

Analisis Kepatuhan Pengungkapan Perjanjian Konsesi Jasa Berdasarkan PSAP 16 pada Kementerian Perhubungan Tahun 2022–2025

Nasywa Yadia Karunia¹, Nyno Marcello Devendy Turuk², Rafli Alfarizi³, Renata Aulia Fitri⁴, Rizky Syahrizal⁵

¹⁻⁵ Politeknik Keuangan Negara STAN

Info Artikel

Article history:

Received Sep, 2026

Revised Sep, 2026

Accepted Sep, 2026

Kata Kunci:

PSAP 16, Perjanjian Konsesi Jasa, Kepatuhan Pengungkapan, Indeks Pengungkapan, Kementerian Perhubungan

Keywords:

PSAP 16, Service Concession Arrangements, Disclosure Compliance, Disclosure Indeks, Ministry of Transportation

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan menganalisis tingkat, perkembangan, konsistensi, serta kesenjangan kepatuhan pengungkapan perjanjian konsesi jasa pada Kementerian Perhubungan berdasarkan PSAP 16 selama periode 2022-2025. Penelitian menggunakan pendekatan deskriptif dengan analisis isi terhadap Catatan atas Laporan Keuangan Kementerian Perhubungan. Tingkat kepatuhan diukur menggunakan disclosure index berdasarkan indikator pengungkapan PSAP 16. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tingkat kepatuhan meningkat dari 37,58% pada 2022 menjadi 47,64% pada 2023 dan 47,86% pada 2024, kemudian sedikit menurun menjadi 46,59% pada 2025. Tingkat kepatuhan rata-rata selama periode penelitian mencapai 44,92%, yang menunjukkan peningkatan pada awal implementasi namun cenderung stabil setelah 2023. Pengungkapan deskripsi perjanjian, masa konsesi, dan nilai buku aset konsesi jasa telah dipenuhi secara konsisten, sedangkan sejumlah informasi terkait hak, kewajiban, perubahan perjanjian, dan ketentuan kontraktual masih menunjukkan kesenjangan. Temuan ini menunjukkan bahwa implementasi pengungkapan PSAP 16 telah berjalan pada informasi dasar, tetapi masih diperlukan peningkatan kelengkapan pengungkapan untuk memperkuat transparansi dan akuntabilitas perjanjian konsesi jasa pemerintah.

ABSTRACT

This study aims to analyze the level, trend, consistency, and compliance gap in the disclosure of service concession arrangements at the Ministry of Transportation based on PSAP 16 for the 2022-2025 period. Using a descriptive approach, this study employs content analysis on the Notes to the Financial Statements of the Ministry of Transportation. Compliance levels were measured using a disclosure index based on the disclosure indicators outlined in PSAP 16. The findings show that compliance increased from 37.58% in 2022 to 47.64% in 2023 and 47.86% in 2024, before slightly declining to 46.59% in 2025. The overall average compliance rate reached 44.92%, indicating an improvement during the initial implementation phase followed by a stabilizing trend after 2023. Disclosures regarding the description of arrangements, concession periods, and the carrying amount of service concession assets were consistently met. However, significant compliance gaps remain in disclosures related to rights, obligations, contract amendments, and other detailed contractual terms. These results suggest that while the implementation of PSAP 16 disclosures has been effectively fulfilled for basic information, further efforts are

required to enhance disclosure completeness to strengthen transparency and public accountability in government service concession arrangements.

This is an open access article under the [CC BY-SA](#) license.



Corresponding Author:

Name: Nyno Marcello Devendy Turuk

Institution: Politeknik Keuangan Negara STAN, Jalan Bintaro Utama Sektor V Bintaro Jaya, Tangerang Selatan 15222

Email: cello_4131230352@pknstan.ac.id

1. PENDAHULUAN

Penyediaan infrastruktur dan pelayanan publik tidak selalu dapat dilakukan pemerintah secara mandiri. Kebutuhan pembiayaan yang besar, kompleksitas pembangunan, serta tuntutan atas kualitas pelayanan mendorong keterlibatan badan usaha dalam pembangunan maupun pengoperasian infrastruktur publik. Salah satu bentuk keterlibatan tersebut dilakukan melalui perjanjian konsesi jasa, yaitu pengaturan ketika badan usaha menggunakan aset tertentu untuk menyediakan jasa publik atas nama pemerintah selama jangka waktu yang disepakati dan memperoleh kompensasi atas penyediaan jasa tersebut. Dalam praktiknya, pola semacam ini memungkinkan keterlibatan sektor swasta dalam pembangunan, pengoperasian, maupun pemeliharaan infrastruktur, sementara pemerintah tetap memegang fungsi pengaturan dan pengendalian atas pelayanan publik yang diberikan.

Di balik manfaat tersebut, perjanjian konsesi jasa menimbulkan persoalan akuntansi yang lebih kompleks dibandingkan dengan pengadaan aset pemerintah secara konvensional. Infrastruktur dapat dibangun, dikembangkan, atau dioperasikan oleh mitra, tetapi secara substantif pemerintah tetap dapat mengendalikan jenis jasa yang diberikan, kelompok masyarakat yang menerima jasa, tarif pelayanan, hingga kepentingan signifikan atas aset pada akhir masa konsesi. Dengan karakteristik demikian, pelaporan berdasarkan kepemilikan legal atau pihak yang membiayai pembangunan semata tidak selalu mampu mencerminkan substansi ekonomi perjanjian. Pemerintah sebagai pemberi konsesi dapat memiliki aset, kewajiban, pendapatan, beban, komitmen, maupun risiko yang timbul dari perjanjian tersebut dan perlu direpresentasikan secara tepat dalam laporan keuangan.

Kebutuhan akan perlakuan akuntansi yang lebih spesifik tersebut menjadi salah satu landasan diterbitkannya Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 16 tentang Perjanjian Konsesi Jasa-Pemberi Konsesi melalui (PERATURAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA NOMOR 84/PMK.05/2021, 2021). PSAP 16 disusun dengan merujuk pada International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 32 *Service Concession Arrangements*: Grantor dengan sejumlah penyesuaian terhadap sistem akuntansi pemerintahan Indonesia. Standar ini mengatur akuntansi perjanjian konsesi jasa dari sisi pemerintah sebagai pemberi konsesi, meliputi pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan dalam laporan keuangan bertujuan umum. PSAP 16 berlaku efektif mulai 1 Januari 2022 sehingga laporan keuangan pemerintah sejak tahun 2022 menjadi periode pertama penerapan standar tersebut. Relevansi rujukan pada standar akuntansi internasional tersebut turut ditegaskan oleh (Tawiah & Soobaroyen, 2024), yang menemukan bahwa adopsi International Public Sector Accounting Standards berasosiasi dengan peningkatan akses pembiayaan pemerintah di negara berkembang.

Pengungkapan menjadi salah satu aspek penting dalam penerapan PSAP 16 karena informasi mengenai aset konsesi jasa tidak hanya berkaitan dengan nilai aset yang diakui, tetapi juga mencakup informasi mengenai sifat, karakteristik, serta dampak ekonomi dari perjanjian konsesi jasa (Ismail et al., 2019). Paragraf 34 PSAP 16 mengharuskan pemberi konsesi mempertimbangkan seluruh aspek perjanjian dalam menentukan pengungkapan yang memadai pada Catatan atas Laporan Keuangan. Informasi yang perlu diungkapkan mencakup deskripsi perjanjian; ketentuan signifikan yang dapat memengaruhi jumlah, waktu, dan kepastian arus kas; masa konsesi dan ketentuan tarif; hak penggunaan aset; kewajiban mitra dalam menyediakan jasa publik; nilai buku aset konsesi jasa; hak memperoleh aset pada akhir masa konsesi; opsi perpanjangan atau penghentian; hak dan tanggung jawab lainnya; akses mitra terhadap aset; serta perubahan perjanjian selama periode pelaporan. Dengan demikian, kepatuhan pengungkapan tidak hanya berhubungan dengan keberadaan nominal aset konsesi jasa dalam neraca, tetapi juga dengan sejauh mana laporan keuangan memberikan informasi yang memadai mengenai hak, kewajiban, dan karakteristik ekonomi dari perjanjian tersebut.

Kementerian Perhubungan merupakan salah satu entitas pemerintah yang relevan untuk dikaji dalam konteks tersebut karena karakteristik penyelenggaraan sektor transportasi melibatkan berbagai infrastruktur yang dapat menjadi objek perjanjian konsesi jasa. Signifikansi penerapan PSAP 16 di lingkungan Kementerian Perhubungan terlihat secara nyata pada Laporan Keuangan Tahun 2022. Kementerian Perhubungan melaporkan peningkatan aset yang antara lain berasal dari penambahan aset konsesi jasa pada Direktorat Jenderal Perhubungan Laut dan Direktorat Jenderal Perkeretaapian, termasuk konsesi Kereta Cepat Indonesia China (KCIC), Kereta Bandara Soekarno-Hatta, dan LRT Jabodebek, dengan nilai sekitar Rp119,88 triliun. Nilai yang material tersebut menunjukkan bahwa penerapan PSAP 16 bukan hanya persoalan teknis klasifikasi akun, tetapi berkaitan langsung dengan representasi aset publik dalam jumlah yang sangat signifikan pada laporan keuangan pemerintah.

Kompleksitas pengelolaan perjanjian konsesi di lingkungan Kementerian Perhubungan juga tercermin dalam hasil pemeriksaan BPK. Dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2023, BPK antara lain menyoroti belum disepakatinya perjanjian konsesi jasa kebandarudaraan dengan PT Angkasa Pura I dan PT Angkasa Pura II yang proses pembahasannya telah berlangsung sejak 2018, sehingga Menteri Perhubungan direkomendasikan untuk memproses persetujuan atas hasil pembahasan perjanjian tersebut. Temuan tersebut tidak secara langsung membuktikan adanya ketidakpatuhan pengungkapan PSAP 16, tetapi menunjukkan bahwa perjanjian konsesi di sektor transportasi melibatkan aspek kontraktual dan administratif yang kompleks. Kompleksitas tersebut pada akhirnya dapat memengaruhi ketersediaan, ketepatan, dan kelengkapan informasi yang menjadi dasar proses akuntansi dan pengungkapan. Kompleksitas pengelolaan aset pemerintah, termasuk aset konsesi jasa, juga tercermin dalam penelitian (Nugraha & Halim, 2023) yang menganalisis akuntabilitas Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (BPKAD) Kabupaten Jember dalam mengelola aset tetap daerah. Penelitian tersebut menemukan bahwa entitas yang diteliti baru memenuhi dua dari empat dimensi akuntabilitas pengelolaan aset, dengan kendala yang teridentifikasi terbagi menjadi hambatan teknis, internal, dan eksternal. Temuan ini relevan untuk memahami bahwa persoalan akuntabilitas dan kelengkapan informasi dalam pengelolaan aset pemerintah, termasuk aset konsesi jasa pada Kementerian Perhubungan, bukan merupakan persoalan yang unik pada satu entitas maupun satu jenis aset, melainkan tantangan yang juga ditemukan pada pengelolaan aset pemerintah secara lebih luas.

Di sisi lain, Kementerian Perhubungan secara konsisten memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian atas laporan keuangannya, termasuk atas Laporan Keuangan Tahun Anggaran 2025. Namun, opini atas kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan tidak menghilangkan relevansi evaluasi yang lebih spesifik terhadap tingkat kepatuhan suatu kelompok pengungkapan. Pada penyerahan hasil pemeriksaan Laporan Keuangan Tahun 2025, Kementerian Perhubungan juga menegaskan perlunya tindak lanjut terhadap rekomendasi BPK, termasuk perbaikan pengelolaan kontrak, pemutakhiran pengelolaan aset, dan penguatan kapasitas sumber daya manusia. Kondisi

tersebut menunjukkan bahwa kualitas pelaporan keuangan tetap merupakan proses perbaikan berkelanjutan dan memberikan ruang untuk mengevaluasi secara lebih khusus apakah informasi mengenai perjanjian konsesi jasa telah disajikan secara konsisten sesuai dengan PSAP 16.

Relevansi opini audit sebagai indikator akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah turut didukung oleh temuan empiris terkini. (Fitri & Khotimah, 2022) meneliti tentang pengaruh kinerja keuangan terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pada 125 data laporan keuangan kementerian/lembaga di Indonesia, dengan menggunakan opini audit BPK RI sebagai proksi akuntabilitas pelaporan keuangan. Penelitian tersebut menemukan bahwa efektivitas pendapatan dan efisiensi belanja mampu meningkatkan akuntabilitas pelaporan keuangan, sementara solvabilitas tidak memberikan kontribusi yang signifikan. Temuan ini relevan dengan konteks penelitian ini karena menegaskan bahwa opini Wajar Tanpa Pengecualian yang secara konsisten diperoleh Kementerian Perhubungan tidak dapat dijadikan satu-satunya indikator bahwa seluruh aspek pelaporan keuangan, termasuk kepatuhan pengungkapan perjanjian konsesi jasa, telah disajikan secara optimal, sehingga evaluasi yang lebih spesifik terhadap kepatuhan pengungkapan tetap diperlukan. Temuan serupa turut dikemukakan oleh (Raditya et al., 2022), yang menunjukkan bahwa opini audit berperan sebagai variabel moderasi, bukan penentu tunggal, atas tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah.

Kebutuhan evaluasi tersebut semakin relevan apabila mempertimbangkan hasil penelitian terdahulu mengenai implementasi PSAP 16. Sejumlah penelitian pada masa awal penerapan PSAP 16 menunjukkan bahwa implementasi standar ini masih menghadapi kendala, baik dalam proses identifikasi aset konsesi jasa, pengakuan dan pengukuran kewajiban, maupun penyesuaian sistem akuntansi dan pengendalian internal. Temuan-temuan tersebut memperlihatkan bahwa keberadaan suatu standar tidak dengan sendirinya menjamin implementasi yang sempurna pada tingkat entitas. Sejumlah penelitian pada masa awal penerapan PSAP 16 menunjukkan bahwa implementasi standar ini masih menghadapi kendala pada berbagai entitas pemerintah. (Wasyiah et al., 2023) mengkaji dampak penerapan PSAP 16 pada perjanjian konsesi jasa Badan Pengatur Jalan Tol (BPJT) di lingkungan Kementerian Pekerjaan Umum dan Perumahan Rakyat, dan menemukan bahwa meskipun BPJT telah mulai mengidentifikasi dan menginventarisasi aset konsesi jasa badan usaha jalan tol, proses tersebut belum dapat dilakukan secara menyeluruh karena kendala teknis maupun administratif. Sejalan dengan itu, (Faishol & Putra, 2024) juga menemukan persoalan kepatuhan dan tantangan operasional dalam implementasi PSAP 16 pada proyek infrastruktur berskema konsesi jasa di Indonesia secara lebih luas. Kedua penelitian tersebut, yang sama-sama mengkaji kementerian selain Kementerian Perhubungan, menunjukkan bahwa kendala identifikasi dan inventarisasi aset konsesi jasa merupakan persoalan yang berulang di berbagai entitas pemerintah pada masa awal penerapan PSAP 16, bukan persoalan yang unik pada satu kementerian tertentu.

Meskipun demikian, penelitian terdahulu lebih banyak berfokus pada proses awal implementasi, pengakuan dan pengukuran aset serta kewajiban konsesi, atau studi kasus pada sektor dan unit tertentu seperti kepelabuhanan dan jalan tol. Kajian yang secara khusus menempatkan kepatuhan pengungkapan sebagai objek evaluasi dan mengamatinya secara longitudinal selama beberapa tahun setelah PSAP 16 mulai berlaku masih memberikan ruang penelitian yang relevan. Penelitian ini mengambil posisi pada ruang tersebut dengan tidak hanya menanyakan apakah Kementerian Perhubungan telah mengungkapkan perjanjian konsesi jasa sesuai PSAP 16, tetapi juga menilai bagaimana tingkat kepatuhannya berkembang sejak tahun pertama penerapan pada 2022 hingga 2025. Pendekatan tersebut memungkinkan identifikasi terhadap item pengungkapan yang telah dipenuhi secara konsisten, item yang mengalami perbaikan, serta kesenjangan pengungkapan yang masih bertahan selama periode penelitian.

Pemilihan periode 2022-2025 memiliki arti penting dalam konteks tersebut. Tahun 2022 merupakan tahun pertama PSAP 16 berlaku efektif, sedangkan tahun 2025 memberikan cakupan empat tahun implementasi yang memungkinkan penelitian bergerak melampaui evaluasi pada masa transisi awal. Analisis antarperiode dapat memberikan gambaran mengenai konsistensi dan perkembangan kepatuhan pengungkapan setelah entitas memiliki waktu untuk melakukan

identifikasi perjanjian, penyesuaian sistem akuntansi, penyempurnaan pencatatan, serta tindak lanjut atas berbagai persoalan implementasi yang muncul sejak penerapan awal standar. Dengan demikian, periode penelitian tidak semata-mata dipilih karena ketersediaan laporan keuangan, tetapi merepresentasikan fase awal perkembangan implementasi PSAP 16 pada Kementerian Perhubungan.

Gambaran yang lebih luas mengenai budaya akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah di Indonesia turut ditemukan oleh (Setiono & Hapsoro, 2016), yang mengkaji budaya akuntabilitas publik dalam pelaporan keuangan pemerintah Indonesia. Penelitian tersebut menemukan bahwa praktik pelaporan keuangan pemerintah Indonesia secara umum masih berada pada tingkat legitimasi pragmatis, yaitu laporan keuangan disusun terutama untuk memenuhi kepentingan pengguna utama dan kepatuhan formal terhadap regulasi, belum sepenuhnya diarahkan untuk memenuhi kebutuhan informasi masyarakat luas secara substantif. Temuan ini memberikan konteks yang relevan untuk memahami kondisi pengungkapan perjanjian konsesi jasa pada Kementerian Perhubungan, karena pola kepatuhan tinggi pada informasi dasar namun rendah pada informasi substantif yang akan diuraikan pada bagian Pembahasan sejalan dengan karakteristik budaya akuntabilitas pragmatis yang teridentifikasi secara lebih luas pada pemerintah Indonesia.

Berdasarkan kondisi tersebut, analisis terhadap kepatuhan pengungkapan perjanjian konsesi jasa pada Kementerian Perhubungan menjadi penting dilakukan. Materialitas aset konsesi jasa, kompleksitas karakteristik kontrak di sektor transportasi, serta masih ditemukannya tantangan implementasi PSAP 16 pada berbagai entitas pemerintah menunjukkan bahwa evaluasi tidak seharusnya berhenti pada keberadaan pengakuan aset dalam laporan keuangan. Pengungkapan memadai diperlukan agar pengguna laporan keuangan memperoleh gambaran utuh mengenai substansi perjanjian, hak dan kewajiban pemerintah maupun mitra, serta implikasi ekonomi yang melekat pada penggunaan aset publik dalam skema konsesi (Inata et al., 2022). Oleh karena itu, penelitian berjudul “Analisis Kepatuhan Pengungkapan Perjanjian Konsesi Jasa Berdasarkan PSAP 16 pada Kementerian Perhubungan Tahun 2022-2025” dilakukan untuk menilai tingkat dan perkembangan kepatuhan pengungkapan selama empat tahun pertama implementasi PSAP 16, mengidentifikasi kesenjangan pengungkapan yang masih terjadi, serta memberikan bukti empiris yang dapat digunakan sebagai bahan evaluasi bagi peningkatan transparansi, akuntabilitas, dan kualitas pelaporan keuangan pemerintah atas perjanjian konsesi jasa.

2. TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Teori Institusional

Teori institusional menjelaskan bahwa perilaku dan struktur organisasi tidak hanya dibentuk berdasarkan pertimbangan efisiensi dan kebutuhan teknis, tetapi juga dipengaruhi oleh nilai, norma, aturan, serta praktik yang berkembang dalam lingkungan organisasi. (Meyer & Rowan, 1997) menyatakan bahwa organisasi cenderung mengadopsi struktur dan praktik yang telah diterima secara luas dalam lingkungan sosialnya untuk memperoleh legitimasi dan mempertahankan keberlangsungan organisasi.

Dalam perspektif teori institusional, penerapan suatu kebijakan atau praktik tidak selalu dilakukan semata-mata karena terbukti paling efektif secara teknis. Organisasi dapat mengadopsi suatu struktur atau prosedur karena praktik tersebut dianggap tepat, rasional, dan sesuai dengan harapan lingkungan. Dengan mengadopsi praktik yang telah terinstitusionalisasi, organisasi dapat meningkatkan penerimaan dan memperoleh dukungan dari lingkungan eksternal (Meyer & Rowan, 1997).

(Meyer & Rowan, 1997) juga menjelaskan bahwa struktur formal organisasi dapat berfungsi sebagai sarana untuk menunjukkan kesesuaian terhadap aturan dan harapan institusional. Namun, struktur formal yang telah ditetapkan tidak selalu sepenuhnya tercermin dalam pelaksanaan kegiatan sehari-hari. Kondisi tersebut dikenal sebagai

decoupling, yaitu adanya pemisahan antara struktur atau prosedur formal yang ditampilkan organisasi dengan praktik yang benar-benar dilaksanakan. Dalam kondisi ini, organisasi tetap dapat mempertahankan legitimasi melalui kepatuhan secara formal, meskipun terdapat penyesuaian dalam pelaksanaan operasionalnya.

Selain itu, organisasi berada dalam lingkungan yang memiliki berbagai aturan, nilai, dan harapan yang dapat memengaruhi perilaku serta struktur organisasi. Semakin kuat suatu aturan atau praktik diterima dan dilembagakan dalam lingkungan, semakin besar kecenderungan organisasi untuk menyesuaikan diri dengan tuntutan tersebut. Penyesuaian ini penting karena kesesuaian dengan lingkungan institusional dapat membantu organisasi memperoleh legitimasi dan mempertahankan keberadaannya (Meyer & Rowan, 1997).

Dengan demikian, teori institusional dapat digunakan untuk menjelaskan bahwa penerapan suatu kebijakan, standar, regulasi, atau praktik dalam organisasi tidak hanya didorong oleh keinginan untuk meningkatkan efisiensi, tetapi juga oleh kebutuhan untuk memenuhi harapan lingkungan dan memperoleh legitimasi. Organisasi pada akhirnya berupaya menunjukkan bahwa struktur dan praktik yang diterapkannya sesuai dengan nilai, aturan, dan ketentuan yang berlaku dalam lingkungan institusionalnya (Meyer & Rowan, 1997).

2.2 Teori Legitimasi

Teori legitimasi menjelaskan bahwa keberlangsungan suatu organisasi berkaitan dengan kemampuannya memperoleh penerimaan dari masyarakat dan lingkungan sosial tempat organisasi tersebut beroperasi. (Dowling & Pfeffer, 1975) menjelaskan bahwa organisasi berupaya membangun kesesuaian antara nilai yang tercermin dalam aktivitas organisasi dan nilai atau norma yang dianggap dapat diterima oleh masyarakat. Ketidaksesuaian antara keduanya dapat menimbulkan *legitimacy gap* yang mendorong organisasi melakukan berbagai tindakan untuk mempertahankan penerimaan sosialnya. Konsep tersebut kemudian dikembangkan oleh (Suchman, 1995), yang memandang legitimasi sebagai persepsi umum bahwa tindakan suatu entitas dianggap layak dan sesuai dengan sistem norma, nilai, kepercayaan, serta definisi yang terbentuk secara sosial. (Suchman, 1995) juga membedakan legitimasi menjadi tiga bentuk utama, yaitu *pragmatic legitimacy*, *moral legitimacy*, dan *cognitive legitimacy*, sehingga legitimasi tidak hanya berkaitan dengan kepentingan langsung pemangku kepentingan, tetapi juga dengan penilaian normatif dan penerimaan terhadap keberadaan organisasi.

Dalam literatur akuntansi, teori legitimasi banyak digunakan untuk menjelaskan peran pengungkapan informasi sebagai sarana organisasi dalam menunjukkan kesesuaian tindakan dan pertanggungjawabannya dengan harapan masyarakat. (Deegan, 2002) menjelaskan bahwa pengungkapan dapat digunakan organisasi sebagai bagian dari proses memperoleh, mempertahankan, atau memulihkan legitimasi ketika terdapat tuntutan informasi dari lingkungan sosialnya. Dalam konteks sektor publik, kerangka tersebut relevan untuk menjelaskan pentingnya transparansi dan pengungkapan informasi karena pemerintah mengelola sumber daya dan menjalankan pelayanan atas kepentingan masyarakat. Oleh karena itu, dalam penelitian mengenai kualitas pengungkapan perjanjian konsesi jasa berdasarkan PSAP 16, teori legitimasi dapat digunakan untuk menjelaskan bahwa pengungkapan yang lebih lengkap dan informatif dalam Catatan atas Laporan Keuangan merupakan salah satu cara entitas pemerintah menunjukkan transparansi dan pertanggungjawaban atas pengelolaan aset serta pelayanan publik yang melibatkan mitra swasta. Hubungan terakhir ini merupakan penerapan teori legitimasi sebagai kerangka analisis penelitian, bukan klaim bahwa PSAP 16 sendiri disusun berdasarkan teori legitimasi.

2.3 Teori Akuntabilitas Publik

Akuntabilitas publik pada dasarnya berkenaan dengan kewajiban aktor publik untuk menjelaskan dan mempertanggungjawabkan tindakan, keputusan, serta penggunaan sumber daya kepada pihak yang memiliki hak untuk meminta pertanggungjawaban. (Bovens, 2007) merumuskan akuntabilitas sebagai suatu hubungan antara aktor dan forum, ketika aktor berkewajiban memberikan informasi dan penjelasan mengenai tindakannya, forum dapat mengajukan pertanyaan dan menilai tindakan tersebut, serta aktor dapat menghadapi konsekuensi dari penilaian tersebut. Kerangka ini menempatkan ketersediaan informasi sebagai prasyarat penting agar proses pertanggungjawaban dapat berlangsung secara substantif, bukan sekadar formal.

Dalam pelaporan keuangan pemerintah, informasi yang diungkapkan melalui laporan keuangan dan Catatan atas Laporan Keuangan merupakan salah satu media pertanggungjawaban atas pengelolaan sumber daya publik. Semakin kompleks suatu transaksi atau pengaturan, semakin besar kebutuhan pengguna laporan keuangan untuk memperoleh informasi yang tidak hanya menunjukkan angka agregat, tetapi juga menjelaskan substansi hak, kewajiban, risiko, komitmen, dan kondisi kontraktual yang melandasinya. Karena perjanjian konsesi jasa dapat melibatkan aset bernilai besar, masa kontrak yang panjang, pengaturan tarif, hak penggunaan aset, kewajiban penyediaan jasa publik, serta penyerahan aset pada akhir konsesi, kualitas pengungkapan menjadi bagian penting dari akuntabilitas atas pengelolaan aset dan pelayanan publik.

Dalam konteks penelitian ini, akuntabilitas publik tidak digunakan untuk menyimpulkan bahwa tingkat pengungkapan tertentu secara otomatis menyebabkan peningkatan akuntabilitas. Teori ini berfungsi menjelaskan alasan normatif dan konseptual mengapa kepatuhan pengungkapan penting untuk dinilai. Ketika informasi yang dipersyaratkan PSAP 16 diungkapkan secara memadai, pengguna laporan keuangan memperoleh dasar informasi yang lebih kuat untuk memahami substansi perjanjian konsesi. Sebaliknya, kesenjangan pengungkapan dapat membatasi kemampuan pengguna untuk menilai secara utuh bagaimana pemerintah mengelola hak dan kewajiban yang timbul dari konsesi. Dengan demikian, hubungan yang digunakan penelitian ini adalah bahwa kepatuhan pengungkapan merupakan salah satu prasyarat informasi bagi transparansi dan akuntabilitas publik, bukan ukuran tunggal atas keseluruhan akuntabilitas organisasi.

2.4 Teori Kepatuhan

Penelitian ini menggunakan teori kepatuhan (*compliance theory*) sebagai landasan untuk menjelaskan perilaku suatu entitas dalam mematuhi ketentuan pengungkapan yang diwajibkan oleh standar akuntansi. (Hadinata & Marpaung, 2025) menjelaskan bahwa kepatuhan suatu individu maupun entitas terhadap suatu aturan didorong oleh dua perspektif utama, yaitu perspektif instrumental dan perspektif normatif. Perspektif instrumental memandang kepatuhan sebagai respons atas kepentingan pribadi serta adanya insentif dan sanksi yang melekat pada suatu aturan, sedangkan perspektif normatif memandang kepatuhan sebagai bentuk komitmen moral entitas terhadap aturan yang dianggap sah (*legitimate*) dan pantas dipatuhi, terlepas dari ada tidaknya sanksi (Hadinata & Marpaung, 2025). Dalam konteks akuntansi pemerintahan, kepatuhan pengungkapan (*disclosure compliance*) merujuk pada sejauh mana suatu entitas pelaporan menyajikan informasi dalam laporan keuangan sesuai dengan item-item yang diwajibkan oleh standar akuntansi yang berlaku (Suhardjanto & Yulianingtyas, 2011). Perspektif instrumental dalam teori ini relevan mengingat kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*) merupakan salah satu kriteria yang digunakan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dalam menentukan opini atas kewajaran laporan keuangan suatu entitas pelaporan (BPK RI, 2023), sehingga tingkat kepatuhan

pengungkapan berpotensi mempengaruhi opini audit yang diterima. Hal ini didukung oleh temuan empiris (Teriyani et al., 2022) pada 72 kementerian/lembaga di Indonesia periode 2016-2018, yang menunjukkan bahwa opini audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga. Semakin baik opini yang diperoleh, semakin tinggi pula tingkat pengungkapan yang disajikan.

Pada tataran pemerintah daerah, (Suhardjanto & Yulianingtyas, 2011) juga membuktikan bahwa karakteristik pemerintah daerah berpengaruh terhadap tingkat kepatuhan pengungkapan wajib dalam laporan keuangan, memperkuat premis bahwa kepatuhan pengungkapan bukan sekadar formalitas administratif, melainkan dipengaruhi oleh faktor internal entitas pelaporan itu sendiri. Pernyataan (Standar Akuntansi Pemerintahan, 2026) (PSAP) 16 tentang Akuntansi Konsesi Jasa, khususnya paragraf 33-36, mewajibkan entitas pelaporan yang memiliki perjanjian konsesi jasa untuk mengungkapkan sejumlah informasi tertentu dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Oleh karena itu, tingkat kepatuhan Kementerian Perhubungan dalam mengungkapkan item-item yang diwajibkan tersebut dapat dipahami sebagai cerminan dari sejauh mana entitas menginternalisasi kewajiban regulatif (perspektif instrumental) sekaligus nilai akuntabilitas publik (perspektif normatif) yang melekat pada pengelolaan perjanjian konsesi jasa sebagai bagian dari kekayaan negara.

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan deskriptif dengan analisis isi (*content analysis*) untuk mengevaluasi kepatuhan pengungkapan perjanjian konsesi jasa berdasarkan PSAP 16 pada Kementerian Perhubungan selama periode 2022-2025. Data yang digunakan merupakan data sekunder, yaitu Laporan Keuangan Kementerian Perhubungan, khususnya informasi yang terdapat dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) tahun 2022, 2023, 2024, dan 2025.

Analisis dilakukan dengan membandingkan informasi pengungkapan perjanjian konsesi jasa dalam laporan keuangan dengan indikator pengungkapan yang ditetapkan dalam PSAP 16, khususnya ketentuan mengenai pengungkapan perjanjian konsesi jasa. Penyusunan dan penilaian indikator mengadaptasi pendekatan *disclosure index* yang telah digunakan dalam penelitian terdahulu mengenai implementasi dan pengungkapan PSAP 16. Setiap indikator yang relevan diberi skor 1 apabila diungkapkan dan 0 apabila tidak diungkapkan.

Pendekatan *disclosure index* berbasis skor biner yang digunakan dalam penelitian ini juga sejalan dengan penelitian terkini mengenai kepatuhan pengungkapan laporan keuangan pemerintah di Indonesia. (Hajrianti, 2022) misalnya menggunakan pendekatan *checklist* kepatuhan pengungkapan untuk mengukur tingkat kepatuhan pengungkapan laporan keuangan pada pemerintah Provinsi Sumatera Barat, dengan menilai kesesuaian informasi yang disajikan terhadap item-item pengungkapan wajib yang dipersyaratkan regulasi yang berlaku. Pendekatan tersebut menegaskan bahwa metode *checklist* dengan skor 1 untuk item yang diungkapkan dan 0 untuk item yang tidak diungkapkan tetap menjadi instrumen yang relevan dan banyak digunakan dalam penelitian kepatuhan pengungkapan laporan keuangan pemerintah di Indonesia, sehingga memperkuat kesesuaian metode yang diadaptasi pada penelitian ini untuk mengukur kepatuhan pengungkapan perjanjian konsesi jasa berdasarkan PSAP 16.

Hasil perhitungan kemudian dianalisis secara deskriptif dan komparatif antar periode untuk mengidentifikasi tingkat kepatuhan, perkembangan dan konsistensi pengungkapan selama 2022-2025, indikator yang telah dipenuhi secara konsisten, serta indikator yang masih menunjukkan kesenjangan (*disclosure gap*). Interpretasi hasil dilakukan dengan mengacu pada ketentuan PSAP 16 dan dikaitkan dengan hasil penelitian terdahulu yang relevan.

Relevansi pendekatan pengukuran tingkat pengungkapan yang digunakan dalam penelitian ini turut didukung oleh penelitian (Supriono et al., 2023), yang meneliti faktor-faktor yang

memengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pada 485 pemerintah kabupaten/kota di Indonesia untuk tahun anggaran 2020. Penelitian tersebut mengukur tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan dan menemukan bahwa belanja anggaran, ukuran pemerintah, dan belanja modal berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan. Pendekatan pengukuran tingkat pengungkapan berbasis dokumen laporan keuangan hasil audit tersebut sejalan dengan metode yang digunakan pada penelitian ini, yang juga mengukur tingkat pengungkapan berdasarkan dokumen Catatan atas Laporan Keuangan hasil audit Kementerian Perhubungan.

Relevansi metodologis penelitian ini juga didukung langsung oleh penelitian (Faishol & Putra, 2024), yang secara khusus mengkaji implementasi aset konsesi jasa pada proyek infrastruktur di Indonesia berdasarkan PSAP 16. Penelitian tersebut menggunakan pendekatan kualitatif untuk menganalisis data dari entitas pemerintah dan pengelola proyek yang terlibat dalam perjanjian konsesi jasa, dengan temuan yang menyoroti persoalan kepatuhan, tantangan operasional, serta adaptasi strategis yang diperlukan agar implementasi proyek selaras dengan ketentuan PSAP 16. Kesamaan objek kajian, yaitu implementasi PSAP 16 pada aset konsesi jasa di lingkungan pemerintah Indonesia. Hal ini menjadikan penelitian tersebut preseden metodologis yang langsung relevan dengan pendekatan analisis isi yang digunakan dalam penelitian ini, sekaligus menegaskan bahwa persoalan kepatuhan penerapan PSAP 16 bukan merupakan isu yang unik pada satu entitas pelaporan.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Tabel 1. Rangkuman Matriks Analisis Kepatuhan Pengungkapan Aset Konsesi Jasa (%)

No	Indikator	2022	2023	2024	2025	Subtotal
1	Deskripsi perjanjian konsesi jasa	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
2	Masa konsesi	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
3	Hak menggunakan aset tertentu	93,33	98,00	100,00	100,00	97,83
4	Kewajiban mitra menyediakan pelayanan publik	0,00	2,00	0,00	0,00	0,50
5	Nilai buku aset konsesi jasa	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
6	Hak pemerintah menerima aset di akhir masa konsesi	6,67	12,00	11,32	9,38	9,84
7	Opsi pembaruan/perpanjangan	6,67	12,00	15,09	1,56	8,83
8	Ketentuan penghentian konsesi	0,00	0,00	0,00	1,56	0,39
9	Kewajiban perbaikan besar/overhaul	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
10	Hak mitra memperoleh pendapatan dari aset	0,00	100,00	100,00	100,00	75,00
11	Perubahan perjanjian pada tahun berjalan	6,67	0,00	0,00	0,00	1,67
	Persentase	37,58	47,64	47,86	46,59	44,91

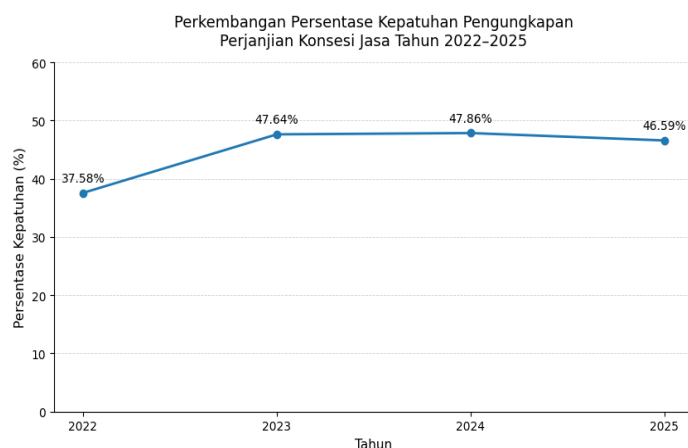
Perkembangan tingkat kepatuhan pengungkapan perjanjian konsesi jasa pada Kementerian Perhubungan selama masa awal implementasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan 16 (PSAP 16) menunjukkan tren peningkatan di tahun-tahun pertama sebelum akhirnya cenderung stabil. Pada tahun 2022 yang merupakan periode transisi awal standar, tingkat kepatuhan pengungkapan secara keseluruhan baru menyentuh angka 37,58%. Angka tersebut kemudian mengalami peningkatan yang signifikan menjadi 47,64% pada tahun 2023, dan mencapai puncaknya pada tahun 2024 dengan capaian 47,86%. Namun, tingkat kepatuhan ini kembali mengalami sedikit penurunan ke level 46,59% pada pelaporan keuangan tahun 2025. Temuan ini sejalan dengan Bischof et al. (2022) yang menunjukkan bahwa penerapan ketentuan pengungkapan dapat mendorong peningkatan kepatuhan, tetapi pencapaian kepatuhan secara substantif juga dipengaruhi oleh efektivitas pengawasan dan penegakan regulasi. Dalam konteks implementasi PSAP 16 di Indonesia, Wasyiah et al. (2023) juga menemukan bahwa penerapan pada masa awal masih menghadapi kendala teknis dan administratif dalam proses identifikasi dan inventarisasi aset konsesi jasa.

Dilihat dari aspek konsistensi secara agregat, tren pelaporan Kementerian Perhubungan menunjukkan pola stabilisasi pasca-lonjakan awal daripada peningkatan yang progresif menuju kepatuhan penuh. Setelah tahun pertama implementasi, tingkat kepatuhan berada pada kisaran yang relatif berdekatan selama 2023-2025, yaitu 47,64%, 47,86%, dan 46,59%, dengan rata-rata tingkat kepatuhan selama keseluruhan periode sebesar 44,91%. Pola ini menunjukkan bahwa peningkatan awal belum berlanjut menjadi peningkatan kepatuhan yang berkelanjutan. Kondisi tersebut sejalan dengan Roszkowska-menkes et al. (2024) yang menunjukkan bahwa tekanan institusional dan regulatif dapat mendorong praktik pengungkapan, tetapi pengungkapan formal tidak selalu mencerminkan transparansi secara substantif karena masih dapat terjadi *decoupling* dan pengungkapan yang selektif. Dari perspektif institusional, kondisi seperti ini juga dapat dipahami sebagai kemungkinan adanya jarak antara tuntutan formal dan praktik pelaporan aktual. Roszkowska-menkes et al. (2024) menemukan adanya *decoupling* dalam praktik pelaporan, yaitu ketika komitmen dan kebijakan pengungkapan secara formal belum sepenuhnya selaras dengan praktik pengungkapan aktual. Temuan tersebut menunjukkan bahwa pemenuhan tuntutan pelaporan secara formal belum selalu mencerminkan keterbukaan informasi secara substantif.

Hasil analisis *disclosure index* terhadap Catatan atas Laporan Keuangan Kementerian Perhubungan periode 2022-2025, menunjukkan bahwa dari sebelas indikator pengungkapan yang digunakan dalam penelitian, tiga indikator dipenuhi secara sempurna dan stabil sepanjang empat tahun pengamatan, yaitu deskripsi perjanjian konsesi jasa, masa konsesi, dan nilai buku aset konsesi jasa, dengan tingkat kepatuhan masing-masing sebesar 100%. Indikator hak menggunakan aset tertentu menunjukkan pola yang hampir setara, dengan tingkat kepatuhan meningkat secara bertahap dari 93,33% pada 2022 menjadi 100% pada 2024 dan 2025. Dengan demikian, informasi mengenai identitas dan karakteristik dasar perjanjian, jangka waktu konsesi, keberadaan aset, dan nilai buku aset merupakan kelompok informasi yang paling konsisten disajikan selama periode penelitian.

Konsistensi pengungkapan pada informasi dasar tersebut sejalan dengan beberapa penelitian mengenai implementasi awal PSAP 16. Darmawan & Simorangkir (2022), dalam penelitian pada Kantor Otoritas Pelabuhan Utama Tanjung Priok, menemukan bahwa penyajian dan pengungkapan PSAP 16 pada perjanjian konsesi eksisting pada dasarnya telah dilakukan, meskipun masih terdapat beberapa poin yang belum sepenuhnya dituangkan dalam perjanjian. Sementara itu, Wasyiah et al. (2023) menemukan bahwa BPJT telah melakukan proses identifikasi dan inventarisasi aset konsesi jasa, tetapi proses tersebut belum sepenuhnya dapat diselesaikan karena masih terdapat kendala teknis dan administratif. Kedua penelitian tersebut menunjukkan bahwa ketersediaan dan kualitas dokumen serta kesiapan proses administrasi menjadi bagian penting dalam penerapan PSAP 16 pada masa awal.

Dari perspektif teori kepatuhan, tingginya tingkat pemenuhan pada beberapa indikator dasar dapat dipahami sebagai bentuk pemenuhan kewajiban pengungkapan yang informasinya telah tersedia secara jelas dalam dokumen perjanjian maupun sistem pencatatan aset. Hubungan antara faktor audit dan pengungkapan juga ditemukan oleh Juanda et al. (2023), yang menunjukkan bahwa opini audit merupakan salah satu faktor yang berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan akuntansi pemerintah daerah berbasis IPSAS di Indonesia. Temuan tersebut memperkuat relevansi perspektif instrumental dalam memahami bahwa lingkungan pemeriksaan dan kewajiban formal dapat menjadi salah satu dorongan bagi entitas pemerintah untuk memenuhi persyaratan pelaporan. Namun demikian, kepatuhan yang tinggi pada beberapa indikator tersebut belum dapat diartikan sebagai kepatuhan menyeluruh terhadap seluruh substansi pengungkapan yang dipersyaratkan PSAP 16.

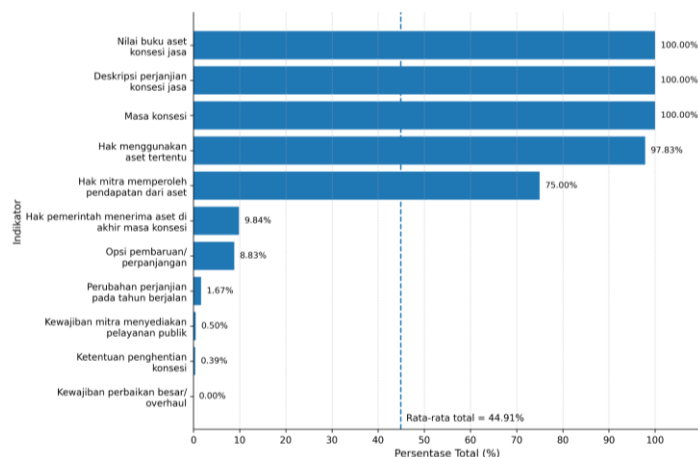


Gambar 1. Perkembangan Kepatuhan Pengungkapan Konsesi Jasa Tahun 2022-2025

Sumber: Data Diolah Peneliti

Dari sisi teori legitimasi, pengungkapan informasi dasar dapat dilihat sebagai bagian dari upaya organisasi menyediakan informasi kepada publik dan menunjukkan kesesuaian praktik pelaporannya dengan standar yang berlaku. Deegan (2002) menjelaskan bahwa pengungkapan dapat digunakan organisasi sebagai bagian dari proses memperoleh atau mempertahankan legitimasi ketika terdapat tuntutan informasi dari lingkungan sosial. Namun, teori legitimasi tidak berarti bahwa terpenuhinya beberapa indikator secara otomatis membuktikan tercapainya legitimasi. Dalam konteks penelitian ini, teori tersebut digunakan untuk menjelaskan pentingnya penyediaan informasi yang lebih lengkap agar pengguna laporan keuangan dapat menilai perjanjian konsesi secara lebih utuh.

Kondisi tingkat kepatuhan agregat menunjukkan bahwa tingginya kepatuhan pada beberapa indikator deskriptif belum diimbangi dengan tingkat kepatuhan yang sama pada seluruh indikator pengungkapan lainnya. Tingkat kepatuhan tahunan berada pada rentang 37,58% hingga 47,86%, yang menunjukkan bahwa masih terdapat bagian pengungkapan PSAP 16 yang belum disajikan secara memadai. Dengan demikian, terpenuhinya informasi dasar mengenai perjanjian dan aset belum berarti bahwa seluruh aspek substansi ekonomi, hak, kewajiban, dan risiko kontraktual telah diungkapkan secara lengkap.



Gambar 2 Persentase Total Setiap Indikator pada PSAP 16

Sumber: Data Diolah Peneliti

Pola yang berbeda terlihat pada sejumlah indikator lainnya yang tingkat kepatuhannya tetap rendah selama periode 2022-2025. Kewajiban perbaikan besar (*overhaul*) aset konsesi bahkan tidak pernah diungkapkan sama sekali dalam empat tahun pengamatan. Kondisi serupa terlihat

pada ketentuan penghentian konsesi dan kewajiban mitra menyediakan pelayanan publik yang masing-masing hanya memiliki tingkat kepatuhan rata-rata sebesar 0,39% dan 0,50%. Pengungkapan atas perubahan perjanjian pada tahun berjalan juga masih rendah, dengan rata-rata hanya 1,67%. Hak pemerintah menerima aset pada akhir masa konsesi dan opsi pembaruan atau perpanjangan masing-masing mencapai 9,84% dan 8,83%, tetapi keduanya belum menunjukkan pola peningkatan yang stabil. Sementara itu, indikator hak mitra memperoleh pendapatan dari aset menunjukkan pola berbeda karena meningkat dari 0% pada 2022 menjadi 100% sejak 2023. Oleh karena itu, indikator tersebut lebih tepat dipahami sebagai kesenjangan pada tahun pertama implementasi yang kemudian berhasil diperbaiki daripada sebagai kesenjangan yang terus bertahan sampai akhir periode penelitian.

Rendahnya tingkat pengungkapan pada sebagian indikator menunjukkan bahwa kesenjangan lebih banyak muncul pada informasi yang berkaitan dengan hak dan kewajiban para pihak, risiko, komitmen jangka panjang, serta konsekuensi kontraktual perjanjian. Temuan ini relevan dengan Darmawan & Simorangkir (2022), yang menemukan masih adanya poin dalam perjanjian konsesi kepelabuhanan yang belum sepenuhnya dituangkan sesuai dengan kondisi yang dipersyaratkan, serta Wasyiah et al. (2023), yang menunjukkan adanya kendala teknis dan administratif dalam implementasi awal PSAP 16. Dengan demikian, implementasi PSAP 16 tidak hanya memerlukan identifikasi dan pencatatan aset, tetapi juga ketersediaan informasi kontraktual yang memadai untuk mendukung proses pengungkapan.

Dari perspektif teori institusional, pola tersebut secara konseptual dapat dibaca sebagai indikasi adanya jarak antara pemenuhan struktur pelaporan formal dan praktik pengungkapan yang lebih substantif. Konsep ini memiliki kedekatan dengan *decoupling*, yaitu keadaan ketika organisasi mengadopsi struktur formal sebagai respons terhadap tekanan institusional tetapi implementasinya belum sepenuhnya tercermin dalam praktik. Aboud et al. (2024) menunjukkan bahwa tekanan institusional yang timbul dari penerapan regulasi pengungkapan, termasuk tekanan koersif setelah ketentuan menjadi wajib, dapat mendorong organisasi untuk semakin menyelaraskan praktik pengungkapan dengan kondisi aktual sehingga mengurangi *decoupling*. Meskipun objek dan bentuk pengungkapan dalam penelitian tersebut berbeda dengan PSAP 16, temuan tersebut memberikan dukungan konseptual dalam memahami mengapa pemenuhan regulasi secara formal belum tentu langsung diikuti oleh penerapan yang sama kuat pada seluruh aspek pelaporan.

Temuan penelitian juga dapat ditinjau melalui teori akuntabilitas publik. Informasi mengenai kewajiban pelayanan publik, hak pemerintah atas aset setelah berakhirnya masa konsesi, penghentian konsesi, perbaikan besar, dan perubahan perjanjian merupakan informasi yang relevan bagi pengguna laporan keuangan untuk memahami komitmen dan konsekuensi jangka panjang pemerintah. Bovens (2007) menempatkan penyediaan informasi dan penjelasan sebagai unsur penting dalam hubungan akuntabilitas antara aktor publik dan pihak yang berhak meminta pertanggungjawaban. Secara lebih luas, Tawiah (2022) menemukan bahwa penerapan IPSAS berhubungan positif dengan kualitas tata kelola, khususnya pada negara berkembang, dan menekankan peran standar pelaporan sektor publik dalam mendukung transparansi dan akuntabilitas. Dengan demikian, rendahnya pengungkapan pada informasi kontraktual tertentu menunjukkan masih adanya ruang untuk meningkatkan basis informasi yang tersedia bagi pengguna laporan keuangan dalam menilai pengelolaan perjanjian konsesi jasa.

Berdasarkan hasil analisis matriks pengungkapan secara keseluruhan, tingkat kepatuhan pengungkapan perjanjian konsesi jasa pada Kementerian Perhubungan selama periode 2022-2025 menunjukkan adanya peningkatan pada awal penerapan PSAP 16, tetapi belum mencapai tingkat kepatuhan penuh. Tingkat kepatuhan sebesar 37,58% pada 2022 meningkat menjadi 47,64% pada 2023 dan 47,86% pada 2024 sebelum sedikit menurun menjadi 46,59% pada 2025. Rata-rata tingkat kepatuhan selama empat tahun sebesar 44,91%. Pola tersebut menunjukkan bahwa perbaikan terbesar terjadi pada tahap awal implementasi, sedangkan setelah 2023 tingkat kepatuhan cenderung relatif stabil. Temuan ini sejalan dengan Yang et al. (2021), yang menunjukkan melalui

analisis longitudinal bahwa kepatuhan terhadap ketentuan pengungkapan wajib dapat mengalami peningkatan dari waktu ke waktu seiring dengan berkembangnya penerapan regulasi dan praktik pelaporan.

Jika dilihat lebih rinci berdasarkan indikator, Kementerian Perhubungan telah menunjukkan kepatuhan yang sangat baik pada beberapa informasi utama dalam perjanjian konsesi jasa. Indikator deskripsi perjanjian konsesi jasa, masa konsesi, dan nilai buku aset konsesi jasa memperoleh tingkat kepatuhan sebesar 100% pada sepanjang tahun penelitian. Selain itu, pengungkapan mengenai hak menggunakan aset tertentu juga tergolong sangat baik dengan rata-rata 97,83%. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa informasi mengenai identitas perjanjian, jangka waktu, keberadaan aset, nilai aset, dan hak penggunaan aset relatif konsisten disajikan. Dalam perspektif institusional, pemenuhan tersebut dapat dipahami sebagai bentuk penyesuaian terhadap tekanan regulatif yang muncul setelah PSAP 16 berlaku efektif. Prayudi & Sofyani (2021) menunjukkan bahwa kewajiban penerapan standar akuntansi dapat menjadi bentuk tekanan institusional yang mendorong organisasi publik untuk memberikan respons kepatuhan (*acquiescence*), sedangkan tingkat tekanan koersif yang rendah dapat berkaitan dengan munculnya respons ketidakpatuhan.

Berbeda dengan indikator tersebut, beberapa informasi yang lebih berkaitan dengan ketentuan kontraktual masih menunjukkan tingkat pengungkapan yang sangat rendah. Kewajiban mitra dalam menyediakan pelayanan publik hanya mencapai rata-rata 0,50%, hak pemerintah menerima aset pada akhir masa konsesi sebesar 9,84%, opsi pembaruan atau perpanjangan sebesar 8,83%, ketentuan penghentian konsesi sebesar 0,39%, serta kewajiban perbaikan besar atau *overhaul* yang sama sekali belum diungkapkan selama periode penelitian. Perubahan perjanjian pada tahun berjalan juga hanya memperoleh rata-rata 1,67%. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa kesenjangan pengungkapan terutama ditemukan pada informasi mengenai hak, kewajiban, dan ketentuan kontraktual dibandingkan dengan informasi dasar mengenai keberadaan dan nilai aset konsesi.

Perkembangan yang cukup menonjol terlihat pada indikator hak mitra memperoleh pendapatan dari aset. Pada 2022, indikator tersebut belum diungkapkan, tetapi tingkat kepatuhannya meningkat menjadi 100% pada 2023 dan tetap berada pada tingkat tersebut pada 2024 dan 2025. Perubahan ini menunjukkan adanya perbaikan pengungkapan setelah tahun pertama penerapan PSAP 16. Pola tersebut memperlihatkan bahwa proses penyesuaian terhadap standar baru dapat terjadi secara bertahap dan berbeda antar indikator. Namun, perbaikan pada satu indikator belum diikuti oleh perbaikan yang sama pada indikator lainnya, sebagaimana terlihat dari masih rendahnya pengungkapan mengenai penghentian konsesi, perbaikan besar, dan perubahan perjanjian. Temuan ini juga konsisten dengan hasil Wasyiah et al. (2023), yang menunjukkan bahwa implementasi PSAP 16 pada tahap awal masih memerlukan proses identifikasi dan penyempurnaan administratif secara bertahap.

Secara keseluruhan, tingkat kepatuhan pengungkapan perjanjian konsesi jasa Kementerian Perhubungan berdasarkan PSAP 16 tahun 2022-2025 belum sepenuhnya optimal, tetapi kondisi tersebut juga tidak berarti bahwa seluruh aspek pengungkapan masih rendah. Kementerian Perhubungan telah memenuhi secara sangat baik sejumlah informasi dasar mengenai perjanjian dan aset konsesi, tetapi masih terdapat kesenjangan pada informasi yang berkaitan dengan hak, kewajiban, risiko, dan ketentuan kontraktual. Dalam perspektif institusional, kondisi tersebut menunjukkan adanya proses penyesuaian praktik pelaporan terhadap tekanan regulatif PSAP 16. Sementara itu, teori legitimasi dan akuntabilitas publik memperkuat pentingnya penyediaan informasi yang lebih lengkap sebagai dasar transparansi dan pertanggungjawaban pengelolaan aset dan pelayanan publik. Oleh karena itu, rata-rata kepatuhan sebesar 44,91% menunjukkan bahwa penerapan PSAP 16 telah berjalan pada aspek tertentu, tetapi masih memerlukan penguatan terutama pada pengungkapan informasi kontraktual yang belum dilakukan secara konsisten.

5. KESIMPULAN

Berdasarkan serangkaian pengujian, ekstraksi data, dan analisis ekstensif yang telah diuraikan pada bab sebelumnya, studi ini mengkristalkan empat simpulan utama yang secara langsung merepresentasikan jawaban atas rumusan masalah dan tujuan penelitian yang telah ditetapkan.

Pertama, terkait dinamika dan konsistensi tingkat kepatuhan pengungkapan selama periode pengamatan (2022-2025), implementasi PSAP 16 pada Kementerian Perhubungan tidak memperlihatkan kurva pertumbuhan yang linier menuju kepatuhan mutlak. Tren yang terbentuk justru mengindikasikan adanya sindrom stagnasi pasca-adaptasi awal. Fase transisi pada tahun pertama diwarnai oleh tingkat kepatuhan yang belum memadai, yang kemudian segera disusul oleh akselerasi adaptasi yang tajam pada tahun kedua. Akan tetapi, momentum perbaikan tersebut gagal dipertahankan sebagai sebuah eskalasi yang progresif dan berkelanjutan. Pada paruh akhir periode pengamatan, kurva kepatuhan bergerak secara mendatar dan bahkan mengalami sedikit retraksi. Realitas ini memberikan konfirmasi bahwa peningkatan pengungkapan di awal periode lebih bersifat reaktif terhadap kebaruan standar pelaporan sebagai wujud pemenuhan kewajiban administratif, alih-alih dilandasi oleh komitmen substantif entitas untuk secara konsisten menyempurnakan kualitas keterbukaan informasi publik dari tahun ke tahun.

Kedua, pengidentifikasian terhadap indikator yang sukses dipenuhi secara konsisten membedah karakteristik informasi yang paling diutamakan oleh entitas pelapor. Kementerian Perhubungan terbukti memiliki ketangguhan administratif yang sangat baik dalam menyajikan atribut-atribut fundamental dari sebuah kontrak. Informasi mengenai rupa atau deskripsi perjanjian, durasi masa konsesi, eksistensi hak penggunaan aset, hingga valuasi nilai buku aset konsesi mampu disajikan secara persisten dan nyaris sempurna di sepanjang periode pengamatan. Fenomena tingginya tingkat pengungkapan pada kelompok indikator eksistensial ini membuktikan efektivitas tekanan regulatif dalam memaksa entitas untuk menyajikan data dasar. Entitas merealisasikan kepatuhan pada level yang paling aman dan mudah dijangkau, yakni dengan mengandalkan informasi yang secara sistem sudah tercatat dengan rapi dalam daftar inventarisasi aset dan dokumen hukum dasar, sekaligus sebagai upaya strategis untuk mempertahankan legitimasi institusi di mata para pemangku kepentingan.

Ketiga, pada sisi yang berlawanan, penelusuran terhadap area kesenjangan (*gap*) menyingkap sebuah anomali pelaporan yang krusial dan persisten. Kepatuhan yang gemilang pada aspek fundamental ternyata sama sekali tidak terefleksi pada elemen-elemen yang memuat alokasi risiko, konsekuensi kontraktual, dan komitmen jangka panjang entitas. Pengguna laporan keuangan praktis tidak mendapatkan informasi yang memadai terkait dengan kewajiban perbaikan besar (*overhaul*), prosedur mitigasi saat terjadi terminasi atau penghentian konsesi, dinamika perubahan kontrak di pertengahan masa berjalan, hingga rincian kewajiban pelayanan publik yang diemban oleh pihak mitra. Kekosongan informasi struktural ini menjadi sinyal kuat terjadinya fenomena *decoupling* dalam pelaporan keuangan pemerintah. Pembuat laporan tampaknya sekadar menggugurkan kewajiban format pelaporan semata, namun menahan diri untuk membuka klausul-klausul material yang lebih kompleks. Kesenjangan ini sangat mungkin dipicu oleh terjadinya fragmentasi koordinasi antara unit teknis yang mengeksekusi perjanjian dengan unit akuntansi, serta manifestasi dari prinsip kehati-hatian berlebih untuk menghindari penyajian estimasi masa depan yang rentan memicu temuan koreksi pemeriksa.

Keempat, sebagai sebuah konklusi agregat mengenai potret kepatuhan secara holistik, implementasi pengungkapan perjanjian konsesi jasa pada Kementerian Perhubungan berdasarkan PSAP 16 sepanjang tahun 2022 hingga 2025 masih berjarak cukup jauh dari predikat paripurna. Secara akumulatif, tingkat pemenuhan pengungkapan belum menyentuh angka separuh dari total prasyarat yang diamanatkan oleh standar. Kondisi ini merepresentasikan sebuah dualisme pelaporan: sangat patuh pada penyajian dimensi administratif-deskriptif, namun rapuh pada dimensi akuntabilitas-substantif. Minimnya pengungkapan atas kewajiban jangka panjang dan hak

residual pemerintah membuat laporan keuangan ini belum mampu memanifestasikan fungsinya sebagai instrumen transparansi yang utuh.

Secara keseluruhan, temuan-temuan dalam riset ini menegaskan postulat bahwa penerbitan dan pemaksaan sebuah standar akuntansi pemerintahan tidak akan serta-merta menjamin terwujudnya transparansi secara instan tanpa diimbangi kesiapan ekosistem birokrasi. Guna mengeliminasi kesenjangan struktural yang ada, entitas pemerintah didesak untuk merekonstruksi tata kelola aliran data antar-unit kerja agar detail informasi kontraktual tidak hanya mengendap di tingkat operasional. Lebih jauh, peran otoritas pemeriksa eksternal menjadi instrumen esensial. Intervensi dan ketegasan auditor melalui rekomendasi pemeriksaan atas nihilnya pengungkapan klausul risiko terbukti secara historis mampu memicu perbaikan instan. Pendekatan pengawasan yang koersif dan berkesinambungan inilah yang kedepannya sangat krusial untuk mentransformasi praktik pelaporan entitas dari kepatuhan yang bersifat kosmetik menuju standar akuntabilitas publik yang sesungguhnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Aboud, A., Saleh, A., & Eliwa, Y. (2024). Does mandating ESG reporting reduce ESG decoupling? Evidence from the European Union's Directive 2014/95. *Business Strategy and the Environment*, April 2023, 1305–1320. <https://doi.org/10.1002/bse.3543>
- Bischof, J., Daske, H., Elfers, F., & Hail, L. (2022). A Tale of Two Supervisors: Compliance with Risk Disclosure Regulation in the Banking Sector. *Contemporary Accounting Research*, 39(1), 498–536. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12715>
- Bovens, M. (2007). Analysing and Assessing Accountability : A Conceptual Framework. *European Law Journal*, 13(4), 447–468. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1468-0386.2007.00378.x>
- Darmawan, R., & Simorangkir, P. (2022). IMPLEMENTASI PSAP 16 TENTANG PERJANJIAN KONSESI JASA – PEMBERI KONSESI KEPELABUHANAN STUDI KASUS PADA KANTOR OTORITAS PELABUHAN UTAMA TANJUNG PRIOK. *Journal Perbanas*, 2(1), 69–74. <https://journal.perbanas.id/index.php/psn/article/view/470>
- Deegan, C. (2002). Introduction The legitimising effect of social and environmental disclosures - a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282–311. <https://doi.org/10.1108/09513570210435852>
- Juanda, A., Setyawan, S., & Inata, L. C. (2023). Analysis of local government accounting disclosure based on international public sector accounting standards (IPSAS). *Journal of Accounting and Investment*, 24(2), 488–501. <https://doi.org/10.18196/jai.v24i2.17507>
- Prayudi, M. A., & Sofyani, H. (2021). Organizational Strategic Response in Implementing the Indonesian ISFAS 109 on Accounting for Zakat: Case of Amil Zakat Agency in Bali. *International Journal of Islamic Business and Economics*, 5(2), 86–104. <https://doi.org/10.28918/ijibec.v5i2.3641>
- Roszkowska-menkes, M., Aluchna, M., & Kamiński, B. (2024). True transparency or mere decoupling? The study of selective disclosure in sustainability reporting Maria. *Critical Perspectives on Accounting*, 98(December 2023), 1–24. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2023.102700>
- Tawiah, V. (2022). The Effect of IPSAS Adoption on Governance Quality: Evidence from Developing and Developed Countries. *Public Organization Review*, 23, 305–324. <https://doi.org/10.1007/s11115-022-00625-w>
- Wasyiah, F., Hamdani, N. F., & Firmansyah, A. (2023). DAMPAK PENERAPAN PSAP 16 PADA PERJANJIAN KONSESI JASA BADAN PENGATUR JALAN TOL KEMENTERIAN PEKERJAAN UMUM DAN PERUMAHAN RAKYAT. *AKUNTANSIKU*, 2(2), 74–82. <https://doi.org/https://doi.org/10.54957/akuntansiku.v2i2.380>
- Yang, H., Luo, L. Le, & Bhattacharyya, A. (2021). Mandatory Environmental Reporting in Australia : An In-depth Analysis of Quantity and Quality. *A Journal of Accounting, Finance, and Business Studies*, 1–43. <https://doi.org/0.1111/abac.12231>
- Aboud, A., Saleh, A., & Eliwa, Y. (2024). Does mandating ESG reporting reduce ESG decoupling? Evidence from the European Union's Directive 2014/95. *Business Strategy and the Environment*, April 2023, 1305–1320. <https://doi.org/10.1002/bse.3543>
- Bischof, J., Daske, H., Elfers, F., & Hail, L. (2022). A Tale of Two Supervisors: Compliance with Risk Disclosure Regulation in the Banking Sector. *Contemporary Accounting Research*, 39(1), 498–536. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12715>
- Bovens, M. (2007). Analysing and Assessing Accountability : A Conceptual Framework. *European Law Journal*,

- 13(4), 447–468. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1468-0386.2007.00378.x>
- Darmawan, R., & Simorangkir, P. (2022). IMPLEMENTASI PSAP 16 TENTANG PERJANJIAN KONSESI JASA – PEMBERI KONSESI KEPELABUHANAN STUDI KASUS PADA KANTOR OTORITAS PELABUHAN UTAMA TANJUNG PRIOK. *Journal Perbanas*, 2(1), 69–74. <https://journal.perbanas.id/index.php/psn/article/view/470>
- Deegan, C. (2002). Introduction The legitimising effect of social and environmental disclosures - a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282–311. <https://doi.org/10.1108/09513570210435852>
- Juanda, A., Setyawan, S., & Inata, L. C. (2023). Analysis of local government accounting disclosure based on international public sector accounting standards (IPSAS). *Journal of Accounting and Investment*, 24(2), 488–501. <https://doi.org/10.18196/jai.v24i2.17507>
- Prayudi, M. A., & Sofyani, H. (2021). Organizational Strategic Response in Implementing the Indonesian ISFAS 109 on Accounting for Zakat: Case of Amil Zakat Agency in Bali. *International Journal of Islamic Business and Economics*, 5(2), 86–104. <https://doi.org/10.28918/ijibec.v5i2.3641>
- Roszkowska-menkes, M., Aluchna, M., & Kamiński, B. (2024). True transparency or mere decoupling? The study of selective disclosure in sustainability reporting Maria. *Critical Perspectives on Accounting*, 98(December 2023), 1–24. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2023.102700>
- Tawiah, V. (2022). The Effect of IPSAS Adoption on Governance Quality: Evidence from Developing and Developed Countries. *Public Organization Review*, 23, 305–324. <https://doi.org/10.1007/s11115-022-00625-w>
- Wasyiah, F., Hamdani, N. F., & Firmansyah, A. (2023). DAMPAK PENERAPAN PSAP 16 PADA PERJANJIAN KONSESI JASA BADAN PENGATUR JALAN TOL KEMENTERIAN PEKERJAAN UMUM DAN PERUMAHAN RAKYAT. *AKUNTANSIKU*, 2(2), 74–82. <https://doi.org/https://doi.org/10.54957/akuntansiku.v2i2.380>
- Yang, H., Luo, L. Le, & Bhattacharyya, A. (2021). Mandatory Environmental Reporting in Australia : An In-depth Analysis of Quantity and Quality. *A Journal of Accounting, Finance, and Business Studies*, 1–43. <https://doi.org/0.1111/abac.12231>
- Bovens, M. (2007). Analysing and Assessing Accountability : A Conceptual Framework. *European Law Journal*, 13(4), 447–468. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1468-0386.2007.00378.x>
- BPK RI. (2023). *Pertimbangan BPK atas Draft Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Draft PSAP Pengaturan Bersama, Draft PSAP Provisi, Kewajiban Kontingensi, dan Aset Kontingensi, Draft PSAP Agrikultur, Draft PSAP Pendapatan dari Transaksi Non-Pertukaran, dan Draft PSA.*
- Deegan, C. (2002). Introduction The legitimising effect of social and environmental disclosures - a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282–311. <https://doi.org/10.1108/09513570210435852>
- Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). ORGANIZATIONAL LEGITIMACY : Social Values and Organizational Behavior. *Pacific Sociological Review*, 18(1), 122–136. <https://doi.org/https://doi.org/10.2307/1388226>
- Faishol, A., & Putra, Y. M. (2024). Study on the Implementation of Service Concession Assets in Infrastructure Projects in Indonesia Based on PSAP 16. *Business, Management & Accounting Journal (BISMA)*, 1(3), 189–203. <https://doi.org/https://doi.org/10.70550/bisma.v1i3.70> This
- Fitri, M., & Khotimah, H. (2022). PENGARUH KINERJA KEUANGAN PEMERINTAH PUSAT TERHADAP AKUNTABILITAS PELAPORAN KEUANGAN. *JURNAL KEUNIS (Keuangan Dan Bisnis)*, 10(1), 1–12. <https://doi.org/https://doi.org/10.32497/keunis.v10i1.3013>
- Hadinata, A., & Marpaung, E. I. (2025). PENGARUH LITERASI PAJAK TERHADAP KEPATUHAN WAJIB PAJAK DENGAN MEDIASI KESADARAN PAJAK. *JURNAL AKUNTANSI, KEUANGAN, PAJAK DAN INFORMASI (JAKPI)*, 5(1), 81–96. <https://doi.org/https://doi.org/10.32509/jakpi.v5i1.5580>
- Hajrianti, N. (2022). Pengaruh Sosioekonomi terhadap Tingkat Kepatuhan Pengungkapan Laporan Keuangan di Pemerintahan Provinsi Sumatra Barat. *Jurnal Ecogen*, 5(1), 37–45.
- Inata, L. C., Saraswati, E., & Ghofar, A. (2022). FINANCIAL STATEMENTS DISCLOSURE ON INDONESIAN LOCAL GOVERNMENT : IPSAS AND PSAP DISCLOSURE APPROACH. *Jurnal Reviu Akuntansi Dan Keuangan*, 12(3), 611–625. <https://doi.org/10.22219/jrak.v12i3.20938>
- Ismail, S., Musawa, M. S., & Ahmad, H. (2019). Transparency of public private partnership (PPP): the extent of mandatory information disclosure. *Built Environment Project and Asset Management*, 9(5), 655–668. <https://doi.org/10.1108/BEPAM-01-2018-0020>
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1997). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363. <https://doi.org/https://doi.org/10.1086/226550>

- Nugraha, R. A. Z., & Halim, A. (2023). ACCOUNTABILITY ANALYSIS OF REGIONAL FINANCIAL AND ASSET MANAGEMENT AGENCY. *ASSETS Jurnal Akuntansi Dan Pendidikan*, 12(2), 114–128. <https://doi.org/http://doi.org/10.25273/jap.v12i2.12104>
- PERATURAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA NOMOR 84/PMK.05/2021 (2021).
- Raditya, T. A., Ermawati, E., Aswar, K., Andreas, A., & Panjaitan, I. (2022). Factors affecting the disclosure level of local government financial statements: Role of audit opinion. *Investment Management and Financial Innovations*, 19(3), 291–301. [https://doi.org/10.21511/imfi.19\(3\).2022.24](https://doi.org/10.21511/imfi.19(3).2022.24)
- Setiono, B., & Hapsoro, D. (2016). Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia. *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*, 20(1), 57–67. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.20885/jaai.vol20.iss1.art6>
- Standar Akuntansi Pemerintahan, 301 (2026).
- Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571–610. <https://doi.org/https://doi.org/10.2307/258788>
- Suhardjanto, D., & Yulianingtyas, R. R. (2011). PENGARUH KARAKTERISTIK PEMERINTAH DAERAH TERHADAP KEPATUHAN PENGUNGKAPAN WAJIB DALAM LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH (Studi Empiris pada Kabupaten/Kota di Indonesia). *Jurnal Akuntansi & Auditing*, 8(1), 1–94. <https://doi.org/https://doi.org/10.14710/vol%25viss%25ipp%25p>
- Supriono, S., Hariyani, E., Silalahi, S. P., Hanif, R. A., & Aswar, K. (2023). Influence factors on financial statements disclosure of Indonesian local governments. *Public and Municipal Finance*, 12(2), 82–90. [https://doi.org/10.21511/pmf.12\(2\).2023.07](https://doi.org/10.21511/pmf.12(2).2023.07)
- Tawiah, V., & Soobaroyen, T. (2024). The relationship between the adoption of from developing countries and sources of government financing: evidence international public sector accounting standards. *Accounting Forum*, 48(2), 307–330. <https://doi.org/10.1080/01559982.2022.2151073>
- Teriyani, Respati, N. W., & Fatimah. (2022). DETERMINAN PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PADA KEMENTERIAN/LEMBAGA. *Global Financial Accounting Journal*, 06(01), 108–120. <https://doi.org/10.37253/gfa.v6i1.6534>
- Wasyiah, F., Hamdani, N. F., & Firmansyah, A. (2023). DAMPAK PENERAPAN PSAP 16 PADA PERJANJIAN KONSESI JASA BADAN PENGATUR JALAN TOL KEMENTERIAN PEKERJAAN UMUM DAN PERUMAHAN RAKYAT. *AKUNTANSIKU*, 2(2), 74–82. <https://doi.org/https://doi.org/10.54957/akuntansiku.v2i2.380>