan Pengecualian	40,00
37	Kabupaten Jepara	Wajar Tanpa Pengecualian	60,00
38	Kabupaten Karanganyar	Wajar Tanpa Pengecualian	60,00
39	Kabupaten Kebumen	Wajar Dengan Pengecualian	60,00
40	Kabupaten Kendal	Wajar Dengan Pengecualian	40,00
41	Kabupaten Klaten	Wajar Dengan Pengecualian	20,00
42	Kabupaten Kudus	Wajar Tanpa Pengecualian	20,00
43	Kabupaten Magelang	Wajar Dengan Pengecualian	20,00
44	Kabupaten Pati	Wajar Dengan Pengecualian	40,00
45	Kabupaten Pekalongan	Wajar Dengan Pengecualian	60,00
46	Kabupaten Pemasang	Wajar Dengan Pengecualian	40,00
47	Kabupaten Purbalingga	Wajar Dengan Pengecualian	0,00
48	Kabupaten Purworejo	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
49	Kabupaten Rembang	Wajar Dengan Pengecualian	60,00
50	Kabupaten Semarang	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
51	Kabupaten Sragen	Wajar Dengan Pengecualian	20,00
52	Kabupaten Sukoharjo	Wajar Dengan Pengecualian	0,00
53	Kabupaten Tegal	Wajar Dengan Pengecualian	0,00
54	Kabupaten Temanggung	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00

55	Kabupaten Wonogiri	Wajar Dengan Pengecualian	0,00
56	Kabupaten Wonosobo	Wajar Dengan Pengecualian	40,00
57	Kota Magelang	Wajar Dengan Pengecualian	40,00
58	Kota Pekalongan	Wajar Dengan Pengecualian	40,00
59	Kota Salatiga	Wajar Dengan Pengecualian	20,00
60	Kota Semarang	Wajar Dengan Pengecualian	80,00
61	Kota Surakarta	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
62	Kota Tegal	Wajar Dengan Pengecualian	40,00
63	Kabupaten Bantul	Wajar Tanpa Pengecualian	60,00
64	Kabupaten Gunung Kidul	Wajar Dengan Pengecualian	20,00
65	Kabupaten Kulonprogo	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
66	Kabupaten Sleman	Wajar Tanpa Pengecualian	60,00
67	Kota Yogyakarta	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
68	Kabupaten Bangkalan	Wajar Dengan Pengecualian	0,00
69	Kabupaten Banyuwangi	Wajar Tanpa Pengecualian	60,00
70	Kabupaten Blitar	Wajar Dengan Pengecualian	40,00
71	Kabupaten Bojonegoro	Wajar Tanpa Pengecualian	20,00
72	Kabupaten Bondowoso	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
73	Kabupaten Gresik	Wajar Dengan Pengecualian	60,00
74	Kabupaten Jember	Wajar Dengan Pengecualian	80,00
75	Kabupaten Jombang	Wajar Tanpa Pengecualian	20,00
76	Kabupaten Kediri	Wajar Dengan Pengecualian	0,00
77	Kabupaten Lamongan	Wajar Dengan Pengecualian	20,00
78	Kabupaten Lumajang	Wajar Tanpa Pengecualian	20,00
79	Kabupaten Madiun	Wajar Tanpa Pengecualian	0,00
80	Kabupaten Magetan	Wajar Tanpa Pengecualian	20,00
81	Kabupaten Malang	Wajar Tanpa Pengecualian	60,00
82	Kabupaten Mojokerto	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
83	Kabupaten Nganjuk	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00

84	Kabupaten Ngawi	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
85	Kabupaten Pacitan	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
86	Kabupaten Pamekasan	Wajar Tanpa Pengecualian	20,00
87	Kabupaten Pasuruan	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
88	Kabupaten Ponorogo	Wajar Tanpa Pengecualian	60,00
89	Kabupaten Probolinggo	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
90	Kabupaten Sampang	Wajar Dengan Pengecualian	40,00
91	Kabupaten Sidoarjo	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
92	Kabupaten Situbondo	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
93	Kabupaten Sumenep	Wajar Dengan Pengecualian	20,00
94	Kabupaten Trenggalek	Wajar Dengan Pengecualian	60,00
95	Kabupaten Tuban	Wajar Dengan Pengecualian	40,00
96	Kabupaten Tulungagung	Wajar Tanpa Pengecualian	20,00
97	Kota Batu	Wajar Dengan Pengecualian	60,00
98	Kota Blitar	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
99	Kota Kediri	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
100	Kota Madiun	Wajar Tanpa Pengecualian	20,00
101	Kota Malang	Wajar Tanpa Pengecualian	60,00
102	Kota Mojokerto	Wajar Tanpa Pengecualian	20,00
103	Kota Pasuruan	Wajar Dengan Pengecualian	40,00
104	Kota Probolinggo	Wajar Dengan Pengecualian	40,00
105	Kota Surabaya	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
106	Kabupaten Lebak	Wajar Dengan Pengecualian	20,00
107	Kabupaten Pandeglang	Tidak Memberikan Pendapat	40,00
108	Kabupaten Serang	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
109	Kabupaten Tangerang	Wajar Tanpa Pengecualian	60,00
110	Kota Cilegon	Wajar Tanpa Pengecualian	60,00
111	Kota Serang	Wajar Dengan Pengecualian	60,00



112	Kota Tangerang	Wajar Tanpa Pengecualian	40,00
113	Kota Tangerang Selatan	Wajar Dengan Pengecualian	60,00
<b>Total Pengungkapan Akun Persediaan</b>			<b>4.560,00</b>
<b>Total Maksimal Pengungkapan Akun Persediaan</b>			<b>13.000,00</b>
<b>Nilai Tengah Pengungkapan Akun Persediaan</b>			<b>40,00</b>
<b>Rata-rata Pengungkapan Akun Persediaan</b>			<b>40,35</b>
<b>Pengungkapan Akun Persediaan Tertinggi</b>			<b>80,00</b>
<b>Pengungkapan Akun Persediaan Terendah</b>			<b>0,00</b>

#### Hasil Uji Normalitas Tingkat Pengungkapan

		Pengungkapan
N		113
Normal Parameters <sup>a</sup>	Mean	40.3540
	Std. Deviation	19.26920
Most Extreme Differences	Absolute	.218
	Positive	.153
	Negative	-.218
Kolmogorov-Smirnov Z		2.321
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000

Hasil Uji Beda Tingkat Pengungkapan Persediaan LKPD di Jawa yang memiliki opini WTP, WDP, dan TMP

#### Ranks

	Opini	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Pengungkapan	WTP	56	58.06	3251.50
	WDP	55	53.90	2964.50
	Total	111		

**Test Statistics<sup>a</sup>**

	Pengungkapan
Mann-Whitney U	1424.500
Wilcoxon W	2964.500
Z	-.716
Asymp. Sig. (2-tailed)	.474

a. Grouping Variable: Opini

**Ranks**

	Opini	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Pengungkapan	WTP	56	29.24	1637.50
	TMP	2	36.75	73.50
	Total	58		

**Test Statistics<sup>b</sup>**

	Pengungkapan
Mann-Whitney U	41.500
Wilcoxon W	1637.500
Z	-.661
Asymp. Sig. (2-tailed)	.509
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	.559 <sup>a</sup>

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: Opini

**Ranks**

	Opini	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Pengungkapan	WDP	55	28.70	1578.50
	TMP	2	37.25	74.50
	Total	57		

**Test Statistics<sup>b</sup>**

	Pengungkapan
Mann-Whitney U	38.500
Wilcoxon W	1578.500
Z	-.745
Asymp. Sig. (2-tailed)	.456
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	.501 <sup>a</sup>

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: Opini