

# PENGARUH PENERAPAN AKUNTANSI PUBLIK DAN KUALITAS PERATURAN PERUNDANGAN TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN DAN AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH

Oleh

**Bambang Pamungkas**

Dosen Tetap Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Kesatuan Bogor

## ABSTRACT

*This research analyzes the effect of the implementation of public accounting, the quality of legislation on the quality of financial reports and their implications for government performance accountability system level local governments of Yogyakarta provinces privileges . Methods of data analysis using path analysis. The results showed that: 1) Implementation of public sector financial accounting and quality regulations affect the quality of government financial statements either partially or simultaneously. 2) Implementation of public sector financial accounting, quality regulations and the quality of financial reports of government influence on government performance accountability either partially or simultaneously.*

*KeyWords : Public Accounting;*

## PENDAHULUAN

Langkah strategis yang perlu dan harus dikembangkan saat ini adalah mewujudkan suatu iklim pemerintahan yang baik (*good governance*), yang saling berkaitan satu dengan lainnya. Ketiga pilar dimaksud adalah : (1) Transparansi; (2) Partisipasi; dan (3) Akuntabilitas. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP), yang merupakan salah satu upaya Pemerintah untuk meningkatkan pelaksanaan pemerintahan yang lebih berdaya guna, berhasil guna, bersih dan bertanggung jawab.

Kemudian terkait dengan asas-asas peraturan perundang-undangan diperlukan suatu norma dan kaidah bagi suatu peraturan perundang-undangan. Menurut Konijnbelt (Hamid Attamimi, 1990:336-343), suatu

peraturan perundang-undangan setidaknya harus memenuhi asas formal dan material. Termasuk ke dalam asas formal adalah asas yang berkaitan dengan persiapan dan pembentukan peraturan serta yang berkaitan dengan motivasi dan susunan keputusan. Sementara itu yang termasuk dalam asas material adalah asas yang berhubungan dengan isi peraturan perundang-undangan.

Dalam bidang hukum administrasi negara, Konijnbelt mengemukakan bahwa untuk menentukan suatu peraturan perundangan bermutu, maka haruslah diperhatikan dua asas, yaitu asas formal dan asas material. Asas formal terdiri dari : a) asas tujuan yang jelas; b) asas organ/lembaga yang tepat; c) asas perlunya pengaturan; d) asas dapatnya dilaksanakan; dan e) asas konsensus. Selanjutnya asas material berkenaan dengan isi

keputusan. Asas material ini meliputi lima asas yaitu : a) asas tentang terminologi dan sistematika yang benar; b) asas tentang dapat dikenali; c) asas perlakuan yang sama dalam hukum; d) asas kepastian hukum; dan e) asas pelaksanaan hukum sesuai dengan keadaan individual.

Sebagaimana hasil penelitian yang dilakukan oleh Pusat Penelitian dan Pengembangan Pengawasan BPKP dapat diidentifikasi tiga permasalahan yang berkaitan dengan penerapan sistem akuntansi keuangan daerah. Pertama, permasalahan yang muncul berkaitan dengan peraturan perundang-undangan. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 setiap pemerintah daerah diwajibkan untuk menyusun laporan keuangan daerah yang antara lain berbentuk neraca dan laporan aliran kas. Dalam praktiknya terdapat tiga kecenderungan untuk mengimplementasikan peraturan perundangan tersebut yaitu : (a) pemerintah daerah peduli dan berinisiatif untuk membuat laporan berdasarkan sistem akuntansi berbasis *double entry*; (b) pemerintah daerah peduli namun tidak melakukan tindakan konkrit hanya menunggu petunjuk operasional yang melandasi pelaksanaan akuntansi berbasis *double entry* dan; (c) pemerintah daerah tidak peduli dan tidak mengambil tindakan konkrit apapun.

Haque (1997) berkaitan dengan isu pentingnya akuntabilitas mengemukakan bahwa akuntabilitas senantiasa dikaitkan dengan meningkatnya tanggung jawab yang harus diemban oleh pemerintah daerah, yaitu dengan mendorong terciptanya iklim yang dapat merealisasikan akuntabilitasnya. Hal ini dilakukan untuk lebih berakuntabilitas dalam melaksanakan fungsinya. Selanjutnya Haque (1997) mengungkapkan pula beberapa permasalahan di sekitar akuntabilitas, diantaranya adalah problem kuatnya birokrasi dan komponen feodalistik, yang mengakibatkan makin kuatnya mereka melalui keahlian teknis, kewenangan, dan pengendalian yang besar atas informasi dan sumber daya lainnya, yang akhirnya makin besarnya kekuasaan yang berimplikasi kepada lemahnya akuntabilitas birokrasi.

Problematika penerapan akuntabilitas (Aslam Iqbal, 1995) berada dalam kelima kondisi, yaitu : 1) kondisi *low literacy percentage*, yaitu suatu keadaan masyarakat kurang peduli terhadap masalah sosial; 2) rendahnya standar kehidupan (*poor standard of living*); 3) monopoli sumber daya oleh pemerintahan sehingga kesulitan dalam mengelola, memantau dan mengevaluasinya; 4) kondisi suatu pemerintahan yang sangat kuat dalam melakukan kontrol terhadap media masa, ekonomi, dan pemberitaan; 5) warisan penjajahan yang begitu lama akan sangat sulit untuk melakukan penyelenggaraan pemerintahan yang autokratik.

## METODE PENELITIAN

Saat ini di Indonesia peraturan perundang-undangan yang secara eksplisit meminta instansi pemerintah menyusun dan melaporkan akuntabilitas kinerjanya adalah Instruksi Presiden Nomor 7 Tahun 1999. Namun demikian bila ditinjau dari segi substansinya peraturan perundang-undangan lainnya yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 108 Tahun 2000, telah sejiwa dan memiliki kesamaan filosofi dengan Inpres Nomor 7 Tahun 1999. Hal ini antara lain tercermin dari kedua peraturan perundang-undangan yang antara lain mengamanatkan perwujudan akuntabilitas yang berdasarkan tolok ukur renstra dengan cara menunjukkan kinerja.

Obyek penelitian ini adalah kualitas peraturan perundang-undangan, penerapan akuntansi keuangan sektor publik, penerapan pengawasan, kualitas laporan keuangan pemerintah dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Tempat penelitian (unit observasi) adalah unit instansi pemerintah pada Pemerintah Kabupaten dan Pemerintah Kota di Daerah Istimewa Yogyakarta yang sesuai dengan Instruksi Presiden Nomor 7 Tahun 1999 harus membuat laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan hasil penelitian, instansi pemerintah yang berkewajiban untuk menerapkan sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah sejumlah 88 instansi, yang terdiri dari lima Instansi Pemerintah setingkat Kabupaten dan Kota; dan 83 Instansi Pemerintah setingkat eselon II.

Populasi sasaran yang dipilih dalam penelitian adalah tingkat pemerintah kabupaten/kota; dan unit/dinas setingkat eselon II pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta.

Pemilihan populasi di unit-unit tingkat eselon II pada Kabupaten/Kota di Propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta dilakukan dengan pertimbangan bahwa sampai dengan periode Desember 2009, jumlah instansi di lingkungan pemerintah kabupaten/kota yang telah menerapkan dan melaporkan Akuntabilitas Kinerjanya telah mencapai 100 %, demikian pula dalam upaya membangun laporan keuangan, seluruh pemerintah Kabupaten dan Kota di wilayah Propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta telah berupaya menyusunnya, dan tahap awal ini telah menyusun neraca awalnya. Kedua hal ini menunjukkan kondisi berLakip dan berakuntansi keuangan berada di atas rata-rata pemerintah kabupaten dan kota lainnya di seluruh Indonesia. Sehingga jumlah populasinya adalah sebagai berikut :

**Tabel 1**  
Jumlah Populasi

No	Pemerintah Kabupaten	Populasi (Instansi Pemerintah)
1	Kabupaten Bantul	18 IP
2	Kab. Gunung Kidul	17 IP
3	Kabupaten Kulon Progo	17 IP
4	Kabupaten Sleman	16 IP
5	Kota Yogyakarta	20 IP
	Total	88 IP

Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis jalur.

Paul Webley (1997) mengatakan Analisis jalur merupakan pengembangan langsung bentuk regresi berganda dengan tujuan untuk memberikan estimasi tingkat kepentingan (*magnitude*) dan signifikansi (*significance*) hubungan sebab akibat hipotetikal dalam seperangkat variabel.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Pengaruh Penerapan Akuntansi Pulik dan Kualitas Peraturan Perundangan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan dan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

#### Gambaran Unit Observasi

Unit Observasi atas kualitas peraturan perundang-undangan, penerapan akuntansi keuangan sektor publik, kualitas laporan keuangan pemerintah serta akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah unit instansi pemerintah di lingkungan Pemerintah Kabupaten dan Pemerintah Kota di Daerah Istimewa Yogyakarta. Berdasarkan Instruksi Presiden Nomor 7 tahun 1999 tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, maka unit observasi meliputi Unit Organisasi setingkat Kabupaten dan Kota; dan unit organisasi setingkat Eselon II di masing-masing Pemerintah Kabupaten/Kota.

Berdasarkan Instruksi Presiden Nomor 7 Tahun 1999 tersebut, maka Instansi Pemerintah pada Pemerintah Kabupaten dan Pemerintah Kota di Daerah Istimewa Yogyakarta yang berkewajiban untuk menerapkan sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah sejumlah 88 instansi, yang meliputi lima Instansi Pemerintah setingkat Kabupaten dan Kota; dan 83 Instansi pemerintah setingkat eselon II. Keseluruhan instansi pemerintah ( 88 instansi pemerintah) yang berkewajiban menyusun sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah tersebut merupakan populasi, dan yang bertindak sebagai responden adalah para pejabat di lingkungan pemerintah kabupaten dan kota yang mempunyai keterkaitan langsung dengan akuntabilitas kinerja dan keuangan. Penelitian dilakukan terhadap seluruh populasi atau penelitian ini merupakan sensus.

Dari gambaran Tabel 1 , maka tingkat kembalikan secara total atas kuesioner adalah sebesar 91, 62 %. Menurut Sekaran (2003; 237) tingkat kembalikan kuesioner yang dapat dipertanggung jawabkan adalah sebesar 30 % sebagaimana pernyataannya „ *However, the return rate of mail questionnaires are typically low. A 30 % response rate is considered acceptabel*“ . dengan

demikian maka tingkat kembalian kuesioner yang telah diterima dari para responden penelitian ini dapat dipertanggung jawabkan untuk digunakan dalam proses analisis data.

**Tabel 2**  
Hasil Pengembalian Jawaban Kuesioner dari Responden

No	UNIT	JUMLAH UNIT KERJA	Penyebaran kuesioner		
			Kirim	Kembali	% tingkat kembalian
1	<b>Kabupaten Bantul</b>	1	5	4	80
	Unit Setingkat Eselon II :				
	a. Sekretariat Daerah/DPRD	2	4	4	100
	b. Dinas	12	24	24	100
	c. Badan	3	6	6	100
	Sub Total	18	39	38	97,44
2	<b>Kabupaten Gunung Kidul</b>	1	5	4	80
	Unit Setingkat Eselon II :				
	a. Sekretariat Daerah/DPRD	2	4	3	75
	b. Dinas	11	22	22	100
	c. Badan	3	6	6	100
	Sub Total	17	37	35	94,59
3	<b>Kabupaten Kulon Progo</b>	1	5	3	60
	Unit Setingkat Eselon II :				
	a. Sekretariat Daerah/DPRD	2	4	4	100
	b. Dinas	10	20	18	90
	c. Badan	4	8	6	75
	Sub Total	17	37	31	83,78
4	<b>Kabupaten Sleman</b>	1	5	3	60
	Unit Setingkat Eselon II :				
	a. Sekretariat Daerah/Kabupaten	2	4	3	75
	b. Dinas	9	18	18	100
	c. Badan	4	8	8	100
	Sub Total	16	35	32	91,43
5	<b>Kota Yogyakarta</b>	1	5	3	60
	Unit Setingkat Eselon II :				
	a. Sekretariat Daerah/Kabupaten	2	4	3	75
	b. Dinas	13	26	26	100
	c. Badan	4	8	7	87,50
	Sub Total	20	43	39	90,70
	<b>Total penyebaran dan pengembalian</b>	<b>88</b>	<b>191</b>	<b>175</b>	<b>91,62</b>

### Analisis Instrumen Penelitian

Instrumen penelitian yang digunakan dalam penelitian ini dilakukan pengujian baik mengenai validitasnya (*validity*), maupun keterandalannya (*reliability*). Pengujian atas instrumen penelitian yang dipergunakan bertujuan untuk memenuhi syarat-syarat alat ukur yang baik. Instrumen dikatakan baik apabila instrumen penelitian tersebut memenuhi tiga persyaratan utama yaitu : (1) valid atau sahih; (2) reliabel (andal); dan (3) praktis (Cooper dan Schindler, 2001 ; 210). Sebagai kriteria validitas dapat dipakai koefisien korelasi dengan penentuan batas koefisien korelasi dengan penentuan batas koefisien minimal dengan jumlah sampel (Wadsworth, 1990). Untuk batas nilai reliabilitas berdasarkan koefisien alpha Cronbach  $\geq 0,60$  sebagai batas minimal suatu instrumen dinyatakan andal atau tidak (Hair et.al., 1998: 118). Dalam penelitian ini jumlah responden yang digunakan untuk pengujian sebanyak 30 responden.

Dalam pengujian ini dilakukan atas variabel kualitas peraturan perundang-undangan, penerapan akuntansi keuangan sektor publik, kualitas laporan keuangan pemerintah, dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dengan menggunakan program paket statistik SPSS 10.1 for Windows seperti ditunjukkan dalam :

### Analisis Jawaban Responden

**Tabel 3.** Jawaban Responden

Variabel	Sangat Setuju (%)	Setuju (%)	Tanpa Pendapat (%)	Tidak Setuju (%)	Sangat Tidak Setuju (%)
rata2 dari 16 indikator (X1)	9.515	77.628	6.036	6.459	0.354
rata2 dari 12 indikator (X2)	26.126	55.024	3.028	14.201	1.609
rata2 dari 12 indikator (Y)	13.541	69.508	5.016	10.604	1.323
rata2 dari 13 indikator (Z)	16.608	75.436	2.968	4.281	0.698

Berdasarkan jawaban responden di atas menunjukkan bahwa untuk instrumen penelitian : 1) Penerapan akuntansi keuangan sektor publik (X1), 2) kualitas peraturan perundangan (X2), 3) Kualitas laporan keuangan pemerintah (Y), 4) Akuntabilitas Kinerja Instansi pemerintah (Z) menunjukkan bahwa jawaban responden kebanyakan didominasi dengan jawaban setuju berkisar antara 69.51% sampai dengan 77.63% dan jawaban responden yang paling rendah adalah sangat tidak setuju berkisar antara 0.35% samapai dengan 1.61%

### Analisis Jalur

**Tabel 4**  
Uji Analisis Jalur

Variabel	Pengaruh Langsung	Pengaruh tidak langsung Melalui Y	total	sig t	sig F
X1 ke Y	0.589		0.589	0.000	
X2 ke Y	0.214		0.214	0.013	0.000
Y ke Z	0.831		0.831	0.026	
X1 ke Z	0.634	(0.831*0.589)	1.123	0.018	0.000
X2 ke Z	0.718	(0.831*0.214)	0.895	0.000	

### A. Pengaruh Penerapan Akuntansi Keuangan Sektor Publik (X1) Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah (Y)

Pengaruh penerapan akuntansi keuangan sektor publik (X1) terhadap kualitas laporan keuangan (Y), berdasarkan hasil pengujian didapatkan nilai pengaruh langsung sebesar 58.90 %, dengan uji sit yang kurang dari 5%, hal ini menunjukkan bahwa terdapat pengaruh secara positif dan signifikan dari penerapan akuntansi keuangan sektor publik terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah

Nilai pengaruh penerapan akuntansi sektor publik terhadap kualitas laporan keuangan menunjukkan bahwa implementasi akuntansi dalam bentuk penerapan sistem dan teknik akuntansi, penyajian komponen laporan keuangan yang sesuai dengan tujuan laporan keuangan sangat berdampak positif dalam

menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. IFAC (2000) dalam IPSAS 1 paragraf 13, GASB dan (FASB, 1980) melalui Statement of Financial Accounting Concepts No.4 (SFAC 4) mengemukakan bahwa tujuan laporan keuangan adalah untuk menyediakan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja dan aliran keuangan suatu entitas yang bermanfaat bagi berbagai pihak dalam membuat dan mengevaluasi keputusan-keputusan mengenai alokasi sumber daya. Dengan demikian produk sistem akuntansi keuangan memang dirancang untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas.

Komite Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah yang dituangkan dalam draft publikasian kerangka konseptual akuntansi pemerintahan (2003; KK-8, KK-9), menyatakan pula bahwa pelaporan keuangan seharusnya menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial maupun politik. Dengan demikian berdasarkan pendapat yang telah dinyatakan oleh ketiga institusi ini mendukung hasil penelitian yang menyatakan bahwa penerapan akuntansi keuangan akan meningkatkan mutu laporan keuangan.

Hal-hal yang memerlukan perhatian dari hasil jawaban responden berkait dengan penerapan akuntansi keuangan sektor publik adalah: Meskipun terhadap 16 item pertanyaan yang diajukan sebagian besar jawaban menunjukkan jawaban yang setuju, perlu pula diperhatikan bahwa masih terdapat responden yang menyatakan tidak setuju apabila laporan keuangan agar memberikan gambaran mengenai hubungan antara realisasi anggaran dengan kinerja organisasi, bilamana instansi pemerintah melaporkan informasi mengenai cara unit kerja mendanai dan mencukupi kebutuhan kasnya, yang berkaitan dengan komponen laporan keuangan pemerintah, yaitu mereka tidak setuju atas penyajian laporan arus kas.

Kondisi-kondisi ini mengindikasikan bahwa sesungguhnya penerapan akuntansi sektor publik memerlukan upaya yang keras bagi pihak-pihak terkait seperti lembaga pengawas, instansi pemerintah dalam mendukung dan

mengimplementasikan akuntansi keuangan sektor publik.

## **B. Pengaruh Kualitas Peraturan Perundangan (X2) Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah (Y)**

Berdasarkan hasil pengujian menunjukkan bahwa pengaruh langsung dari kualitas peraturan perundangan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah adalah sebesar 0.214, dengan sig t kurang dari 5%, hal ini menunjukkan bahwa terdapat pengaruh kualitas peraturan perundangan terhadap laporan keuangan pemerintah

Hasil ini menunjukkan bahwa pada sektor pemerintah, lingkungan hukum memang berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah. Sebagaimana dinyatakan oleh Perserikatan Bangsa-Bangsa (Sugiyanto et al 1999), dan GASB dalam prinsip akuntansi dana yang pertama (Freeman, 1999) keduanya memberikan syarat pembentukan sistem akuntansi yang seharusnya selalu dikaitkan dengan peraturan perundangan. Demikian pula IFAC dalam standar nomor satunya, terutama dalam paragraf 14 (2000; par 14) yang mengaitkan akuntansi sektor publik dengan masalah peraturan perundangan sebagaimana pernyataannya bahwa pelaporan keuangan menyediakan informasi bagi pengguna untuk mengidentifikasi sejauhmana sumber daya yang diperoleh dan digunakan telah sesuai dengan peraturan perundangan yang terkait dengan anggaran; dan mengindikasikan pula sejauhmanakah sumber daya yang diperoleh dan digunakan telah sesuai dengan peraturan perundangan ataupun persyaratan kontrak, termasuk didalamnya pembatasan keuangan yang telah ditetapkan oleh otoritas legislatif.

Berdasarkan jawaban responden menyatakan atas kualitas peraturan perundang-undangan sebagian besar pertanyaan dijawab setuju, artinya sebagian besar responden menyatakan bahwa kualitas peraturan perundang-undangan memang diperlukan, tetapi temuan penelitian juga menunjukkan adanya jawaban negatif hal ini menunjukkan bahwa

Hal ini mencerminkan bahwasannya instansi pemerintah dalam artian formal belum siap untuk melakukan semacam kontrak sosial

dengan pihak-pihak yang berkaitan dengan pemerintah, seperti Sementara itu Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-undang Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan dapat dikatakan relatif baru, sehingga masih belum optimal untuk dioperasionalkan dan dimengerti oleh penyelenggara negara dan masyarakat agar dapat menjamin adanya kepastian hukum mengenai hak dan kewajiban bagi penyelenggara negara dan masyarakat.

### **C. Pengaruh Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah (Y) Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Z)**

Pengaruh langsung kualitas laporan keuangan pemerintah terhadap akuntabilitas kinerja (Y) terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (Z) adalah sebesar 83.1 % dengan sig t kurang dari 5%, hal ini menunjukkan bahwa kualitas laporan keuangan pemerintah berpengaruh langsung terhadap akuntabilitas kinerja instansi publik. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dikemukakan oleh The AGA Task Force (1994;12); Raum (1992;25); dan pendapat Henley (1990;129) yang dalam kesimpulannya menyatakan bahwa dalam rangka menunjukkan akuntabilitas kinerja, maka antara lain diperlukan akuntabilitas keuangan yang dapat mengukur dan menilai upaya capaian hasil.

Pendapat yang senada dikemukakan IFAC dalam IPSAS 1 (2000; paragraf 13), Komite Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah dalam Draft Publikasian Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah (2003; KK-7), Carnegie, Yuri Ijiri, sebagaimana dikutip oleh Hendriksen dan, Breda, (Wibowo, 2000), dan Freeman (1999), yang intinya menyatakan bahwa tujuan suatu laporan keuangan sektor publik adalah untuk memberikan informasi yang bermanfaat dalam pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas suatu entitas dalam mengelola sumber daya yang diamanahkan telah diperkuat dengan hasil penelitian ini.

Suatu laporan keuangan akan berkualitas bilamana, laporan keuangan tersebut dapat diaudit dan hasil auditnya menunjukkan kesesuaian dengan standar akuntansi keuangan yang berlaku umum. Kualitas laporan

keuangan yang dapat dan telah diaudit akan dapat meningkatkan kredibilitas akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Selanjutnya terhadap hasil penelitian kualitas laporan keuangan pemerintah dapat diberikan beberapa catatan kritis sebagai berikut : 1) responden memberikan jawaban tidak setuju atas bahwa laporan keuangan pemerintah akan bermanfaat bilamana dapat diuji dan apabila pengujian dilakukan lebih dari satu kali oleh pihak yang berbeda hasilnya harus menunjukkan simpulan yang sama. Jawaban responden ini dapat diinterpretasikan bahwa sebagian responden menganggap tidak diujinya laporan keuangan mereka merupakan sesuatu yang tidak penting. Kondisi ini dapat saja disebabkan bahwa selama ini dengan sistem akuntansi single entry, dan basis kas, menyebabkan mereka tidak terlalu mementingkan kontrol hubungan antar perkiraan akuntansi, dan pencatatannya hanya terbatas dikaitkan dengan uang kas yang keluar atau masuk ke kas daerah. Selain kondisi yang berkaitan dengan masalah akuntansi, laporan keuangan yang disajikan oleh instansi pemerintah pada dasarnya merupakan kumpulan dari laporan kegiatan proyek ataupun laporan kegiatan rutin, sehingga pemeriksaan yang selama ini dilakukan adalah lebih banyak kepada pemeriksaan ketaatan dan bersifat parsial.

Demikian pula Dewan Perwakilan Rakyat Daerah dalam melakukan pengujian terhadap pelaksanaan APBD dapat dikatakan tidak cukup memadai. 2) responden memberikan jawaban tidak setuju bilamana laporan keuangan pemerintah disajikan untuk kebutuhan umum pemakai. Sementara itu berdasarkan suatu riset yang dilakukan oleh Debrin (Rowan; 2000, 135) atau Komite Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah (2003; KK-6) setidaknya memberikan indikasi adanya 10 kelompok pengguna laporan keuangan yaitu :1) tax payers (pembayar pajak); 2) grantors (penyandang dana); 3) investors (investor); 4) fee-paying service recipients (pengguna jasa); 5) employees (pegawai); 6) vendors (pemasok); 7) legislative bodies (dewan perwakilan); 8) management (manajemen); 9) voters (para pemilih); dan 10) oversight bodies (badan pengawas). Jawaban responden atas pertanyaan yang berkaitan.

Dengan demikian masih diperlukan upaya yang keras untuk memberikan pemahaman kepada instansi .

Dikaitkan dengan akuntabilitas, maka seharusnya dilindungi instansi pemerintah saat ini perlu ditetapkan entitas akuntansi yang menjadi pusat-pusat pertanggungjawaban keuangan pemerintah. Entitas pelaporan keuangan diperlukan agar setiap pusat pertanggungjawaban harus bertanggung jawab atas pelaksanaan tugasnya. Dalam akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, Instruksi Presiden Nomor 7 Tahun 1999 telah menetapkan bahwa mulai Eselon II di lingkungan pemerintah secara berjenjang ke atas harus menerapkan sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Jawaban ini sekali lagi menunjukkan bahwa praktik-praktik penerapan akuntansi keuangan yang sesuai dengan standar akuntansi keuangan, masih memerlukan kerja keras tidak saja bagi instansi pemerintah, namun juga bagi lembaga terkait lainnya seperti Komite Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah, lembaga pengawas.

#### **D. Pengaruh Penerapan Akuntansi Keuangan Sektor Publik (X1) Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Z)**

Total pengaruh langsung akuntansi keuangan sektor publik (X<sub>1</sub>) terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (Z) tercermin melalui kualitas laporan keuangan pemerintah (Y) sebesar 45,4% dengan sig t kurang dari 5%. Hal ini sesuai dengan pendapat yang dikemukakan oleh FASB (1980), IFAC (2000); Debrin (Rowan 2000, 133).

Penerapan akuntansi sektor publik, memberikan sumbangan bagi peningkatan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dalam hal penyajian informasi pertanggungjawaban mengenai tujuan, fungsi dan obyek pengeluaran.

Jawaban responden yang tidak setuju bahwa akuntabilitas keuangan merupakan bentuk pertanggung-jawaban kinerja keuangan, sehingga menurut pendapat beberapa ahli seperti Carpenter (1990); Ranson dan Stewart (1994); Herbert Leo (1987) yang menyatakan bahwa dalam sektor publik , laporan

pertanggungjawaban keuangan haruslah diperluas dengan laporan kinerja non keuangan merupakan sesuatu yang benar adanya.

#### **E. Pengaruh Kualitas Peraturan Perundangan Akuntabilitas Pemerintah (X2) Terhadap Kinerja Instansi**

Total Pengaruh langsung penerapan pengawasan (X<sub>2</sub>) terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (Y) adalah sebesar 63.4% dan dengan sig t kurang dari 5%. Hal ini menunjukkan bahwa terdapat pengaruh kualitas peraturan perundangan terhadap akuntabilitas kinerja

Berdasarkan Ronell B. Raum (1992, 25), dan IFAC dalam standar nomor satunya, terutama dalam paragraf 14 (2000; par 14), telah menyatakan adanya pengaruh antara peraturan perundang-undangan dengan akuntabilitas.

Jawaban responden atas kualitas peraturan perundang-undangan sebagian besar responden menjawab setuju, artinya sebagian besar responden meyakini bahwa kualitas peraturan perundang-undangan memang diperlukan. Tetapi penemuan penelitian juga menunjukkan ada responden yang menjawab negatif, hal ini menunjukkan bahwa : 1), implementasi Sistem AKIP dan penyampaian Lakip umumnya baru pada tahap pemenuhan kewajiban formal, 2) sesungguhnya praktik-praktik akuntabilitas kinerja barulah pada tahapan pertanggungjawaban secara hirarkis, karena akuntabilitas kinerja dari Bupati/Walikota kepada DPRD, maka sesungguhnya belumlah sebagaimana diharapkan, 3) Renstra juga belum dimanfaatkan secara optimal sebagai dasar penyusunan rencana kinerja tahunan, penganggaran dan pengendalian pelaksanaannya untuk memacu pencapaian sasaran-sasaran strategis (*output* dan *outcome*) yang berorientasi pada peningkatan kualitas pelayanan publik dan kesejahteraan rakyat.

## **KESIMPULAN**

Hasil penelitian menunjukkan bahwa :

- 1) Penerapan akuntansi keuangan sektor publik dan kualitas peraturan perundangan

berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah baik secara parsial maupun simultan.

- 2) Penerapan akuntansi keuangan sektor publik, kualitas peraturan perundangan dan kualitas laporan keuangan pemerintah berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah baik secara parsial maupun simultan.

### Implikasi Hasil Penelitian

Implikasi hasil penelitian ini adalah :

- 1) Penelitian pada pemerintah Kabupaten dan Kota di Daerah Istimewa Yogyakarta, dapat dijadikan sebagai salah satu "bench mark" dalam menghasilkan pola penegakan akuntabilitas kinerja yang baik bagi instansi pemerintah pada tingkat Provinsi maupun Kabupaten/Kota lainnya. Pola tersebut ditunjukkan oleh dukungan kualitas laporan keuangan pemerintah sebagai faktor yang relatif dominan dalam menegakkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, karena akuntabilitas kinerja yang baik relatif sulit untuk ditegakkan tanpa dukungan dari kualitas laporan keuangan pemerintah, penerapan akuntansi publik dan kualitas peraturan perundangan yang menjamin adanya kepastian hukum
- 2) Pilihan penerapan basis akuntansi pada sektor publik yaitu basis kas dan basis akrual tidak dapat secara serta merta diberlakukan pada instansi pemerintah; suatu alternatif basis yaitu *modified accrual basis*, dapat saja diberlakukan pada kondisi transisi penerapan basis akuntansi. Dengan demikian penerapan *modified accrual basis* dapat dijadikan sebagai salah satu alternatif pengambilan keputusan bagi penetapan standar akuntansi keuangan sektor publik.
- 3) Penegakan kepemerintahan yang baik (*good governance*) melalui sistem akuntabilitas kinerja merupakan salah satu implementasi strategi, oleh karena itu, penerapan prinsip kepemerintahan yang baik sebaiknya selalu menyertai perumusan visi, misi, tujuan, sasaran, kebijakan dan strategi instansi pemerintah.
- 4) Guna memberikan panduan bagi instansi pemerintah dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangannya, sesuai

dengan peraturan perundang-undangan maka disarankan kepada pihak-pihak yang terkait dengan proses penyusunan dan penetapan standar akuntansi pemerintah seperti Komite Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah dan Badan Pemeriksa Keuangan untuk mempercepat proses penetapan draft Standar Akuntansi Keuangan Pemerintah menjadi Standar Akuntansi Pemerintah.

- 5) Meningkatkan pemahaman dan komitmen setiap pimpinan instansi serta unit kerja dalam menerapkan Sistem AKIP dan menyusun Lakip berdasarkan kebijakan dan pedoman yang telah ditetapkan pemerintah dengan cara mengintegrasikannya pemahaman SAKIP pada setiap jenjang pendidikan struktural maupun teknis di lingkungan instansi pemerintah, sebagai salah satu sarana pembaharuan sistem manajemen pemerintahan, pembangunan dan pelayanan publik, secara berkelanjutan.

### DAFTAR PUSTAKA

- Allan R. Drebin, James L.Chan, and Lorna C. Ferguson ,*National Council on Governmental Accounting, Decisions and Information Needs of Governmental Accounting Information Users, a Research Study*, Volume I, 1981.
- American Accounting Association (AAA), *Behavioral Research in Accounting*, Volume 9, 1997, Publishing By Accounting, Behaviour & Organization of AAA
- Anatoli L Boumistrov and Frode Mellemvick, *Rusian Local Governmental Reforms : autonomy for accounting development*, The European Accounting Review 1999
- Bruce Anderson and Lynne Dovey, *Whither Accountability*, Working Paper No.18 , *State Services Commission., New Zealand*, September 2003, 5
- Dennis J. Duquette, CPA; and Alexis M . Stowe, CPA; *Enter The Era of Performance Measurement Reporting*, The Government Accountants Journal, Summer 1992.
- Edy Sujana, *User's of public Sector Financial Report Perception of Financial Accountability Reporting of local government*, Jurnal

- akuntansi dan Keuangan Sektorm Publik, Vol 03, No.01, Agustus 2002
- Freeman Robert J, Shoulders. Craig D, 1999, *Governmental and Non Profit Accounting, Theory and Practice*, Prentice-Hall, New Jersey 07458
- HM Treasury, Cabinet Office, National Audit Office, Audit Commission, , 2001, *CHOOSING THE RIGHT FABRICS, A framework for performance information*, London.
- Hendriksen Eldon S., Michael F.Van Breda, 2000, *Teori Akuntansi*, Alih bahasa Herman Wibowo, Edisi kelima, Interaksara, P.O.Box 238, Batam Centre, 29432
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), 2002, *Draft Publikasian Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah*.
- \_\_\_\_\_, 2004, *Standar Akuntansi Keuangan*, Salemba Empat, Jakarta
- International Federation of Accountant, 2001, *IPSAS 1*, New York.
- Irvine Lapsley and June Pallot, *Accounting, management and organizational change : A comparative study of local government*, Management Accounting Research, (2000)
- Iwan Triyuwono dan Roekhuudin, *Konsistensi Praktik sistem pengendalian intern dan Akuntabilitas pada Lazis (Studi Kasus di Lazis X Jakarta)*, Jurnal Riset Akuntansi Indonesia, Vol 3, No.2, Juli 2000.
- James Fountain; Wilson Campbell; Terry Patton; Paul Epstein; Mandi Cohn, *SPECIAL REPORT : Reporting Performance Information, Suggested Criteria for Effective Communication*, GASB, Agustus 2003, hal 27
- Jonathan D. Breul,MPA, *The Government performance Result Act 10 years later*, The Journal of government Financial Management, Spring, 2003.
- John W. Dickhaut and Kevin A. McCabe, *The Behavioral Foundations of Stewardship Accounting and a Proposed Program of Research : What is Accountability*, Behavioral Research in Accounting, Volume 9, 1997.
- Komite Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah, *Draft Publikasian Standar Akuntansi Pemerintahan*, Desember 2003.
- Laughin , *A model of financial accountability and the Church of England*, Jurnal Riset Akuntansi Indonesia, Vol 1, No.1, Januari, 1998.
- Louise Kloot and John Martin, *Strategic performance management : A balanced approach to performance management issues in local government*, Management Accounting Research, (2000).
- Hendriksen Eldon S., Michael F.Van Breda, 2000, *Teori Akuntansi*, Alih bahasa Herman Wibowo, Edisi kelima, Interaksara, P.O.Box 238, Batam Centre, 29432
- Mardiasmo, 2002, *Akuntansi Sektor Publik*, Ed 1, cet 1 , Andi, Yogyakarta
- \_\_\_\_\_; 2002, *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah* ,Ed 1, cet 1 , Andi, Yogyakarta.
- Michael H Granof, 1998; *Government and Not-for-Profit Accounting Concepts and Practices*, 2<sup>nd</sup> edition John Wiley & Sons, Inc, University of Texas, Austin
- Michael E. Bradbury, *Government ownership and financial performance in a competitive environment : Evidence from the corporatization of the New Zealand Government Computing Services* ,Asia Pacific Journal of Management, Vol.16., (1999), 157-172.
- M. Klasny and James M. Williams Edward, *Tracking Current Governmental Standards* Journal of Accountancy, July 1982, .
- Porter Brenda, Jon Simon, David Hatherly, 2003, *Principles Of External Auditing*, 2<sup>nd</sup> edition, John Wiley & Sons, LTD, England
- Robert W. Ingram and Ronald M. Copeland, *The Effect of Local Government Accounting Practices on Accounting Numbers and Creditor Decisions*, An Accounting Association, AmericStudies in Accounting Research # 27, 1986.
- Sondang P. Siagian , 1992, *Fungsi-Fungsi Manajerial*, Cetakan kedua, Bumi Aksara Jakarta.