ANALISA PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN KOTA BANDA ACEH DENGAN OPINI WAJAR TANPA PENGECCUALIAN

Marjulin

Politeknik Negeri Lhokseumawe

Abstract

Research to analyze the importance of disclosure (disclosure) is complete, so obtaining an unqualified assessment (WTP) to the Financial Statements by the city Banda Aceh. that research can dikemukakan Disclosure Financial Statements presented in Banda Aceh has provided revealing information that should be disclosed in the presentation Financial Statements. It can be seen from the results of the analysis carried out on budget realization report, found the quality of disclosure of revenue, expenditure and financing in the form of goods and services is very good. For disclosure of the balance of the city of Banda Aceh has compiled the balance sheet classifications set by SAP. Then, the Cash Flow Statement, has revealed major groups separately receipts and gross cash from operating activities, investing non-financial assets, and non-budget financing. For disclosure Achieving Financial Performance, 4 (four) financial performance disclosure items in the notes to the financial statements, revealing description of Banda Aceh and other strategies used and the procedures that financial performance has been developed and implemented management. And for Presentation of Financial Statements and Accounting Policies, of 22 (twenty two) disclosure items, has revealed 11 (eleven) the disclosure item regarding the reporting entity, basis of accounting, the basis of measurement, recognition of revenue and expenditure recognition, the establishment of a reserve fund as well as information other.

Keywords: Disclosure, unqualified

Abstrak

Penelitian untuk menganalisis pentingnya pengungkapan (disclosure) selesai, sehingga mendapatkan penilaian wajar tanpa pengecualian (WTP) atas Laporan Keuangan oleh kota Banda Aceh. penelitian yang dapat dikemukakan Laporan Keuangan Pengungkapan disajikan di Banda Aceh telah memberikan informasi yang mengungkapkan yang harus diungkapkan dalam Laporan Keuangan presentasi. Hal ini dapat dilihat dari hasil analisis dilakukan pada laporan realisasi anggaran, menemukan kualitas pengungkapan pendapatan, belanja dan pembiayaan dalam bentuk barang dan jasa sangat baik. Untuk pengungkapan keseimbangan kota Banda Aceh telah menyusun klasifikasi neraca ditetapkan oleh SAP. Kemudian, Laporan Arus Kas, telah mengungkapkan secara terpisah kelompok utama penerimaan kas bruto dan dari aktivitas operasi, investasi non-keuangan aset, dan non-anggaran pembiayaan. Untuk pengungkapan Mencapai Kinerja Keuangan, 4 (empat) item pengungkapan kinerja keuangan dalam catatan atas laporan keuangan, deskripsi mengungkapkan Banda Aceh dan strategi lain yang digunakan dan prosedur bahwa kinerja keuangan telah dikembangkan dan diimplementasikan manajemen. Dan Penyajian Laporan Keuangan dan Kebijakan Akuntansi, dari 22 (dua puluh dua) item pengungkapan, telah mengungkapkan 11 (sebelas) item pengungkapan mengenai entitas pelaporan, dasar akuntansi, dasar pengukuran, pengakuan pendapatan dan pengakuan belanja negara, pembentukan dana cadangan serta informasi lainnya.

Kata kunci: Pengungkapan, unqualified

PENDAHULUAN

Sejarah duka kota Banda Aceh yang masih segar dalam ingatan adalah terjadinya bencana gempa dan tsunami pada hari Minggu tanggal 26 Desember 2004 jam 7.58.53 telah menghancurkan sepertiga wilayah Kota Banda Aceh. Ratusan ribu jiwa penduduk menjadi korban bersama dengan harta bendanya menambah kegetiran warga Kota Banda Aceh. Bencana gempa dan tsunami ini tercatat sebagai peristiwa terbesar sejarah dunia dalam masa dua abad terakhir ini.

Kini Kota Banda Aceh telah mulai pulih kembali, kedamaian telah menjelma setelah perjanjian damai di Helsinki antara pemerintah RI dan GAM seiring dengan proses rehabilitasi dan rekonstruksi Kota Banda Aceh yang sedang dilaksanakan. Membangun kembali Kota Banda Aceh ke depan dilaksanakan oleh pemerintah pusat melalui Badan Pelaksana Rehabilitasi dan Rekonstruksi Aceh dan Nias (BRR) dan bantuan dari badan-badan dunia serta berbagai Negara Donor bersama NGO, Pemerintah Kota Banda Aceh telah menetapkan kebijakan-kebijakan pembangunan yang disepakati bersama DPRD Kota Banda Aceh yang dituangkan dalam Rencana Strategis Kota Banda Aceh tahun 2005-2009, selanjutnya dituangkan dalam program kegiatan tahunan melalui Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Kota Banda Aceh. Dengan kedamaian yang telah diraih ini dan melalui proses rehabilitasi dan rekonstruksi, Banda Aceh mulai bangkit kembali, cahaya terang membawa harapan untuk meraih cita-cita bagi kemajuan dan kesejahteraan masyarakat.

Untuk itu dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik (Good Governance) kota Banda Aceh melakukan upaya-upaya perubahan (reformasi). Reformasi tata kelola keuangan telah ditandai dengan diterbitkannya paket peraturan undang-undangan untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan Negara/Daerah, peraturan perundang-undangan tersebut antara lain sebagai berikut : Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara; Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara; dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara.

Selain itu, peraturan perundang-undangan yang terkait dengan Pemerintahan Daerah pun dilakukan revisi, yaitu dengan ditetapkannya Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Untuk dapat mengimplementasikan perundang-undangan tersebut di atas, Pemerintah telah menetapkan aturan-aturan pelaksanaannya yaitu dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan; Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah; Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Laporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah; serta Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan, sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah serta Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 21 Tahun 2011 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman

Pengelolaan Keuangan Daerah. Dengan diimplementasikannya aturan-aturan tersebut, hal ini telah mendorong pemerintah daerah untuk mengubah pola administrasi keuangan (financial administration) menjadi pengelolaan keuangan (financial management).

Pemerintah kota Banda Aceh sebagai pihak yang ditugasi menjalankan roda pemerintahan, wajib menyampaikan laporan pertanggung jawaban keuangan daerahnya untuk dinilai apakah pemerintah daerah tersebut berhasil menjalankan tugas dengan baik atau tidak. Pemerintah daerah dituntut agar pengelolaan keuangan daerah secara baik yang harus dilakukan dalam mewujudkan tujuan pemerintahan yang bersih (*clean government*), dimana pengelolaan keuangan daerah yang baik adalah kemampuan mengontrol kebijakan keuangan daerah secara ekonomis, efisien, transparan dan akuntabel. Agar laporan pertanggungjawaban yang disajikan oleh Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan, maka Kepala Daerah berusaha melakukan pembinaan, dengan diadakannya pembinaan terhadap pengelolaan keuangan daerah kepada Kepala SKPD beserta Entitas SKPD tersebut, agar laporan keuangan yang dihasilkan SKPD tersebut sesuai dengan yang diharapkan, dimana hasil dari perpaduan seluruh laporan keuangan SKPD-SKPD akan menjadi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. (Rai:2008)

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, antara lain menetapkan bahwa Laporan Keuangan pemerintah pada gilirannya harus diaudit oleh BPK. Kemudian hasil dari audit BPK akan dikeluarkan pendapat atau opini yang merupakan pernyataan profesional pemeriksa atas pemeriksaan laporan keuangan. Pemeriksaan Keuangan yang bertujuan untuk menilai kewajaran penyajian informasi keuangan meliputi Laporan Realisasi APBD, Laporan Arus Kas, Neraca, dan Catatan atas Laporan Keuangan yang disusun dan disajikan oleh Pemerintah Daerah. Hasil penilaian tersebut dituangkan dalam bentuk pernyataan pendapat/opini auditor BPK RI tentang kewajaran penyajian informasi keuangan. (Suhanda:2007) Pemeriksaan ini adalah untuk meningkatkan bobot pertanggungjawaban pengelolaan keuangan yang dilakukan oleh pemerintah daerah.

Pemberian opini atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah didasarkan pada pertimbangan atas; 1) kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan; b. Efektivitas Pengendalian Intern, 2) kepatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan, dan 3) pengungkapan yang Lengkap (*Full Disclosure*).

Opini yang diberikan kepada laporan keuangan merupakan penghargaan kepada pemerintah daerah karena telah melaporkan informasi yang sesuai. Secara umum opini yang dikeluarkan seperti opini Wajar Tanpa pengecualian (WTP) terhadap laporan keuangan adalah sebuah apresiasi dari BPK RI terhadap Instansi Pemerintah (Pusat dan Daerah) yang telah melakukan pengelolaan keuangan dengan baik. (Subiyantoro:1997) Tidak gampang untuk mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian, apalagi selama dua tahun berturut turut dengan pengawasan yang dilakukan oleh auditor yang berbeda, bukan dengan tim yang sama.

Opini audit BPK berupa "Wajar Tanpa Pengecualian" atas Laporan Keuangan baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah sudah menjadi obsesi seluruh pimpinan kementerian/lembaga, bahkan untuk mencapai opini tersebut, beberapa kepala daerah bahkan rela mengeluarkan uang suap kepada tim BPK agar daerah

mereka mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian tersebut,(aksu:2005). Opini audit merupakan bentuk dari pernyataan tertulis auditor atas laporan keuangan yang diperiksa oleh mereka. Opini audit bertujuan untuk meyakinkan auditor bahwa laporan keuangan sudah dibuat dan disusun berdasarkan standar akuntansi yang berlaku dan bebas dari salah saji yang bersifat material (Suwardjono:2005). Yang dimaksud dengan disusun berdasarkan standar akuntansi yang berlaku adalah laporan tersebut disusun sesuai kaidah akuntansi umum bukan disusun berdasarkan keinginan sendiri atau seenaknya,(Robin: 1986)

Dalam memberikan opini, selain apa yang telah diuraikan di atas, auditor juga mempertimbangkan faktor “materialitas” dari suatu kondisi. Suatu kesalahan yang tidak material mungkin tidak akan mempengaruhi opini yang akan diberikan oleh auditor. Suatu kesalahan yang material bisa juga mempengaruhi jenis opini yang akan diberikan di luar opini wajar tanpa pengecualian, (Susanto:1992). Materialitas sendiri diartikan sebagai “suatu pernyataan yang salah (*misstatement*) dalam laporan keuangan dapat dikatakan material apabila pengetahuan akan kesalahan tersebut dapat mempengaruhi keputusan pembaca laporan keuangan yang mampu dan intelligent.

Aspek “materialitas” maksudnya adalah informasi yang berguna dalam pengambilan keputusan, sehingga jika laporan keuangan tersebut bebas dari salah saji yang bersifat material, berarti tidak ada informasi keuangan yang tidak disampaikan sehingga jika para pengambil keputusan mendasarkan keputusannya atas laporan keuangan tersebut, maka keputusan yang diambil adalah benar, (Nordawan:2007). Dalam pembahasan material tersebut terdapat titik penting yang menentukan berapa batas material yang dapat diterima oleh semua pihak. Nilai Rp 10 juta bisa berarti material bisa berarti tidak material tergantung dari sudut pandang mana kita melihat. Bagi instansi dengan asset dan penjualan yang melebihi Rp 1 triliun, nilai tersebut mungkin tidak material namun bagi instansi dengan aset dan penjualan berkisar puluhan juta, nilai tersebut sangat material, (Nurzi Sebrina: 2009). Batas materialitas inilah merupakan *professional judgement* dari auditor.

Informasi yang termasuk dalam laporan keuangan yang mendapatkan opini WTP masih mungkin mengandung kesalahan, namun kesalahan tersebut tidak mengakibatkan pengambilan keputusan yang berbeda. Opini WTP bukan berarti laporan tersebut tidak ada korupsi atau tidak ada *mark up* belanja atas laporan keuangan tersebut. Dalam praktik, dikenal tiga tingkatan materialitas untuk mempertimbangkan jenis laporan audit yang harus dibuat, yaitu jumlahnya tidak material, jumlahnya cukup material namun tidak melemahkan laporan keuangan secara keseluruhan, dan kesalahan dalam jumlah sangat material sehingga kebenaran keseluruhan laporan keuangan diragukan, (Meek:1995). Rincian penjelasan masing-masing sebagai berikut:

1. Jumlahnya tidak material. Jika dalam suatu laporan keuangan yang diaudit ditemukan adanya kesalahan, namun tidak akan mempengaruhi keputusan yang akan dibuat oleh pembaca laporan keuangan, kesalahan tersebut dianggap tidak material, sehingga bisa diberikan opini Wajar Tanpa Pengecualian;
2. Jumlahnya cukup material namun tidak melemahkan laporan keuangan secara keseluruhan. Jika suatu kesalahan dapat mempengaruhi keputusan yang dibuat oleh mereka yang berkepentingan, namun keseluruhan laporan

keuangan tetap tersaji dengan wajar, sehingga laporan keuangan tetap berguna. Misalnya, ada kesalahan dalam penyajian persediaan, namun akun lainnya seperti kas dan setara kas, piutang, aset tetap, dan akun lainnya telah disajikan secara wajar. Dalam kondisi ini, maka pendapat pengecualian diberikan atas kesalahan penyajian persediaan saja;

3. Kesalahan dalam jumlah sangat material sehingga kebenaran keseluruhan laporan keuangan diragukan. Jika kesalahan yang terjadi sangat material sehingga bisa menyesatkan pihak-pihak yang berkepentingan yang membuat keputusan berdasarkan kepada keseluruhan akun laporan keuangan tersebut. dalam kenyataan jika bisa saja hanya akun persediaan yang salah, namun kalau jumlah kesalahannya sangatlah besar dibandingkan keseluruhan jumlah akun lainnya, maka kesalahan satu akun persediaan tersebut dianggap material.

Sistem keuangan instansi pemerintah yang dikeluarkan oleh BPK memiliki beberapa tingkatan, mulai dari yang paling baik sampai yang tidak mendapatkan opini. Jenis opini yang lazim diberikan oleh auditor ketika mengaudit laporan keuangan adalah:

- a) Laporan pemeriksaan yang baik atau wajar dan tidak memiliki penyimpangan sama sekali diberi opini Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*) atau WTP;
- b) Laporan keuangan yang baik dan wajar, sesuai dengan ketentuan-ketentuan namun tidak untuk beberapa hal yang dikecualikan diberi opini "Wajar Dengan Pengecualian" (*Qualified Opinion*) atau WDP;
- c) Laporan keuangan yang penyajian saldonya lebih besar dari seharusnya diberikan opini "Lebih Saji" (*Overstated Opinion*);
- d) Laporan keuangan yang tidak sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku di Indonesia diberi opini "Tidak Wajar" (*Adversed Opinion*); Kelima, diberikan jika tim pemeriksa tidak dapat menyatakan pendapat atas laporan karena bukti pemeriksaan tidak cukup untuk membuat kesimpulan diberi opini opini "Pernyataan Menolak Memberikan Opini" atau Tidak Memberikan Pendapat" (*Disclaimer Opinion*).

Masing-masing opini diberikan sesuai dengan kriteria tertentu yang ditemukan selama proses audit. Manakah di antara opini-opini tersebut yang dianggap paling baik. Opini terbaik adalah Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*). Opini ini diberikan karena auditor meyakini, berdasar bukti-bukti audit yang dikumpulkan, laporan keuangan telah bebas dari kesalahan-kesalahan atau kekeliruan yang material", (Mawarta:2001) Laporan keuangan dengan opini WTP merupakan kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan (Pasal 1 Ayat 11 LU 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara). Dengan kata lain, opini WTP merupakan bentuk apresiasi tertinggi dalam penilaian pengelolaan laporan keuangan LP.

Opini terbaik kedua adalah Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*). Opini diberikan karena meskipun ada kekeliruan, namun kesalahan atau kekeliruan tersebut secara keseluruhan tidak mempengaruhi kewajaran laporan keuangan. Opini paling buruk adalah Tidak Wajar (*Adverse Opinion*). Opini diberikan karena auditor meyakini, berdasar bukti-bukti yang dikumpulkannya, bahwa laporan

keuangan mengandung banyak sekali kesalahan atau kekeliruan yang material. Artinya, laporan keuangan tidak menggambarkan kondisi keuangan secara benar,(Belkaouli:2000).

Opini Tidak Memberikan Pendapat atau Menolak Memberikan Pendapat (*Disclaimer Opinion*) tidak bisa diartikan bahwa laporan keuangan sudah benar atau salah. Opini diberikan karena auditor tidak bisa meyakini apakah laporan keuangan benar atau salah. Ini terjadi karena auditor tidak bisa memperoleh bukti-bukti yang dibutuhkan untuk bisa menyimpulkan dan menyatakan apakah laporan sudah disajikan dengan benar atau salah,(Hendriksen:2002).

Sebenarnya, masih ada satu pendapat lagi yang merupakan modifikasi dari pendapat Wajar Tanpa Pengecualian, yaitu Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian dengan Bahasa Penjelasan yang Ditambahkan dalam Laporan Audit Bentuk Baku. Pendapat ini diberikan jika terdapat keadaan tertentu yang mengharuskan auditor menambahkan paragraf penjelasan (atau bahasa penjelasan lain) dalam laporan audit, meskipun tidak mempengaruhi pendapat Wajar Tanpa Pengecualian yang dinyatakan oleh auditor, (Lobo and Zhou:2001). Keadaan dimaksud meliputi: (a) Pendapat wajar sebagian didasarkan atas laporan auditor independen lain (b) untuk mencegah agar laporan keuangan tidak menyesatkan karena keadaan-keadaan yang luar biasa, laporan keuangan disajikan menyimpang dari suatu prinsip akuntansi yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia, (c) Jika terdapat kondisi dan peristiwa yang semula menyebabkan auditor yakin tentang adanya kesangsian mengenai kelangsungan hidup entitas, namun setelah mempertimbangkan rencana manajemen auditor berkesimpulan bahwa rencana manajemen tersebut dapat secara efektif dilaksanakan dan pengungkapan mengenai hal itu telah memadai, (d) di antara dua periode akuntansi terdapat suatu perubahan material dalam penggunaan prinsip akuntansi atau dalam metode penerapannya, (e) keadaan tertentu yang berhubungan dengan laporan audit atas laporan keuangan komparatif, (f) data keuangan kuartalan tertentu yang diharuskan oleh Badan Pengawas Pasar Modal (Bapepam) namun tidak disajikan atau tidak direviu, (g) informasi tambahan yang diharuskan oleh Ikatan Akuntan Indonesia Dewan Standar Akuntan Keuangan telah dihilangkan, yang penyajiannya menyimpang jauh dari pedoman yang dikeluarkan oleh Dewan tersebut, dan auditor tidak dapat melengkapi prosedur audit yang berkaitan dengan informasi tersebut, atau auditor tidak dapat menghilangkan keraguan yang besar apakah informasi tambahan tersebut sesuai dengan panduan yang dikeluarkan oleh Dewan tersebut, dan (h) informasi lain dalam suatu dokumen yang berisi laporan keuangan yang diaudit secara material tidak konsisten dengan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan.

Pemeriksaan laporan keuangan yang bertujuan untuk memberikan opini atas kewajaran Laporan Keuangan, (Bastian:2006) juga memperhatikan; 1) Kesesuaian Laporan Keuangan dengan SAP, 2) Kecukupan pengungkapan informasi keuangan dalam laporan keuangan sesuai dengan SAP, 3) Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terkait dengan pelaporan keuangan, 4) Efektivitas Sistem Pengendalian Intern (SPI).

Berikut ini Alasan Pemberian Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) ; 1) Tingkat materialitas pada keseluruhan laporan keuangan yaitu 3% dari total realisasi belanja, 2) Penyusunan dan penyajian Laporan Keuangan Tahun 2010 telah

mengacu pada Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang telah ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah dalam arti instansi telah melakukan pencatatan, penghitungan, pelaporan setiap kejadian ekonomi/ transaksi pada tahun 2008 sesuai dengan peraturan yang berlaku, 3), Saran/rekomendasi BPK atas tindak lanjut temuan pemeriksaan, dilaksanakan, Instansi telah menindaklanjuti temuan-temuan terkait penyusunan Laporan Keuangan, dan 4) Menyusun dan menjalankan Action Plan dalam rangka Perbaikan Opini Atas LK Kementerian/ Lembaga.

Opini Wajar Tanpa Pengecualian dipandang oleh *auditee* (pemerintah) hanya berdasarkan kata-kata saja. Dianggap jika dicantumkan opini Tanpa Pengecualian berarti Laporan Keuangan (dimana salah satu unsurnya adalah realisasi anggaran/LRA) adalah benar sehingga tidak diberikan pengecualian, dan tidak ada proses pengguntingan anggaran yang terjadi selama tahun berjalan, (BPK:2007).

Pendapat auditor yang dituangkan dalam laporan audit paling umum adalah laporan audit standar yang *unqualified*, yang biasa juga disebut laporan standar bentuk pendek. Bentuk laporan ini digunakan apabila terdapat keadaan berikut:

- a) Bukti audit yang dibutuhkan telah terkumpul secara mencukupi dan auditor telah menjalankan tugasnya sedemikian rupa, sehingga ia dapat memastikan bahwa ketiga standar pelaksanaan kerja lapangan telah ditaati;
- b) Ketiga standar umum telah diikuti sepenuhnya dalam perikatan kerja;
- c) Laporan keuangan yang diaudit disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang lazim yang berlaku di Indonesia yang diterapkan pula secara konsisten pada laporan-laporan sebelumnya. Demikian pula penjelasan yang mencukupi telah disertakan pada catatan kaki dan bagian-bagian lain dari laporan keuangan;
- d) Tidak terdapat ketidakpastian yang cukup berarti (*no material uncertainties*) mengenai perkembangan di masa mendatang yang tidak dapat diperkirakan sebelumnya atau dipecahkan secara memuaskan.

Penyimpangan dari pendapat wajar tanpa pengecualian bisa diberikan karena beberapa kondisi tertentu. Misalnya, dalam hal pendapat Wajar dengan Pengecualian. Kondisi tertentu mungkin memerlukan pendapat Wajar dengan Pengecualian (*Qualified*), dan atau Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer*), (BPK:2008) Pendapat ini menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, kecuali untuk dampak hal yang berkaitan dengan yang dikecualikan. Pendapat ini dinyatakan bilamana (a) Ketiadaan bukti kompeten yang cukup atau adanya pembatasan terhadap lingkup audit yang mengakibatkan auditor berkesimpulan bahwa ia tidak dapat menyatakan pendapat wajar tanpa pengecualian dan ia berkesimpulan tidak menyatakan tidak memberikan pendapat; (b) Auditor yakin, atas dasar auditnya, bahwa laporan keuangan berisi penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, yang berdampak material, dan ia berkesimpulan untuk tidak menyatakan pendapat tidak wajar.

Dengan ungkapan lain, terdapat lima kondisi yang membutuhkan adanya penyimpangan dari laporan yang tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), (Budiartha Ketut :2007) yaitu:

1. Ruang Lingkup Audit Dibatasi. Jika auditor tidak berhasil mengumpulkan bukti-bukti audit yang mencukupi untuk mempertimbangkan apakah laporan keuangan yang diperiksanya disusun sesuai dengan prinsip

- akuntansi yang diterima umum di Indonesia berarti bahwa ruang lingkup auditnya terbatas. Ada dua penyebab utama, yaitu pembatasan yang dipaksakan oleh klien dan yang disebabkan oleh keadaan di luar kekuasaan auditor maupun klien. Contoh pembatasan oleh klien adalah auditor tidak diperbolehkan melakukan konfirmasi utang piutang, atau tidak diperbolehkan memeriksa aset-aset tertentu yang dimiliki oleh klien. Sedangkan contoh pembatasan yang disebabkan oleh keadaan di luar kekuasaan auditor maupun klien adalah sulit melakukan pemeriksaan fisik aset karena lokasi tidak bisa dijangkau akibat banjir atau bencana lainnya;
2. Laporan keuangan yang diperiksa tidak sesuai dengan prinsip akuntansi yang diterima umum di Indonesia. Contoh kondisi ini adalah jika klien tidak bersedia mengubah kebijakan mencatat nilai aset tetap berdasarkan harga penggantian (*replacement cost*) dan bukannya harga historis (*historical cost*) yang dipersyaratkan oleh prinsip akuntansi yang umum berlaku di Indonesia. Atau, klien menilai persediaan yang dimilikinya berdasarkan harga jual (*selling price*) dan bukannya harga historis atau harga yang terendah antara harga historis dan harga pasar (*cost or market which is lower*).
 3. Prinsip akuntansi yang diterapkan dalam laporan keuangan tidak diterapkan secara konsisten. Jika klien mengganti suatu perlakuan prinsip akuntansi dengan prinsip akuntansi yang lain (misalnya mengganti metode pencatatan persediaan dari *First In First Out (FIFO)* menjadi *Last In First Out (LIFO)*), maka perubahan tersebut harus dinyatakan dalam laporan audit. Bahkan, jika penggunaan perubahan tersebut disetujui oleh auditor, pendapat unqualified tetap tidak dapat dibenarkan;
 4. Ada beberapa ketidakpastian yang material yang mempengaruhi laporan keuangan yang tidak dapat diperkirakan kelanjutannya pada saat laporan audit dibuat. Contoh kondisi ini adalah kemungkinan adanya tuntutan hukum kepada klien yang belum terselesaikan sampai dengan selesainya pekerjaan lapangan oleh auditor.
 5. Auditor tidak independen, jika auditor tidak independen, sangat jelas bahwa ia tidak diperkenankan memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian. Masalah independen auditor diatur secara jelas dalam standar umum auditing.

Faktor-faktor yang mendorong Akuntan Publik memberikan status opini selain Wajar Tanpa Pengecualian adalah opini yang diberikan oleh auditor ikut menentukan pemberian nilai terhadap suatu instansi, (Forum Dosen Sektor Publik:2006) Oleh karena itu, akuntan publik tidak dapat sembarangan dalam memberikan pendapat Wajar Tanpa Pengecualian karena dapat memberikan informasi yang menyesatkan. Laporan audit merupakan media yang dipakai auditor dalam berkomunikasi dengan para pemakai laporan keuangan yang di dalamnya terdapat pendapat auditor mengenai kewajaran laporan keuangan audit.

Pada kenyataannya, penyimpangan dari laporan audit bentuk baku dengan pendapat wajar tanpa pengecualian tersebut dapat terjadi karena adanya faktor-faktor yang menyimpang dari kriteria yang telah ditetapkan oleh IAI (Ikatan Akuntan Indonesia). Upaya peningkatan opini tersebut tidak semata-mata untuk memperoleh penilaian yang baik dari BPK-RI, akan tetapi lebih didasari oleh tekad/komitmen untuk lebih meningkatkan transparansi dan akuntabilitas dalam

pengelolaan keuangan negara. Dalam mencapai opini Wajar Tanpa Pengecualian pada tingkat awal, tahapan strategi dilakukan dengan membangun komitmen pada tingkat Pimpinan untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas, di antaranya melalui penetapan target opini yang akan dicapai. Pembangunan komitmen tingkat pimpinan juga dilakukan dalam upaya penyadaran pimpinan bahwa pencapaian opini Wajar Tanpa Pengecualian adalah hal penting yang harus dilakukan untuk meyakinkan DPR RI dan rakyat bahwa pengelolaan keuangan negara telah dilakukan dengan tertib, transparan, dan akuntabel.

Beberapa upaya dan strategi yang dapat dilakukan untuk memperoleh opini WTP disamping Komitmen Pimpinan dan seluruh komponen organisasi, (Hasan Bakri Sinaga:2008). Pertama, meningkatkan kualitas laporan keuangan agar sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), antara lain melalui Diklat Staf dan Pejabat terkait pengelolaan keuangan; Kedua, mengimplementasikan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah sesuai PP No. 60 tahun 2008 dengan konsisten; Ketiga, meningkatkan peran Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (Itjen/BPKP) sesuai tugas dan fungsinya untuk melakukan review dan pendampingan pengelolaan keuangan serta percepatan tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK sesuai Rencana Aksi yang telah dibuat; Keempat, menertibkan pengelolaan Barang Milik Negara baik di tingkat pusat maupun daerah (Dana Dekonsentrasi dan Tugas Pem bantuan); Kelima, menyediakan SDM yang kompeten di bidang akuntansi dan pelaporan keuangan, khususnya SDM daerah yang kerap berpindah tugas (mutasi) mengingat jumlah satker daerah (TP/Dekon) lebih dari 70 persen, (Komite Standar akuntansi Pemerintahan:2006). Keenam, membentuk semacam UKP4 di tingkat Kementerian untuk melakukan monitoring dan evaluasi pelaksanaan kegiatan dan anggaran. Ketujuh, membentuk Tim Peningkatan Kualitas Laporan Keuangan. tidak didukung oleh salah satu kriteria pemeriksaan atas laporan keuangan, yang dilakukan dalam rangka memberikan pendapat/opini atas kewajaran informasi keuangan, yang disajikan dalam laporan keuangan salah satunya berdasarkan pada pengungkapan yang lengkap (*full disclosure*). (Khomsiyah:2003) Oleh karena itu pengungkapan (*disclosure*) merupakan hal yang sangat penting dalam pemeriksaan untuk mengeluarkan opini atas laporan keuangan tersebut.

Berdasarkan pentingnya, pengungkapan (*disclosure*) yang lengkap, sehingga diperolehnya penilaian wajar tanpa pengecualian (WTP) terhadap Laporan Keuangan Pemerintah kota Banda Aceh tahun 2010, maka peneliti menganggap sangat perlu untuk melakukan analisa pengungkapan (*disclosure*) laporan keuangan pemerintah daerah Kota Banda Aceh Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Sedangkan tujuan dari penelitian yang hendak dicapai adalah mengetahui pengungkapan yang terkandung dalam Laporan Keuangan tahun 2010 Pemerintah kota Banda Aceh yang mendapatkan opini WTP.

METODE PENELITIAN

Analisis Isi (Content Analysis)

Penelitian ini menggunakan metode *content analysis*, yaitu metode pengumpulan data melalui teknik observasi dan analisis terhadap isi dari Laporan Keuangan Audited laporan keuangan Kota Banda Aceh, untuk menghasilkan deskripsi yang objektif dan sistematis, seperti kategori isi, telaah, pemberian kode berdasarkan karakteristik kejadian atau transaksi yang terdapat dalam dokumen.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Untuk Laporan Keuangan Pemerintahan, Pengungkapan Wajib merupakan pengungkapan yang diwajibkan oleh Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan Peraturan serta Ketentuan-ketentuan lainnya. Menurut SAP pengungkapan wajib merupakan semua informasi yang disajikan dalam laporan keuangan yang berupa Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan. Pengungkapan Sukarela adalah pengungkapan yang tidak diwajibkan oleh SAP dan Peraturan serta Ketentuan lainnya, tapi tetap disajikan karena entitas pelapor beranggapan wajar untuk diungkapkan, agar pengguna dan pembaca laporan keuangan dapat lebih mudah memahami apa-apa yang disajikan dalam laporan keuangan.

Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atau *Unqualified Opinion* artinya Laporan Keuangan (LK) telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material, posisi keuangan (neraca), hasil usaha atau Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Arus Kas, sesuai dengan prinsip akuntansi yg berlaku umum. Penjelasan laporan keuangan juga telah disajikan secara memadai, informatif dan tidak menimbulkan penafsiran yang menyesatkan. Wajar di sini dimaksudkan bahwa Laporan Keuangan bebas dari keraguan dan ketidakjujuran serta lengkap informasinya. Pengertian wajar tidak hanya terbatas pada jumlah-jumlah dan ketepatan pengklasifikasian aktiva dan kewajiban, namun yang terpenting meliputi pengungkapan yang tercantum dalam Laporan Keuangan. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) diberikan oleh pemeriksa, apabila : (1) Tidak ada pembatasan lingkup pemeriksaan sehingga pemeriksa dapat menerapkan semua prosedur pemeriksaan yang dipandang perlu untuk meyakini kewajaran Laporan Keuangan; atau ada pembatasan lingkup pemeriksaan tetapi tidak material dan dapat diatasi dengan prosedur pemeriksaan alternatif; (2) Tidak ada tekanan dari pihak lain kepada pemeriksa, (3) Tidak ada penyimpangan terhadap standar akuntansi atau ada penyimpangan dari standar akuntansi tetapi tidak material. Agar Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) dapat memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*) dari BPK RI, Pemerintah Daerah harus menerapkan suatu sistem pengendalian intern yang kuat untuk menyakinkan tercapainya proses dan hasil kegiatan yang diinginkan, dengan penilaian risiko serta pemilihan metode tata kelola yang tepat, yang mampu meyakinkan dapat dikendalikannya proses dan diperolehnya hasil kegiatan yang mampu meningkatkan kegunaan dan keandalan informasi baik keuangan dan non keuangan.

Pengungkapan yang disajikan Laporan Keuangan Kota Banda Aceh yang diteliti memperoleh opini wajar tanpa pengecualian, Penyajian Laporan Keuangan Kota Banda Aceh telah mengungkapkan informasi yang seharusnya diungkapkan dalam penyajian Laporan Keuangan.

Laporan Realisasi Anggaran merupakan laporan yang menyajikan ikhtisar sumber, alokasi dan pemakaian sumber daya ekonomi yang dikelola oleh Pemerintah Daerah. Laporan Realisasi Anggaran Kota Banda Aceh telah menggambarkan perbandingan antara realisasi dan anggarannya dalam satu periode pelaporan dan telah diklasifikasikan sesuai dengan SAP. Pengungkapan pendapatan, belanja dan pembiayaan berbentuk barang dan jasa telah disajikan

penyusutan sebesar 100%, artinya kualitas pengungkapan pendapatan, belanja dan pembiayaan berbentuk barang dan jasa sangat baik.

1. Pendapatan

Dari 4 (empat) item pengungkapan pada pendapatan, Kota Banda Aceh telah mengungkapkan ke 3 (tiga) item tersebut, yaitu pengungkapan uraian rincian pendapatan, rincian realisasi pendapatan dengan anggaran dan penjelasan penyebab perbedaan tersebut, artinya pengungkapan pada pendapatan 75% terpenuhi. Berarti kualitas pengungkapan untuk pendapatan masih belum maksimal, karena item-item pengungkapan belum diungkapkan secara maksimal atau belum mencapai 100%.

2. Belanja

Dari 3 (tiga) item pengungkapan pada belanja, Kota Banda Aceh telah memenuhi semua item pengungkapan yaitu rincian belanja dan rincian realisasi belanja dibandingkan dengan anggaran dalam satu periode pelaporan dan penjelasan penyebab perbedaan antara realisasi dan anggaran, artinya pengungkapan untuk belanja 100% terpenuhi. Berarti kualitas pengungkapan belanja yang disajikan sudah berkualitas sangat baik .

3. Surplus/Defisit

Kota Banda Aceh telah mengungkapkan uraian mengenai surplus/defisit yang terjadi 100% terpenuhi. Artinya kualitas pengungkapan untuk surplus/defisit sudah sangat baik.

4. Pembiayaan

Dari 4 (empat) item pengungkapan pada akun pembiayaan, Kota Banda Aceh mengungkapkan 2 (dua) item yaitu uraian rincian penerimaan dan pengeluaran pembiayaan, rincian realisasi penerimaan dan pengeluaran pembiayaan dibandingkan dengan anggaran dalam satu periode pelaporan, artinya pengungkapan untuk pembiayaan 50% terpenuhi. Berarti kualitas pengungkapan yang disajikan belum maksimal atau kurang baik. *Neraca*, Kota Banda Aceh telah menyusun neraca berdasarkan klasifikasi yang diatur oleh SAP.

1. Kas dan Setara Kas

Dari 3 (tiga) item pengungkapan untuk kas dan setara kas, Kota Banda Aceh mengungkapkan uraian jumlah kas yang ada per tanggal pelaporan dan uraian penanggungjawab kas yang ada per tanggal pelaporan, artinya pengungkapan untuk kas dan setara kas 83,3 % terpenuhi. Berarti kualitas pengungkapan untuk kas dan setara kas belum menunjukkan kualitas yang maksimal, karena penjelasan pembatasan penggunaan kas dan setara kas dalam periode pelaporan sebaiknya diperjelas lagi, agar para pembaca memahami dan mengetahui bahwa kas dan setara kas tersebut tidak bisa bebas digunakan oleh dan kapan saja, namun ada batasan-batasan yang harus diikuti.

2. Piutang pajak dan Bukan Pajak

Dari 3 (tiga) item pengungkapan, hanya uraian klasifikasi piutang pajak dan bukan pajak terinci per tanggal neraca yang diungkapkan, artinya dari 3 (tiga) item pengungkapan yang terpenuhi 33,3%. Berarti kualitas pengungkapan masih jauh

dari kualitas yang baik, karena tidak menjelaskan daftar analisa umur piutang dan penjelasan naratif piutang daerah yang diperlukan. Pada hal daftar analisa umur piutang sebaik nya dijelaskan agar semua pembaca laporan keuangan memahami dan mengetahui bagaimana dan kapan piutang tersebut jatuh tempo dan bisa mendatangkan kas atau setara kas, yang memungkinkan bisa digunakan untuk membiayai kegiatan atau operasional lainnya.

3. Investasi Jangka Pendek dan Jangka Panjang

Dari 7 (tujuh) item pengungkapan yang diungkapkan pada investasi jangka pendek dan jangka panjang, Kota Banda Aceh hanya mengungkapkan uraian klasifikasi investasi jangka pendek dan jangka panjang dan kebijakan akuntansi, artinya pengungkapan untuk investasi jangka pendek dan jangka panjang terpenuhi 42,8%. Berarti kualitas pengungkapan untuk investasi jangka pendek dan jangka panjang masih sangat perlu peningkatan, karena disamping angka persentase nya masih jauh dari 100% dan beberapa item pengungkapan tidak diungkapkan, padahal seandainya itu diungkapkan akan menambah pengetahuan dan menghindari dari kesalahan dalam pengambilan keputusan bagi yang memakai laporan keuangan tersebut, seperti penjelasan perubahan harga investasi dan penjelasan perubahan nilai investasi, serta perubahan pos investasi. Hal tersebut akan dapat mempengaruhi keputusan untuk investasi masa yang akan datang.

a. Persediaan

Dari 3 (tiga) item pengungkapan untuk persediaan, Kota Banda Aceh mengungkapkan kebijakan akuntansi yang digunakan dan penjelasan mengenai rincian persediaan, sehingga pengungkapan untuk persediaan 66,6% terpenuhi. Artinya kualitas pengungkapan persediaan masih harus ditingkatkan lagi, dimana penjelasan mengenai kondisi persediaan harus dijelaskan. Hal ini sangat mempengaruhi keputusan jumlah persediaan untuk masa yang akan datang, apabila persediaan yang disediakan terlalu banyak apakah bisa mendatangkan kerugian yang besar dibandingkan persediaan yang disiapkan sedikit, karena kalau persediaan yang kondisinya mudah rusak, lebih baik tidak terlalu banyak disediakan, karena mudah menyebabkan kerugian yang besar. Contohnya obat-obatan di rumah sakit umum daerah, sebaiknya dirinci mana obat yang mudah rusak dengan tidak mudah rusak, dan persediaannya sebaiknya diperhitungkan dengan baik untuk menghindari kerugian yang besar.

b. Aset Tetap

Dari 10 (sepuluh) item pengungkapan yang diungkapkan, Kota Banda Aceh mengungkapkan uraian aset tetap secara umum, Dasar penilaian yang digunakan, Perubahan aset tetap, Informasi penyusutan aset tetap dan jumlah pengeluaran pada pos aset tetap dalam kontruksi, artinya pengungkapan untuk aset tetap terpenuhi sebesar 62,5%. Berarti kualitas pengungkapan untuk aset tetap masih perlu diperbaiki lagi, karena beberapa item pengungkapan tidak diuraikan seperti eksistensi dan batasan hak milik atas aset tetap, jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap serta penilaian atas aset tetap yang dinilai kembali.

c. Kontruksi dalam Pengerjaan

Dalam neraca laporan keuangan Kota Banda Aceh kontruksi dalam pengerjaan termasuk dalam asset tetap, namun tetap diungkapkan sebesar 80%, karena untuk retensi sebahagian diungkap.

d. Kewajiban Jangka Pendek dan Jangka Panjang

Dari 8 (delapan) item pengungkapan, yang diungkapkan Kota Banda Aceh uraian klasifikasi kewajiban per tanggal neraca, penjelasan kewajiban jangka pendek dan jangka panjang bunga yang terhutang, serta rincian utang pemerintah, artinya pengungkapan untuk kewajiban jangka pendek dan jangka panjang hanya 62,5% terpenuhi. Berarti kualitas pengungkapan masih harus ditingkatkan lagi dengan cara mengungkapkan beberapa item pengungkapan kewajiban yang tidak diungkapkan, seperti perjanjian restrukturisasi dan tunggakan kewajiban dan biaya pinjaman.

e. Ekuitas Dana

Dari 2 (dua) item pengungkapan, Kota Banda Aceh telah memenuhi semua item pengungkapan, artinya pengungkapan untuk ekuitas dana telah terpenuhi 75%. Berarti kualitas pengungkapan untuk ekuitas dana sudah baik, namun untuk lebih baiknya lagi maka penjelasan naratif terkait ekuitas dana entitas pelapor harus lebih dijelaskan lagi.

Laporan Arus Kas, Kota banda Aceh telah mengungkapkan secara terpisah kelompok utama penerimaan dan pengeluaran kas bruto dari aktivitas operasi, investasi asset non keuangan, pembiayaan dan non anggaran. Dari daftar item pengungkapan yang peneliti gunakan, Kota Banda Aceh telah menyajikan Laporan Arus Kas dengan kualitas pengungkapan yang sangat baik atau 100% terpenuhi.

Catatan Atas Laporan Keuangan,

1. Kebijakan Fiskal,

Dari 3(tiga) item pengungkapan, Kota banda Aceh telah mengungkapkan kebijakan kebijakan pemerintahan dalam peningkatan pendapatan dan kebijakan kebijakan pemerintah dalam mencapai efesiensi belanja, serta kebijakan pemerintah dalam penentuan sumber atau penggunaan pembiayaan, dengan demikian untuk kebijakan fiskal pada catatan atas laporan keuangan 100% terpenuhi. Berarti kualitas pengungkapan untuk kebijakan fiskal pada catatan atas laporan keuangan sudah sangat baik .

2. Kebijakan Ekonomi Makro,

Dari 3 (tiga) item pengungkapan kebijakan ekonomi makro pada catatan atas laporan keuangan, Kota Banda Aceh telah mengungkapkan indikator ekonomi yang digunakan dalam menyusun APBD dan penjelasan mengenai perubahan APBD yang pertama disyahkan DPRD Kota dan hambatan serta kendala yang ada dalam pencapaian target yang telah ditetapkan, penjelasan kewajiban yang memerlukan ketersediaan dana dalam anggaran periode mendatang, artinya pengungkapan untuk kebijakan ekonomi makro pada catatan atas laporan keuangan 66,6% terpenuhi. Kualitas pengungkapan untuk kebijakan ekonomi makro baik, karena beberapa dari item pengungkapan nya sudah terpenuhi, kecuali untuk perubahan

anggaran dari pertama disyahkan DPRD Kota dan hambatan dan kendala yang ada dalam pencapaian target yang telah ditetapkan belum dijelaskan.

Pencapaian Kinerja Keuangan,

Dari 4 (empat) item pengungkapan pencapaian kinerja keuangan pada catatan atas laporan keuangan, Kota Banda Aceh mengungkapkan uraian strategi dan sumber yang digunakan dan prosedur pencapaian kinerja keuangan yang telah disusun dan dijalankan manajemen. Artinya pengungkapan untuk pencapaian kinerja keuangan pada catatan atas laporan keuangan 25% terpenuhi. Berarti kualitas pengungkapan dari pencapaian kinerja keuangan yang disajikan kurang baik, karena uraian strategi dan sumber daya yang digunakan untuk mencapai tujuan, uraian prosedur pencapaian kinerja keuangan yang telah disusun dan dijalankan manajemen, belum diungkapkan maksimal. Serta uraian realisasi dan rencana kinerja keuangan dan penjelesan perbedaan realisasi dengan anggaran dan periode sebelumnya belum diungkapkan, sehingga persentase pengungkapan kurang dari 100%.

Dasar Penyajian Laporan Keuangan dan Kebijakan Akuntansi Keuangan

Dari 22 (dua puluh dua) item pengungkapan, Kota Banda Aceh untuk dasar penyajian laporan keuangan dan kebijakan akuntansi keuangan mengungkapkan 11 (sebelas) item pengungkapan yaitu mengenai entitas pelaporan, basis akuntansi, basis pengukuran, pengakuan pendapatan dan pengakuan belanja, pembentukan dana cadangan serta informasi lainnya. Artinya pengungkapan untuk dasar penyajian laporan keuangan dan kebijakan akuntansi keuangan dalam catatan atas laporan keuangan terpenuhi 50% . Artinya kualitas pengungkapan kurang baik , karena banyak dari item pengungkapan yang tidak diungkapkan, seperti prinsip-prinsip penyusunan laporan konsolidasian Investasi, Kontrak-kontrak konstruksi, Biaya penelitian dan pengembangan, dan lainnya.

Dilihat dari persentase pengungkapan Kota Banda Aceh mengungkapkan sebesar 65 % Menurut analisa peneliti dengan metode yang digunakan, Kota banda Aceh masih belum sempurna, tapi karena tidak adanya pedoman ukuran untuk kualitas pengungkapan, maka laporan keuangan dapat memperoleh opini wajar tanpa pengecualian. Walaupun hasil yang diharapkan untuk laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian ini adalah 100%. Namun bila di pisahkan antara pengungkapan wajib dengan pengungkapan sukarela, dengan menggunakan metode penelitian ini, maka diperoleh angka persentase pengungkapan yang baik, dimana Kota Banda Aceh pengungkapan wajib sebesar 92,8% dan pengungkapan sukarela sebesar 43,6%. Hal ini menunjukkan pengungkapan wajib yang baik, sehingga diperoleh nya opini wajar tanpa pengecualian untuk laporan keuangan pemerintah Kota Banda Aceh.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan di muka, dari laporan keuangan yang memperoleh opini WTP ini, maka dapat disimpulkan sebagai berikut:

- a. Pemerintah Kota Banda Aceh telah melaksanakan Pengungkapan Wajib (*mandatory disclosure*) dengan menyajikan laporan keuangan yang terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca dan Laporan Arus Kas serta Catatan atas Laporan Keuangan yang sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan peraturan serta ketentuan yang berlaku umum.
- b. Berdasarkan metode penelitian yang dilakukan, Laporan Keuangan Kota Banda Aceh secara garis besar rata-rata tingkat pengungkapannya yaitu sebesar 65%, Artinya laporan Kota Banda Aceh tersebut telah mengungkapkan pengungkapan wajib, disertai dengan adanya pengungkapan sukarela.
- c. Namun bila dipisahkan pengungkapan wajib dan pengungkapan sukarela dengan menggunakan metode penelitian ini, maka Kota Banda Aceh diperoleh persentase pengungkapan wajib sebesar 92,8% dan pengungkapan sukarela sebesar 43,6%, Hal ini menunjukkan kesadaran entitas pelaporan keuangan pemerintah Kota Banda Aceh untuk pengungkapan sukarelanya (*voluntary disclosure*) masih rendah, sehingga perlu ditingkatkan lagi, agar mencapai persentase maksimal 100% terpenuhi.

DAFTAR PUSTAKA

- Aksu, Mine and Arman Kosedag., *The Relationship Between Transparansy and Disclosure and Firm Performance in the Ise: Does IFRS Adoption Make a Difference*, Http: / www. Aahq.org, 2005
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun Anggaran 2008*, Jakarta, 2008.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, *Peraturan BPK RI No. 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*, Jakarta, 2007.
- Bastian, Indra. 2006. *Sistem Akuntansi Sektor Publik*. Edisi 2. Jakarta: Salemba Empat.
- Belkaouli, Ahmed R. 2000. *Teori Akuntansi*, Buku 1. Salemba Empat. Jakarta
- Budiartha Ketut, *Menelusuri opini auditor indenpenden atas LKPD Pemerintah Propinsi Bali*, 2007
- Forum Dosen Sektor Publik, *Buletin Teknis Standar Akuntansi Pemerintah, Telaah Kritis PP No.24 Tahun 2005*, BPFY Yogyakarta, 2006
- Hasan Bakri Sinaga, *WTP Belum Memuaskan*, Majalah Pemeriksaan No.115/Nov-Des 2008/Thn XXVIII

- Hendriksen, Eldon dan Vanbreda, M.2002. *Teori Akuntansi*, Edisi Kelima, Buku 2. Terjemahan dari Herman Wibowo dari *Accounting Theory*. Interaksara. Jakarta
- Khomsiyah, 2003, Hubungan Corporate Governance dan Pengungkapan Informasi :Pengujian Secara Simultan, Working Paper SNA VI, Khomsiyah dan Susanti, 2003, Pengungkapan, Asimetri Informasi dan Cost of Capital, *Working Paper SNA VI*.
- Lobo and Zhou, 2001. *Disclosure frequency and earnings management*: Mardiasmo, 2005, Akuntansi Sektor Publik, Andi Offset.
- Mawarta, 2001, Hubungan antara Karakteristik Perusahaan dan Kualitas Ungkapan Sukarela dalam Laporan Tahunan Perusahaan Publik di Indonesia, *Working Paper SNA IV*
- Meek, roberts & gray (1995), Voluntary disclosures act as one of the ways that these MNCs can use to overcome the international.
- Nurzi Sebrina, 2009, *Pengaruh Politik, Insentif Pengawas dan Insentif Manajemen terhadap kualitas pengungkapan Laporan keuangan Pemerintah Daerah*
- Nordiawan, Deddi, dkk, 2007, *Akuntansi Pemerintahan*, Salemba Empat
- Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah, Jakarta, 2005.
- Rai, I Gusti Agung (2008), Makalah *Peran Badan Pemeriksa Keuangan Dalam Perbaikan Pengelolaan Keuangan Negara*.
- Republik Indonesia. 2000. *Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah*.
- _____. 2005. *Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*. 52
- _____, 2007. *Peraturan Pemerintah Nomor 41 Tahun 2007 tentang Organisasi Perangkat Daerah*.
- Robin, Walter A and Kenneth. Autum 1986. Disclosure Quality in Govermental Financial Report : An Assesment of The Appropriateness of Compound Measure." *Journal of Accounting Research*. Vol 24 No.2
- Suhanda,2007, *Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah*.
- Suwardjono,2005, *Teori Akuntansi Perekayasaan Pelaporan Keuangan*, BPFE Yogyakarta
- Subiyantoro, Edi, 1997, Hubungan Antara Kelengkapan Pengungkapan Laporan Keuangan dengan Karakteristik Perusahaan Publik di Indonesia, *Simposium Nasional Akuntansi I*
- Susanto, Djoko, 1992, An Empirical Investigation of the Extend of Corporate Disclosure in Annual Reports Companies Listed on The Jakarta Stock Exchange, *Ph.D Dissertation*, University of Arkansas, USA,