JAFM: Journal of Accounting and Finance Management
E-ISSN: 2721-3013
P-ISSN: 2721-3005
https://dinastires.org/JAFM dinasti.info@gmail.com +62 811 7404 455
DOI: https://doi.org/10.38035/jafm.v7i4
https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/
Received: October 8th 2026 | **Revised:** October 15th 2026 | **Accepted:** October 22nd 2026

Analisis Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Sumatera Tahun 2024

Trianita Musvi[1], Suhanda Suhanda[2]
[1]Universitas Andalas, Padang, Indonesia, musvitrianita@gmail.com
[2]Universitas Andalas, Padang, Indonesia, suhanda@eb.unand.ac.id

Corresponding Author: musvitrianita@gmail.com[1]

Abstract: *Mandatory disclosure in local government financial statements is important for providing information on public financial management. However, previous studies have generally examined disclosure based on broader accounting standards or specific accounts, while evidence on item-level disclosure based on Government Accounting Standards Statement Number 04 remains limited across a broad range of local governments. This study aims to analyze disclosure levels among local governments in Sumatra in 2024, including overall disclosure, disclosure by government classification, and disclosure for each mandatory item. A quantitative descriptive approach using content analysis was employed to examine audited financial statements from 164 local governments. Disclosure was measured using 50 mandatory items, scored one when the specified information was found and zero otherwise. The results indicate an average disclosure level of 92 percent, with a minimum of 82 percent, a maximum of 98 percent, and a standard deviation of 4 percent. Provincial governments averaged 91 percent, while regency and city governments each averaged 92 percent. At the item level, 22 items reached 100 percent disclosure, whereas 28 items remained below 100 percent. This study contributes an item-level disclosure mapping across 164 local governments, identifying information consistently disclosed and items requiring further attention.*

Keywords: *Local Government Financial Statements, Mandatory Disclosure, Government Accounting Standards Statement Number 04, Government Accounting Standards*

Abstrak: Pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah penting untuk menyediakan informasi mengenai pengelolaan keuangan publik. Namun, penelitian terdahulu umumnya mengkaji pengungkapan berdasarkan standar akuntansi secara keseluruhan atau akun tertentu, sedangkan bukti mengenai pengungkapan pada tingkat item berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 04 masih terbatas pada cakupan pemerintah daerah yang luas. Penelitian ini bertujuan menganalisis tingkat pengungkapan pada pemerintah daerah di Pulau Sumatera tahun 2024, baik secara keseluruhan, berdasarkan klasifikasi pemerintah daerah, maupun pada setiap item pengungkapan wajib. Penelitian menggunakan pendekatan deskriptif kuantitatif dengan metode analisis isi terhadap laporan keuangan tahun 2024 yang telah diaudit dari 164 pemerintah daerah. Pengungkapan diukur menggunakan 50 item wajib dengan skor satu apabila informasi ditemukan dan nol apabila tidak ditemukan. Hasil penelitian menunjukkan rata-rata tingkat pengungkapan sebesar 92 persen, dengan nilai minimum 82 persen, maksimum 98 persen, dan standar deviasi 4 persen.

Rata-rata pemerintah provinsi sebesar 91 persen, sedangkan pemerintah kabupaten dan kota masing-masing sebesar 92 persen. Pada tingkat item, sebanyak 22 item mencapai pengungkapan 100 persen, sedangkan 28 item lainnya berada di bawah 100 persen. Kebaruan penelitian ini terletak pada pemetaan pengungkapan per item terhadap 164 pemerintah daerah, sehingga mengidentifikasi informasi yang telah ditemukan secara konsisten dan item yang masih perlu diperhatikan.

Kata Kunci: Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, Pengungkapan Wajib, Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 04, Standar Akuntansi Pemerintahan

PENDAHULUAN

Laporan keuangan pemerintah merupakan bentuk pertanggungjawaban atas pengelolaan sumber daya publik sekaligus sarana penyediaan informasi bagi masyarakat dalam menilai akuntabilitas pemerintah. Pelaporan keuangan pemerintah bertujuan menyediakan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja, dan arus kas yang bermanfaat bagi pengguna dalam pengambilan keputusan serta evaluasi pengelolaan keuangan (Republik Indonesia, 2010). Untuk memenuhi tujuan tersebut, laporan keuangan tidak hanya perlu menyajikan angka secara andal, tetapi juga mengungkapkan informasi pendukung secara lengkap dan jelas. Penelitian Dong et al. (2025); Bhusan et al. (2026); dan Zhang et al. (2026) menunjukkan bahwa pengungkapan yang memadai dapat membantu pengguna memahami kondisi keuangan pemerintah dan berkaitan dengan upaya mengurangi asimetri informasi antara pemerintah sebagai pengelola sumber daya publik dan masyarakat sebagai pihak yang berkepentingan.

Salah satu komponen laporan keuangan yang berperan dalam menyediakan informasi pendukung adalah Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, CaLK merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari laporan keuangan pemerintah dan berfungsi menjelaskan pos-pos laporan keuangan, kebijakan akuntansi, serta informasi tambahan yang diperlukan. Secara khusus, Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 04 mengatur penyajian CaLK, termasuk informasi yang perlu diungkapkan untuk melengkapi laporan keuangan utama. Oleh karena itu, ketentuan pengungkapan dalam standar tersebut dapat digunakan sebagai dasar untuk menilai ketersediaan informasi dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

Fenomena yang relevan dalam pengungkapan LKPD berkaitan dengan opini audit yang diberikan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Capaian opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) pada pemerintah daerah menunjukkan tren peningkatan dan telah melampaui target nasional pada periode 2020–2024 (Antara News, 2025). Namun, opini WTP menilai kewajaran penyajian laporan keuangan secara keseluruhan dan tidak secara khusus mengukur kelengkapan setiap item pengungkapan. Iqbal et al. (2018) menunjukkan bahwa pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP masih dapat memiliki tingkat pengungkapan yang belum lengkap. Hal ini menunjukkan bahwa opini audit dan kelengkapan pengungkapan merupakan dua aspek yang berbeda. Dengan demikian, capaian opini WTP belum memberikan gambaran secara terperinci mengenai ketersediaan setiap informasi yang diwajibkan dalam CaLK.

Penelitian terdahulu menunjukkan adanya variasi tingkat pengungkapan LKPD berdasarkan periode, objek, dan instrumen pengukuran yang digunakan. Al Ayyuuby (2021)menemukan rata-rata tingkat pengungkapan LKPD sebesar 48,22 persen pada tahun 2018 dengan menggunakan instrumen berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. Sari et al. (2021) melaporkan rata-rata pengungkapan persediaan sebesar 55,38 persen pada pemerintah daerah di Sumatera tahun 2017. Selanjutnya, Luthfi & Sari (2023) menemukan rata-rata pengungkapan sebesar 54,47 persen pada LKPD pemerintah daerah di Sumatera tahun 2020 menggunakan 302 item pengungkapan. Penelitian Malau & Robinson (2025) juga menunjukkan rata-rata pengungkapan persediaan sebesar 44,99 persen pada pemerintah daerah di Provinsi Bengkulu tahun 2023. Hasil tersebut memperlihatkan variasi pengungkapan berdasarkan cakupan informasi dan instrumen yang digunakan.

Penelitian yang secara khusus menggunakan PSAP Nomor 04 juga telah dilakukan, tetapi masih mencakup objek tertentu. Adity et al. (2025) menemukan tingkat pengungkapan sebesar 72 persen pada tahun 2023 dan 81 persen pada tahun 2024 di Kabupaten Tapanuli Tengah. Sementara itu, Wenas et al. (2025) melaporkan tingkat pengungkapan sebesar 94 persen pada pemerintah daerah Kota Manado untuk tahun 2021 dan 2022. Meskipun penelitian tersebut memberikan gambaran tingkat pengungkapan berdasarkan PSAP Nomor 04, hasil pengukuran secara keseluruhan belum sepenuhnya menjelaskan variasi ketersediaan informasi pada setiap item. Selain itu, penelitian yang menggunakan standar tersebut masih terbatas pada pemerintah daerah tertentu, sehingga gambaran pengungkapan dengan cakupan pemerintah daerah yang lebih luas masih perlu dikembangkan.

Berdasarkan penelitian terdahulu, terdapat kesenjangan penelitian dalam tiga aspek. Pertama, sebagian penelitian menggunakan instrumen yang mencakup ketentuan pengungkapan secara luas, sedangkan penelitian lainnya berfokus pada akun tertentu, seperti persediaan. Kedua, penelitian yang menggunakan PSAP Nomor 04 masih terbatas pada objek pemerintah daerah tertentu. Ketiga, pengukuran tingkat pengungkapan secara keseluruhan belum memberikan pemetaan yang terperinci mengenai ketersediaan informasi pada setiap item pengungkapan wajib dalam cakupan pemerintah daerah yang luas. Selain itu, penggunaan LKPD tahun 2024 memberikan gambaran empiris pada periode yang lebih baru dibandingkan dengan sebagian penelitian terdahulu.

Pengukuran tingkat pengungkapan secara keseluruhan dapat memberikan gambaran mengenai proporsi informasi yang ditemukan dalam LKPD, tetapi belum menunjukkan variasi ketersediaan informasi pada setiap item pengungkapan wajib. Padahal, setiap item memiliki kriteria informasi tersendiri yang perlu ditelaah berdasarkan ketentuan PSAP Nomor 04. Oleh karena itu, analisis pada tingkat item diperlukan untuk melengkapi hasil pengukuran secara keseluruhan dan mengidentifikasi item yang telah ditemukan secara konsisten maupun yang belum ditemukan pada seluruh pemerintah daerah. Pemetaan tersebut juga dapat memberikan informasi pendukung bagi pemerintah daerah dalam meninjau kelengkapan penyajian LKPD.

Penelitian ini mengisi kesenjangan tersebut dengan menganalisis 50 item pengungkapan wajib berdasarkan PSAP Nomor 04 pada 164 pemerintah daerah di Pulau Sumatera menggunakan LKPD tahun 2024 yang telah diaudit. Objek penelitian terdiri atas 10 pemerintah provinsi, 120 pemerintah kabupaten, dan 34 pemerintah kota (Kementerian Dalam Negeri, 2022). Keunikan penelitian terletak pada cakupan analisis yang meliputi tingkat pengungkapan secara keseluruhan, berdasarkan klasifikasi pemerintah provinsi, kabupaten, dan kota, serta pada masing-masing item pengungkapan wajib. Dengan cakupan tersebut, penelitian ini tidak hanya memberikan gambaran tingkat pengungkapan secara umum, tetapi juga memetakan ketersediaan informasi pada setiap item dalam LKPD pemerintah daerah yang dianalisis.

Berdasarkan uraian tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis tingkat pengungkapan LKPD berdasarkan PSAP Nomor 04 di Pulau Sumatera tahun 2024, menggambarkan tingkat pengungkapan berdasarkan klasifikasi pemerintah provinsi, kabupaten, dan kota, serta menganalisis tingkat pengungkapan pada masing-masing item pengungkapan wajib. Penelitian ini diharapkan dapat melengkapi bukti empiris mengenai pengungkapan LKPD dalam akuntansi sektor publik melalui pemetaan ketersediaan informasi berdasarkan ketentuan pengungkapan wajib.

METODE

Penelitian ini menggunakan pendekatan deskriptif kuantitatif dengan metode analisis isi (content analysis) untuk menganalisis tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) berdasarkan ketentuan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 04 tentang Catatan atas Laporan Keuangan. Pendekatan deskriptif kuantitatif digunakan untuk menggambarkan tingkat pengungkapan berdasarkan hasil pengukuran indeks pengungkapan, sedangkan analisis isi digunakan untuk mengidentifikasi dan mengodekan informasi dalam dokumen secara sistematis berdasarkan kriteria yang telah ditetapkan (Sugiyono, 2013; Eriyanto, 2011).

Penelitian menggunakan data sekunder berupa LKPD tahun anggaran 2024 yang telah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia dan diperoleh melalui sumber resmi BPK. Objek penelitian mencakup 164 pemerintah daerah di Pulau Sumatera, yang terdiri atas 10 pemerintah provinsi, 120 pemerintah kabupaten, dan 34 pemerintah kota. Pemilihan objek didasarkan pada ketersediaan LKPD tahun 2024 yang telah diaudit. Pengumpulan data dilakukan melalui studi dokumentasi dengan menelaah LKPD dan studi pustaka untuk mendukung landasan konseptual serta interpretasi hasil penelitian.

Instrumen penelitian berupa daftar periksa (*checklist*) yang terdiri atas 50 item pengungkapan wajib berdasarkan PSAP Nomor 04. Setiap item diberi bobot yang sama menggunakan pendekatan indeks pengungkapan tanpa pembobotan (*unweighted disclosure index*). Proses pengkodean dilakukan dengan memberikan skor 1 apabila informasi yang memenuhi kriteria item ditemukan dalam LKPD dan skor 0 apabila informasi tersebut tidak ditemukan. Penilaian didasarkan pada keberadaan informasi sesuai pedoman pengkodean, sehingga pengukuran menunjukkan proporsi item yang ditemukan dan tidak dimaksudkan untuk menilai kualitas atau kedalaman informasi yang disajikan.

Indeks pengungkapan setiap pemerintah daerah dihitung dengan membagi total skor item yang ditemukan dengan jumlah seluruh item pengungkapan, kemudian dikalikan 100 persen. Hasilnya dianalisis menggunakan statistik deskriptif berupa nilai rata-rata, minimum, maksimum, dan standar deviasi. Analisis dilakukan secara keseluruhan dan berdasarkan klasifikasi pemerintah daerah, yaitu provinsi, kabupaten, dan kota. Selain itu, analisis tingkat item dilakukan dengan menghitung persentase pemerintah daerah yang mengungkapkan setiap item dari total 164 pemerintah daerah. Analisis ini digunakan untuk menggambarkan variasi ketersediaan informasi pada masing-masing item pengungkapan wajib.

Untuk mendukung konsistensi pengkodean, penelitian melakukan uji reliabilitas antar-koder (*intercoder reliability*) menggunakan koefisien Cohen's Kappa. Pengujian awal (*pilot test*) dilakukan terhadap 30 pemerintah daerah dengan melibatkan dua koder yang menggunakan instrumen dan pedoman pengkodean yang sama. Setiap koder melakukan pengkodean secara independen terhadap 50 item, sehingga terdapat 1.500 keputusan pengkodean yang dibandingkan. Cohen's Kappa digunakan untuk mengukur kesepakatan antar-koder dengan memperhitungkan kemungkinan kesepakatan yang terjadi secara kebetulan (Cheung & Tai, 2023). Perhitungan dilakukan menggunakan IBM SPSS Statistics versi 27. Hasil pengujian digunakan untuk mengevaluasi konsistensi penerapan pedoman pengkodean sebelum analisis terhadap seluruh data penelitian dilanjutkan. Instrumen disusun berdasarkan ketentuan PSAP Nomor 04, sedangkan konsistensi penerapannya dievaluasi melalui uji reliabilitas antar-koder.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Gambaran Umum Objek Penelitian

Penelitian ini menganalisis laporan keuangan tahun 2024 yang telah diaudit dari 164 pemerintah daerah di Pulau Sumatera. Objek penelitian terdiri atas pemerintah provinsi, pemerintah kabupaten, dan pemerintah kota. Distribusi objek penelitian berdasarkan klasifikasi pemerintah daerah disajikan pada Tabel 1.

Tabel 1. Distribusi objek penelitian

Klasifikasi Pemerintah Daerah	Jumlah	Persentase
Pemerintah Provinsi	10	6%
Pemerintah Kabupaten	120	73%
Pemerintah Kota	34	21%
Total	**164**	**100%**

Sumber: Kementerian Dalam Negeri (2022), data diolah

Berdasarkan Tabel 1, pemerintah kabupaten merupakan kelompok terbesar, yaitu 120 pemerintah daerah atau 73 persen dari seluruh objek penelitian. Pemerintah kota mencakup 21 persen, sedangkan pemerintah provinsi mencakup 6 persen. Komposisi ini menunjukkan

bahwa hasil penelitian secara keseluruhan lebih banyak merepresentasikan jumlah pemerintah kabupaten karena kelompok tersebut mendominasi objek yang dianalisis. Oleh karena itu, hasil berdasarkan klasifikasi pemerintah daerah juga disajikan secara terpisah agar karakteristik pengungkapan pada setiap kelompok dapat diketahui.

Seluruh LKPD selanjutnya dianalisis menggunakan daftar periksa (*checklist*) yang disusun berdasarkan 50 item pengungkapan wajib dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 04 tentang Catatan atas Laporan Keuangan. Hasil pengkodean digunakan untuk menghitung indeks pengungkapan setiap pemerintah daerah serta persentase pengungkapan pada masing-masing item.

Hasil Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas antar-koder dilakukan pada tahap pilot test terhadap 30 pemerintah daerah. Dua koder melakukan pengkodean secara independen menggunakan instrumen dan pedoman yang sama terhadap 50 item pengungkapan, sehingga terdapat 1.500 keputusan pengkodean yang dibandingkan. Hasil tabulasi silang antara Koder 1 dan Koder 2 disajikan pada pada Gambar 1.

Count

		Koder2		
		.00	1.00	Total
Koder1	.00	52	55	107
	1.00	40	1353	1393
Total		92	1408	1500

Sumber: Hasil olahan SPSS, 2026

Gambar 1. Crosstab Koder 1 dan Koder 2

Berdasarkan Gambar 1, kedua koder menghasilkan keputusan yang sama pada 1.405 dari 1.500 keputusan pengkodean atau sebesar 93,67 persen. Sementara itu, 95 keputusan menunjukkan perbedaan hasil pengkodean. Selanjutnya, tingkat kesepakatan antar-koder dianalisis menggunakan koefisien Cohen's Kappa. Hasil pengujian disajikan pada Gambar 2.

Symmetric Measures

		Value	Asymptotic Standard Error[a]	Approximate T[b]	Approximate Significance
Measure of Agreement	Kappa	.489	.045	18.997	<.001
N of Valid Cases		1500			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

Sumber: Hasil Olahan SPSS, 2026

Gambar 2. Uji Cohen's Kappa

Berdasarkan Gambar 2, hasil pengujian menggunakan Cohen's Kappa menghasilkan nilai 0,489 dengan signifikansi p kurang dari 0,001. Berdasarkan kategori Landis & Koch (1977), nilai tersebut termasuk *moderate agreement*.

Perbedaan antara persentase kesepakatan sebesar 93,67 persen dan nilai Cohen's Kappa sebesar 0,489 berkaitan dengan karakteristik koefisien Kappa yang memperhitungkan kesepakatan yang diperkirakan terjadi secara kebetulan (Byrt et al., 1993). Dalam penelitian ini, sebagian besar keputusan pengkodean berada pada kategori ditemukan atau kode 1. Distribusi tersebut memengaruhi nilai kesepakatan yang telah dikoreksi oleh koefisien Kappa.

Penelaahan terhadap hasil pilot test juga menemukan perbedaan pengkodean pada Kabupaten Aceh Besar dan Kabupaten Aceh Jaya, masing-masing sebanyak tujuh item. Perbedaan terutama berkaitan dengan penilaian kesesuaian informasi terhadap kriteria item serta penelusuran informasi pada bagian LKPD yang berbeda. Sebagai contoh, pada item perubahan anggaran yang signifikan, perbedaan terjadi dalam menilai apakah informasi perubahan anggaran yang disajikan telah memenuhi kriteria pengungkapan. Penelaahan tersebut digunakan untuk memperjelas pedoman pengkodean sebelum diterapkan pada seluruh data penelitian. Setelah pedoman diperjelas, pengkodean dilanjutkan terhadap seluruh LKPD menggunakan instrumen yang telah disesuaikan.

Tingkat Pengungkapan LKPD Secara Keseluruhan

Tingkat pengungkapan LKPD dihitung berdasarkan proporsi item pengungkapan wajib yang ditemukan dalam masing-masing laporan keuangan pemerintah daerah. Statistik deskriptif tingkat pengungkapan secara keseluruhan disajikan pada Tabel 2.

Tabel 2. Statistik deskriptif tingkat pengungkapan lkpd pemerintah daerah di pulau sumatera

Statistik	Nilai
Rata-rata	92%
Minimum	82%
Maksimum	98%
Standar Deviasi	4%

Sumber: LKPD pemerintah daerah di pulau sumatera tahun 2024, data diolah

Berdasarkan Tabel 2, rata-rata indeks pengungkapan mencapai 92 persen, dengan nilai minimum 82 persen, maksimum 98 persen, dan standar deviasi 4 persen. Rata-rata tersebut menunjukkan bahwa sebagian besar item pengungkapan wajib yang menjadi dasar pengukuran telah ditemukan dalam LKPD yang dianalisis. Nilai minimum 82 persen sama dengan 41 dari 50 item, sedangkan nilai maksimum 98 persen sama dengan 49 dari 50 item. Dengan demikian, belum terdapat pemerintah daerah yang mencapai pengungkapan 100 persen berdasarkan instrumen penelitian ini. Tingkat pengungkapan minimum ditemukan pada Provinsi Sumatera Selatan dan Kota Palembang. Sementara itu, tingkat pengungkapan maksimum ditemukan pada Kabupaten Bireuen, Kabupaten Pidie, Kota Banda Aceh, Kabupaten Asahan, Provinsi Sumatera Barat, Kabupaten Kepulauan Mentawai, Provinsi Jambi, Kabupaten Bungo, Kabupaten Kepahiang, Kota Bengkulu, dan Kabupaten Pesawaran. Rentang 82 sampai 98 persen menunjukkan adanya variasi tingkat pengungkapan antar-pemerintah daerah.

Temuan indeks pengungkapan sebesar 92 persen menunjukkan proporsi item yang ditemukan berdasarkan kriteria pengkodean, bukan ukuran kualitas, kedalaman, atau kecukupan substansi informasi. Oleh karena itu, hasil tersebut memberikan gambaran tentang ketersediaan informasi berdasarkan ketentuan PSAP Nomor 04 dalam LKPD. Jika dibandingkan dengan penelitian terdahulu, Luthfi & Sari (2023) menemukan rata-rata pengungkapan sebesar 54,47 persen pada pemerintah daerah di Sumatera tahun 2020, sedangkan Sari et al. (2021) menemukan rata-rata 55,38 persen untuk pengungkapan persediaan tahun 2017. Al Ayyuuby (2021) mendapatkankan rata-rata 48,22 persen pada LKPD tahun 2018. Angka-angka tersebut tidak dapat langsung diartikan sebagai peningkatan pengungkapan dari tahun ke tahun karena instrumen, jumlah item, objek, dan periode penelitian berbeda. Dalam perspektif teori keagenan, ketersediaan sebagian besar informasi dalam LKPD dapat dipandang sebagai bagian dari penyediaan informasi oleh pemerintah daerah sebagai agen kepada masyarakat sebagai prinsipal. Namun, item yang belum ditemukan secara konsisten menunjukkan bahwa ketersediaan informasi tertentu belum seragam. Kondisi tersebut dapat dikaitkan dengan permasalahan asimetri informasi dalam hubungan keagenan. Dalam perspektif teori sinyal, LKPD menjadi salah satu sarana bagi pemerintah daerah untuk menyediakan informasi mengenai pengelolaan keuangan kepada pihak eksternal.

Tingkat Pengungkapan LKPD Berdasarkan Klasifikasi

Untuk mengetahui gambaran tingkat pengungkapan pada kelompok pemerintah daerah yang berbeda, analisis deskriptif dilakukan terhadap pemerintah provinsi, kabupaten, dan kota. Hasilnya disajikan pada Tabel 3.

Tabel 3. Statistik deskriptif tingkat pengungkapan berdasarkan klasifikasi pemerintah daerah

Klasifikasi	Rata-rata	Minimum	Maksimum	Standar Deviasi
Provinsi	91%	82%	98%	5%
Kabupaten	92%	84%	98%	3%
Kota	92%	82%	98%	3%

Sumber: LKPD pemerintah daerah di pulau sumatera tahun 2024, data diolah

Berdasarkan Tabel 3, pemerintah kabupaten dan pemerintah kota memiliki rata-rata indeks pengungkapan yang sama, yaitu 92 persen, sedangkan pemerintah provinsi memiliki rata-rata sebesar 91 persen. Nilai maksimum pada ketiga klasifikasi mencapai 98 persen. Sementara itu, nilai minimum pada pemerintah provinsi dan pemerintah kota masing-masing sebesar 82 persen, sedangkan pada pemerintah kabupaten sebesar 84 persen.

Pada klasifikasi pemerintah provinsi, indeks pengungkapan minimum sebesar 82 persen ditemukan pada Provinsi Sumatera Selatan, sedangkan indeks maksimum sebesar 98 persen ditemukan pada Provinsi Sumatera Barat dan Provinsi Jambi. Pada klasifikasi pemerintah kabupaten, indeks minimum sebesar 84 persen ditemukan pada Kabupaten Bengkulu Utara dan Kabupaten Tulang Bawang, sedangkan indeks maksimum sebesar 98 persen ditemukan pada Kabupaten Bireuen, Kabupaten Pidie, Kabupaten Asahan, Kabupaten Kepulauan Mentawai, Kabupaten Bungo, Kabupaten Kepahiang, dan Kabupaten Pesawaran. Sementara itu, pada klasifikasi pemerintah kota, indeks minimum sebesar 82 persen ditemukan pada Kota Palembang, sedangkan indeks maksimum sebesar 98 persen ditemukan pada Kota Banda Aceh dan Kota Bengkulu.

Standar deviasi pemerintah provinsi sebesar 5 poin persentase, lebih besar daripada pemerintah kabupaten dan pemerintah kota yang masing-masing sebesar 3 poin persentase. Secara deskriptif, hasil tersebut menunjukkan bahwa variasi tingkat pengungkapan antar-pemerintah provinsi lebih besar dibandingkan dengan variasi pada kedua klasifikasi lainnya. Meskipun demikian, rata-rata indeks pengungkapan ketiga klasifikasi relatif berdekatan. Hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar item pengungkapan wajib berdasarkan PSAP Nomor 04 telah ditemukan dalam LKPD yang dianalisis pada ketiga klasifikasi pemerintah daerah.

Dalam perspektif teori keagenan, pemerintah daerah berperan sebagai agen yang menyediakan informasi mengenai pengelolaan keuangan kepada masyarakat sebagai prinsipal. Namun, variasi tingkat pengungkapan antar pemerintah daerah menunjukkan bahwa ketersediaan informasi belum sepenuhnya seragam. Kondisi tersebut dapat dikaitkan dengan asimetri informasi karena informasi yang tersedia melalui LKPD belum sepenuhnya sama pada setiap pemerintah daerah. Sementara itu, dalam perspektif teori sinyal, LKPD menjadi salah satu sarana bagi pemerintah daerah untuk menyampaikan informasi kepada pihak eksternal. Oleh karena itu, analisis tingkat pengungkapan berdasarkan klasifikasi perlu dilengkapi dengan analisis pada tingkat item untuk mengidentifikasi informasi yang ditemukan secara konsisten dan item yang belum ditemukan dalam seluruh LKPD yang dianalisis.

Tingkat Pengungkapan LKPD Berdasarkan Item

Analisis pada tingkat item dilakukan untuk mengetahui proporsi pemerintah daerah yang mengungkapkan masing-masing dari 50 item wajib berdasarkan PSAP Nomor 04. Hasil pengukuran disajikan pada Tabel 4.

Tabel 4. Tingkat pengungkapan LKPD berdasarkan item pengungkapan

No	Item Pengungkapan	Jumlah Pemda	%
1	Domisili dan bentuk hukum suatu enitas serta jurisdiksi tempat entitas tersebut berada	135	82%
2	Ketentuan perundang-undangan yang menjadi landasan kegiatan operasionalnya	164	100%
3	Perbedaan yang penting posisi dan kondisi keuangan/fiskal periode berjalan dibandingkan dengan periode sebelumnya/dengan anggaran/dengan rencana lainnya	140	85%
4	Kebijakan-kebijakan pemerintah dalam peningkatan pendapatan, efisiensi belanja dan penentuan sumber atau penggunaan pembiayaan	160	98%
5	Asumsi-asumsi indikator ekonomi makro yang digunakan dalam penyusunan APBD berikut tingkat pencapaiannya	164	100%
6	Realisasi pencapaian target kinerja keuangan	161	98%
7	Perubahan anggaran yang signifikan selama periode berjalan	96	59%
8	Hambatan dan kendala yang ada dalam pencapain target keuangan	113	69%
9	Basis akuntansi yang mendasari penyusunan laporan keuangan	163	99%
10	Basis pengukuran yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan	162	99%

11	Pendapatan-LRA	164	100%
12	Pendapatan Asli Daerah-LRA	164	100%
13	Pendapatan Transfer-LRA	164	100%
14	Lain-Lain Pendapatan yang Sah-LRA	150	91%
15	Belanja	164	100%
16	Belanja Operasi	164	100%
17	Belanja Modal	164	100%
18	Belanja Tak Terduga	163	99%
19	Transfer	153	93%
20	Surplus/Defisit-LRA	111	68%
21	Pembiayaan	163	99%
22	SiLPA	163	99%
23	Saldo Anggaran Lebih Awal	163	99%
24	Penggunaan SAL sebagai Penerimaan Pembiayaan Tahun Berjalan	159	97%
25	Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran	162	99%
26	Saldo Anggaran Lebih Akhir	157	96%
27	Aset Lancar	164	100%
28	Aset Tetap	164	100%
29	Aset Lainnya	163	99%
30	Kewajiban	164	100%
31	Kewajiban Jangka Pendek	164	100%
32	Kewajiban Jangka Panjang	106	65%
33	Ekuitas	161	98%
34	Pendapatan-LO	164	100%
35	Pendapatan Asli Daerah-LO	164	100%
36	Pendapatan Transfer-LO	164	100%
37	Lain-Lain Pendapatan yang Sah-LO	164	100%
38	Beban	164	100%
39	Surplus/Defisit dari Kegiatan Operasional	156	95%
40	Surplus/Defisit dari Kegiatan Non Operasional	151	92%
41	Pos Luar Biasa	143	87%
42	Arus kas aktivitas operasi	164	100%
43	Arus kas investasi non keuangan	164	100%
44	Arus kas aktivitas pembiayaan	147	90%
45	Arus kas aktivitas non anggaran	164	100%
46	Ekuitas awal periode	164	100%
47	Surplus/defisit LO	164	100%
48	Ekuitas akhir periode	163	99%
49	Pengungkapan informasi yang diharuskan PSAP yang belum disajikan dalam lembar muka Laporan Keuangan: Kewajiban kontijensi dan komitmen-komitmen lain	64	39%
50	Informasi tambahan lainnya yang diperlukan: Penggantian manajemen pemerintahan selama tahun berjalan serta kejadian yang mempunyai dampak sosial, misalnya adanya pemogokan yang harus ditanggulangi pemerintah	27	16%

Sumber: LKPD pemerintah daerah di pulau sumatera tahun 2024, data diolah

Berdasarkan Tabel 4, hasil analisis terhadap 50 item pengungkapan wajib berdasarkan PSAP Nomor 04 menunjukkan adanya variasi tingkat pengungkapan antar-item pada pemerintah daerah di Pulau Sumatera. Persentase pengungkapan berada pada rentang 16 hingga 100 persen. Dari 50 item yang dianalisis, sebanyak 22 item memiliki persentase pengungkapan sebesar 100 persen, yaitu item 2, 5, 11, 12, 13, 15, 16, 17, 27, 28, 30, 31, 34, 35, 36, 37, 38, 42, 43, 45, 46, dan 47. Persentase tersebut menunjukkan bahwa informasi yang memenuhi kriteria pengkodean pada item-item tersebut ditemukan dalam LKPD seluruh pemerintah daerah yang menjadi objek penelitian. Sementara itu, 28 item lainnya memiliki persentase pengungkapan di bawah 100 persen, yaitu item 1, 3, 4, 6, 7, 8, 9, 10, 14, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 29, 32, 33, 39, 40, 41, 44, 48, 49, dan 50. Hasil tersebut menunjukkan bahwa informasi yang memenuhi kriteria pengkodean pada item-item tersebut belum ditemukan dalam LKPD seluruh pemerintah daerah yang dianalisis.

Variasi tersebut memperlihatkan bahwa rata-rata indeks pengungkapan secara keseluruhan belum sepenuhnya menggambarkan ketersediaan informasi pada setiap item.

Meskipun rata-rata indeks pengungkapan mencapai 92 persen, masih terdapat item yang informasinya belum ditemukan secara konsisten pada seluruh pemerintah daerah. Namun, hasil pengkodean tersebut tidak dapat langsung menjelaskan penyebab informasi tidak ditemukan ataupun membuktikan bahwa kondisi atau kejadian yang berkaitan dengan item tersebut tidak terjadi. Apabila suatu kondisi atau kejadian memang tidak terjadi, informasi mengenai tidak adanya kondisi atau kejadian tersebut tetap perlu diungkapkan dalam LKPD apabila dipersyaratkan oleh ketentuan yang berlaku.

Temuan ini dapat dibandingkan dengan penelitian Luthfi & Sari (2023), yang menunjukkan bahwa indikator dengan tingkat pengungkapan tertinggi adalah informasi mengenai entitas pelaporan dan entitas akuntansi, sedangkan tingkat pengungkapan terendah terdapat pada pengungkapan lainnya yang bersifat nonkeuangan. Adity et al. (2025) juga menemukan beberapa item yang sebelumnya tidak diungkapkan, antara lain kewajiban kontinjensi dan hibah antar-pemerintah. Hasil penelitian terdahulu tersebut memberikan gambaran bahwa tingkat pengungkapan dapat bervariasi menurut jenis informasi yang dinilai. Meskipun demikian, perbandingan perlu mempertimbangkan perbedaan instrumen dan cakupan penelitian. Dalam penelitian ini, analisis pada tingkat item melengkapi pengukuran indeks secara keseluruhan dengan menunjukkan item yang informasinya ditemukan dalam seluruh LKPD dan item yang informasinya belum ditemukan secara konsisten. Pemetaan ini dapat menjadi informasi pendukung bagi pemerintah daerah dalam meninjau kembali kelengkapan penyajian LKPD berdasarkan PSAP Nomor 04.

Dalam perspektif teori keagenan, item yang informasinya belum ditemukan secara konsisten menunjukkan bahwa ketersediaan informasi tertentu bagi masyarakat sebagai prinsipal belum seragam pada seluruh pemerintah daerah yang dianalisis. Kondisi tersebut dapat dikaitkan dengan asimetri informasi karena informasi yang tersedia melalui LKPD belum sepenuhnya sama pada setiap pemerintah daerah. Sementara itu, dalam perspektif teori sinyal, pengungkapan setiap item merupakan salah satu bentuk penyediaan informasi oleh pemerintah daerah kepada pihak eksternal. Informasi yang ditemukan dalam LKPD dapat menjadi sumber informasi bagi pengguna untuk memahami aspek pengelolaan keuangan yang disajikan. Sebaliknya, item yang informasinya belum ditemukan secara konsisten menunjukkan bagian pengungkapan yang perlu ditelaah lebih lanjut.

Kebaruan penelitian ini terletak pada pemetaan 50 item pengungkapan wajib berdasarkan PSAP Nomor 04 terhadap 164 pemerintah daerah di Pulau Sumatera dengan menggunakan LKPD tahun 2024. Penelitian ini tidak hanya menyajikan indeks pengungkapan secara keseluruhan, tetapi juga menggambarkan tingkat pengungkapan berdasarkan klasifikasi pemerintah daerah dan masing-masing item. Hasil penelitian menunjukkan bahwa rata-rata indeks pengungkapan sebesar 92 persen disertai variasi persentase antar-item, mulai dari 16 hingga 100 persen. Dengan demikian, pemetaan ini memberikan gambaran yang lebih terperinci mengenai ketersediaan informasi pada setiap item serta mengidentifikasi item yang informasinya belum ditemukan dalam seluruh LKPD yang dianalisis.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Penelitian ini menganalisis tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) di Pulau Sumatera tahun 2024 berdasarkan 50 item pengungkapan wajib dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 04 tentang Catatan atas Laporan Keuangan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa rata-rata indeks pengungkapan mencapai 92 persen, dengan nilai minimum 82 persen dan maksimum 98 persen. Temuan ini menunjukkan bahwa sebagian besar informasi yang menjadi kriteria pengkodean telah ditemukan dalam LKPD pemerintah daerah yang dianalisis. Namun, belum terdapat pemerintah daerah yang mencapai pengungkapan seluruh 50 item berdasarkan kriteria pengkodean yang digunakan.

Berdasarkan klasifikasi pemerintah daerah, rata-rata indeks pengungkapan pemerintah provinsi sebesar 91 persen, sedangkan pemerintah kabupaten dan pemerintah kota masing-masing sebesar 92 persen. Nilai rata-rata yang berdekatan tersebut menunjukkan bahwa tingkat

pengungkapan secara deskriptif relatif serupa pada ketiga klasifikasi. Meskipun demikian, variasi tingkat pengungkapan pada pemerintah provinsi lebih besar dibandingkan pemerintah kabupaten dan pemerintah kota berdasarkan nilai standar deviasinya.

Analisis pada tingkat item menunjukkan adanya variasi persentase pengungkapan dari 16 hingga 100 persen. Sebanyak 22 item ditemukan dalam LKPD seluruh pemerintah daerah, sedangkan 28 item lainnya belum ditemukan secara konsisten pada seluruh LKPD yang dianalisis. Hasil ini menunjukkan bahwa indeks pengungkapan secara keseluruhan belum sepenuhnya menggambarkan ketersediaan informasi pada setiap item. Oleh karena itu, pemetaan berdasarkan item memberikan gambaran yang lebih terperinci mengenai informasi yang telah ditemukan secara konsisten dan item yang masih perlu ditelaah dalam penyajian LKPD. Penelitian ini berkontribusi pada pengukuran pengungkapan LKPD dengan menggabungkan analisis tingkat keseluruhan, klasifikasi pemerintah daerah, dan item pengungkapan wajib berdasarkan PSAP Nomor 04. Hasilnya dapat menjadi informasi pendukung bagi pemerintah daerah dalam meninjau kelengkapan penyajian LKPD sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Keterbatasan

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. Pertama, penelitian hanya menggunakan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah tahun 2024 dari 164 pemerintah daerah di Pulau Sumatera. Oleh karena itu, hasil penelitian menggambarkan tingkat pengungkapan pada objek dan periode tersebut serta belum menunjukkan perubahan tingkat pengungkapan dari tahun ke tahun. Kedua, penggunaan metode content analysis melibatkan pertimbangan peneliti dalam menilai kesesuaian informasi dengan kriteria pengkodean setiap item, meskipun pengkodean telah menggunakan pedoman yang ditetapkan dan melibatkan dua koder. Ketiga, pengukuran menggunakan skor biner, yaitu 1 apabila informasi ditemukan dan 0 apabila tidak ditemukan, sehingga belum menggambarkan kualitas dan kedalaman informasi yang disajikan. Keempat, penggunaan LKPD sebagai sumber data utama membatasi analisis pada informasi yang tersedia dalam dokumen, sehingga penelitian belum dapat menjelaskan faktor yang berkaitan dengan tidak ditemukannya beberapa item pengungkapan secara konsisten.

Saran

Penelitian selanjutnya disarankan menggunakan periode pengamatan yang lebih panjang agar dapat mengidentifikasi perkembangan dan perubahan tingkat pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dari tahun ke tahun. Selain itu, pedoman pengkodean dapat dikembangkan secara lebih terperinci untuk meningkatkan konsistensi penilaian kesesuaian informasi dengan kriteria setiap item. Instrumen pengukuran juga dapat dikembangkan dengan mempertimbangkan kualitas dan kedalaman informasi, tidak hanya keberadaan informasi berdasarkan skor biner. Untuk memperoleh pemahaman yang lebih mendalam mengenai faktor yang berkaitan dengan item pengungkapan yang belum ditemukan secara konsisten, penelitian selanjutnya dapat memanfaatkan sumber data tambahan yang relevan. Pengembangan tersebut diharapkan dapat memberikan gambaran yang lebih komprehensif mengenai pengungkapan LKPD berdasarkan PSAP Nomor 04.

Kontribusi Penulis

Penulis pertama bertanggung jawab atas konseptualisasi penelitian, penyusunan metodologi, pengumpulan data, analisis data, interpretasi hasil penelitian, serta penyusunan draf awal naskah. Penulis kedua berperan dalam supervisi penelitian, penyempurnaan metodologi, validasi hasil penelitian, peninjauan kritis dan penyuntingan naskah, serta memberikan persetujuan terhadap versi akhir artikel yang akan dipublikasikan.

REFERENSI

Adity, S. P., Sembiring, A. S., & Muda, I. (2025). Comparative Analysis of The Disclosure Index in the Notes to the Financial Statements of Central Tapanuli Regency for Fiscal

Years 2023–2024. *Journal Of International Accounting Research*, *4*(1), 10–26. https://doi.org/https://doi.org/10.62668/jiar.v4i01.1779

Al Ayyuuby, M. (2021). Analysis of The Disclosure Rate of Local Government Financial Statements in Indonesia. *Proceeding ISETH (International Summit on Science, Technology, and Humanity)*, 109–121.

Antara News. (2025). *Capaian opini WTP pemerintah kabupaten dan kota lampaui target RPJMN*. https://www.antaranews.com/berita/5270029/capaian-opini-wtp-pemerintah-kabupaten-dan-kota-lampaui-target-rpjmn

Bhusan, S., Bansal, M., & Naresh, G. (2026). Can regulatory enforced disclosure policy enhance earnings quality of banks? *Journal of Policy Modeling*, 218–240. https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.jpolmod.2025.07.001

Byrt, T., Bishop, J., & Carlin, J. B. (1993). Bias, prevalence and kappa. *Journal of Clinical Epidemiology*, *46*(5), 423–429.

Cheung, K. K. C., & Tai, K. W. H. (2023). The use of intercoder reliability in qualitative interview dataanalysis in science education. *RESEARCH IN SCIENCE & TECHNOLOGICAL EDUCATION*, *41*(3), 1155–1175.

Dong, N. T., Thuy, C. T. M., & Khuong, N. V. (2025). Annual report readability and financial reporting quality: the moderating role of information asymmetry. *International Journal of Accounting & Information Management*, *33*(1), 241–261. https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1108/IJAIM-06-2024-0192

Eriyanto. (2011). *Analisis Isi: Pengantar Metodologi untuk Penelitian Ilmu Komunikasi dan Ilmu-Ilmu Sosial Lainnya*. Prenadamedia Group.

Iqbal, M., Gudono, G., & Ritonga, I. T. (2018). Apakah Kecukupan Pengungkapan telah Dipertimbangkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan dalam Perumusan Opini? *Jurnal Akuntansi Dan Akuntabilitas Publik*, *1*(1), 17–46.

Kementerian Dalam Negeri. (2022). *Data Jumlah Kabupaten Kota*. https://pelita.kemendagri.go.id/kemendagri/dataset/1140/tabel-data

Landis, J. R., & Koch, G. G. (1977). The measurement of observer agreement for categorical data. *Biometrics*, *33*(1), 159–174.

Luthfi, M., & Sari, V. F. (2023). Analisis Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Sumatera. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, *5*(2), 771–787. https://doi.org/https://doi.org/10.24036/jea.v5i2.753

Malau, L. S. R., & Robinson. (2025). Analysis of Inventory Account Disclosure Levels in the Financial Statements of the Bengkulu Provincial Government. *American Journal of Economic and Management Business*, *4*(8), 1378–1387.

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) (2010).

Sari, P. I. P., Suhairi, S., & Syofriyeni, N. (2021). Analisis Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Ditinjau dari Akun Persediaan di Sumatera. *Ekonomis: Journal of Economics and Business*, *5*(1), 23–36. https://doi.org/10.33087/ekonomis.v5i1.190

Sugiyono. (2013). *Metode penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Alfabeta.

Wenas, L. F., Warongan, J. D., & Kindangen, W. D. (2025). Analisis tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah kota Manado tahun 2021-2022. *Riset Akuntansi Dan Portofolio Investasi*, *3*(1), 248–258. https://doi.org/10.58784/rapi.315

Zhang, L., Gu, Y., Yu, Y., & Pan, L. (2026). Mandatory industry disclosure and corporate tax avoidance: Evidence from Chinese listed firms. *Economic Analysis and Policy*, 228–248. https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.eap.2025.12.008