

PENGARUH PENERAPAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK DAN PENGAWASAN TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN DAN IMPLIKASINYA TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH

Oleh

*** Bambang Pamungkas**

* Dosen Tetap Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Kesatuan Bogor

ABSTRACT

This study analyzes the effect of implementation of public sector financial accounting and application of control on the quality of government financial reporting and performance accountability of government agencies, conducted by the census of 88 government agencies in the Government District and Municipal Government in Yogyakarta Special Region. Methods of data analysis using path analysis. The results showed 1) Implementation of public sector financial accounting and application of supervision affect the quality of financial statements 2) Implementation of public sector financial accounting and control over the quality of financial statement on government performance accountability

PENDAHULUAN

Era kesejagatan telah berjalan dan bergulir dimuka kita, upaya untuk berpartisipasi dalam mewujudkan pemerintahan yang baik menjadi hal yang penting. Sebagai bagian dari pergaulan masyarakat internasional, masyarakat Indonesia harus senantiasa tanggap terhadap perubahan yang demikian cepatnya dan sekaligus harus mampu melebur dalam berbagai aktivitasnya. Oleh sebab itu, langkah-langkah strategis perlu segera diupayakan untuk diwujudkan, dan dilanjutkan dengan tindakan-tindakan operasional guna merealisasikannya. Salah satu langkah strategis yang perlu dan harus dikembangkan saat ini adalah mewujudkan suatu iklim pemerintahan yang baik (*good governance*). Pemerintahan yang baik ditandai dengan tiga pilar elemen dasar yang saling berkaitan satu dengan lainnya. Ketiga pilar dimaksud adalah : (1) Transparansi ; (2) Partisipasi; dan (3) Akuntabilitas.

Dalam kaitannya dengan pelaksanaan otonomi daerah upaya-upaya untuk mewujudkan *good governance* telah mulai digulirkan dengan membangun instrumen peraturan perundangan. Instrumen peraturan perundangan ini barulah merupakan langkah awal. Kesungguhan dan ketulusan untuk melaksanakannya tentulah merupakan hal lain yang penting pula untuk diupayakan. Beberapa peraturan perundangan yang berkenaan dengan penyelenggaraan otonomi daerah dan berkaitan dengan pengelolaan keuangan daerah antara lain adalah sebagaimana berikut :

- 1) Undang-undang (UU) Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah.
- 2) Undang-undang Nomor 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah.
- 3) Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 104 Tahun 2000 tentang Dana Perimbangan
- 4) Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah.

5) Peraturan Pemerintah Nomor 108 Tahun 2000 tentang Tata Cara Pertanggungjawaban Kepala Daerah

Saat ini telah pula diundangkan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, serta Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pengawasan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara yang memayungi pengelolaan keuangan negara maupun keuangan daerah.

Sebagaimana telah kita ketahui bersama dalam bidang administrasi pemerintahan, telah dihasilkan pula peraturan perundangan, berupa Instruksi Presiden Nomor 7 Tahun 1999 tanggal 15 Juni 1999 tentang 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.

Berdasarkan data yang ada, saat ini perkembangan akuntabilitas di Indonesia dan sistem akuntansi keuangan daerah belumlah sebagaimana diharapkan. Permasalahan yang ada disekitar akuntabilitas dan sistem akuntansi keuangan daerah, tidak saja dalam tataran peraturan perundangan yang mengaturnya, namun juga dari mekanisme, metode dan informasi yang perlu diungkapkan dalam laporan akuntabilitas. Berdasarkan Laporan Hasil Evaluasi Nasional terhadap Laporan Akuntabilitas Kinerja Pemerintah (Lakip) tahun 2001 dan tahun 2002 yang dilakukan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), didapati bahwa tingkat kepatuhan instansi dalam mengimplementasikan Lakip sampai dengan akhir periode Desember 2002 masih rendah yaitu baru sejumlah 30,60%.

METODE PENELITIAN

Penelitian yang dilakukan merupakan tipe penelitian kausalitas, karena dalam penelitian ini berusaha untuk mencari jawaban mengenai hubungan antar variabel yang dipilih. Berdasarkan pendapat Schindler (2001: 151), dalam penelitian kausal sering terjadi hubungan korelasional antar variabel,

oleh karena itu penelitian yang digunakan adalah penelitian *causal relationship*.

Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan metode observasi, dan penyebaran kuesioner penelitian yang menggunakan skala Likert, kepada para pejabat di lingkungan Pemerintah Kabupaten dan Kota yang berada di Daerah Istimewa Yogyakarta.

Penelitian dilakukan dengan metode survey. Berdasarkan jumlah populasi sasaran yang ada yaitu 88 instansi setingkat eselon II, dan tingkat Pemerintah Kabupaten/Kota, maka anggota populasi terdiri dari para pejabat dan staf yang terkait dengan akuntansi dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Pejabat sebagai responden yang diidentifikasi terkait langsung dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah 191 pejabat yang terdiri dari 25 orang, yang meliputi Bupati/Walikota, wakilnya, beserta staf yang terkait dengan penanganan masalah peraturan perundangan, keuangan dan pengawasan, dan sejumlah 166 orang pejabat lainnya merupakan para Sekretaris Daerah, Sekretaris DPRD, Kepala Dinas, Kepala Badan dan pejabat eselon III dan IV dibawahannya, yang berkaitan langsung dengan keuangan. Oleh karena itu sumber data, merupakan jawaban dari responden yang telah dikirim kuesioner.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pengaruh Penerapan Akuntansi Sektor Publik dan Pengawasan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan dan Implikasinya Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Pengujian Data

Mengingat pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan kuesioner, maka jawaban dari para responden merupakan hal yang sangat penting dalam penelitian. Keabsahan suatu hasil penelitian sosial sangat ditentukan oleh alat ukur yang digunakan. Apabila alat ukur yang digunakan tidak valid, maka hasil penelitian yang diperoleh tidak akan menggambarkan

keadaan yang sesungguhnya. “Untuk mengatasi hal tersebut diperlukan dua pengujian yaitu uji validitas (*test of validity*) dan uji keandalan (*test of reliability*), untuk menguji kesungguhan jawaban dari responden.

Uji Validitas

Uji validitas dalam penelitian ini akan dilakukan dengan mengkorelasikan masing-masing pernyataan dengan jumlah skor untuk masing-masing variabel. Penghitungan korelasi antar masing-masing pernyataan dengan skore total dilakukan dengan menggunakan rumus teknik korelasi “*product moment*”, (Sugiyono; 2003; 275). Secara statistik angka korelasi yang diperoleh harus dibandingkan dengan angka kritis Tabel korelasi nilai r. bila r hitung > r Tabel berarti data tersebut signifikan (valid) dan layak digunakan dalam pengujian hipotesis penelitian. Sebaliknya, bila r hitung < r Tabel berarti data tersebut tidak signifikan (tidak valid) dan tidak diikutsertakan dalam pengujian hipotesis penelitian. Setelah ditentukan bahwa pertanyaan-pertanyaan yang digunakan adalah valid , kemudian mengadakan uji reliabilitas.

Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas atau keandalan digunakan dalam mengukur keandalan alat ukur dengan cara memberikan skor yang relatif sama pada seorang responden, walaupun responden mengerjakan dalam waktu yang berbeda. Dalam penelitian ini, pendekatan yang digunakan untuk menentukan tingkat keandalan kuesioner adalah komparasi internal dalam bentuk belah dua (ganjil-genap). Skor item yang diperoleh dikelompokkan dalam dua bagian yaitu skor kelompok yang bernomor genap dan skor kelompok yang bernomor ganjil. Koefisien korelasi antara dua kelompok tersebut menunjukkan keandalan internal alat ukur yang digunakan. Proses perhitungannya dilakukan dengan bantuan Program SPSS versi 10.5 atau dengan menggunakan Excel 2000. koefisien korelasi yang diperoleh , dijadikan dasar untuk menghitung ukuran keandalan dengan menggunakan formula M Nazir (1998) sebagai berikut :

$$R = \frac{2p}{1+p}$$

r : koefisien keandalan item
 p: korelasi antar skor setiap belahan item

Nilai r hitung akan dikonsultasikan pada nilai-nilai r Tabel dengan alpha 5 % (0,05). Apabila r hitung lebih besar dari r Tabel, maka kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini memiliki keandalan sebagai alat ukur.

Setelah data yang didapat dianggap memadai baik dari segi validitas maupun reliabilitasnya, maka langkah selanjutnya adalah mengolah dan menganalisis data.

Analisis Validitas dan Reliabilitas Instrumen Penelitian tentang Penerapan Akuntansi Keuangan Sektor Publik

Sebagaimana disajikan pada Tabel 1, terdapat 16 item pertanyaan tentang kualitas peraturan perundang-undangan. Dari keenambelas indikator tersebut terdapat indikator pertanyaan yang lemah dan marginal nilai koefisien korelasinya yaitu item pertanyaan nomor 3, 7,dan 10, dibawah batas korelasi yang ditentukan yaitu 1.701. Sedangkan indikator pertanyaan lainnya memenuhi batas korelasi yang ditentukan.

Sementara itu nilai α Cronbach atas keseluruhan item pertanyaan adalah 0.6472 yang berarti lebih besar dari kriteria minimal yang ditentukan yaitu 0.60. Untuk ke tiga item pertanyaan tersebut (3,7 dan 8) dilakukan perbaikan redaksional sehingga tetap dapat digunakan dalam pelaksanaan penelitian. Oleh karena itu secara keseluruhan instrumen penelitian untuk variabel kualitas peraturan perundang-undangan dapat dinyatakan valid dan reliabel.

Tabel 1
 Hasil Perhitungan Validitas dan Reliabilitas Variabel Penerapan Akuntansi Keuangan Sektor Publik (X₁)

No	Item	r	Korelasi (t)	Batas Korelasi (t tabel)	Keterangan
1	X ₁	0.473	2.844	1.701	Signifikan
2	X ₂	0.461	2.749	1.701	Signifikan
3	X ₃	0.148	0.792	1.701	Tak Signifikan
4	X ₄	0.483	2.920	1.701	Signifikan
5	X ₅	0.414	2.408	1.701	Signifikan
6	X ₆	0.389	2.232	1.701	Signifikan

Bambang Pamungkas, Pengaruh Penerapan Akuntansi Sektor Publik dan Pengawasan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan dan Implikasinya Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

7	X ₇	0.218	1.184	1.701	Tak Signifikan
8	X ₈	0.447	2.643	1.701	Signifikan
9	X ₉	0.402	2.324	1.701	Signifikan
10	X ₁₀	0.214	1.161	1.701	Tak Signifikan
11	X ₁₁	0.547	3.460	1.701	Signifikan
12	X ₁₂	0.522	3.240	1.701	Signifikan
13	X ₁₃	0.391	2.250	1.701	Signifikan
14	X ₁₄	0.364	2.071	1.701	Signifikan
15	X ₁₅	0.556	3.540	1.701	Signifikan
16	X ₁₆	0.512	3.153	1.701	Signifikan
		Alpha (α) = 0.6472			

Analisis Validitas dan Reliabilitas Instrumen Penelitian tentang Penerapan Pengawasan.

Pada Tabel 2 terdapat 13 item pertanyaan tentang penerapan pengawasan Berdasarkan perhitungan statistik yang dilakukan, seluruh item pertanyaan yang diajukan menunjukkan tingkat validitas karena seluruh item pertanyaan nilai korelasinya lebih besar dari batas korelasi yang ditentukan yaitu t tabel = 1.701. Sementara itu nilai α Cronbach atas keseluruhan item pertanyaan adalah 0.8016 yang berarti lebih besar dari kriteria minimal yang ditentukan, yaitu 0.6000. Dengan demikian secara keseluruhan instrumen penelitian untuk variabel penerapan pengawasan dapat dinyatakan valid dan reliabel.

Tabel 2

Hasil Perhitungan Validitas dan Reliabilitas Variabel Penerapan Pengawasan (X₂).

N o	Item	R	Korelasi (t)	Batas Korelasi (t tabel)	Keterangan
1	X ₁	0.641	4.424	1.701	Signifikan
2	X ₂	0.670	4.771	1.701	Signifikan
3	X ₃	0.588	3.849	1.701	Signifikan
4	X ₄	0.750	6.004	1.701	Signifikan
5	X ₅	0.562	3.600	1.701	Signifikan
6	X ₆	0.567	3.642	1.701	Signifikan
7	X ₇	0.561	3.590	1.701	Signifikan
8	X ₈	0.595	3.914	1.701	Signifikan
9	X ₉	0.499	3.050	1.701	Signifikan
10	X ₁₀	0.338	1.900	1.701	Signifikan
11	X ₁₁	0.732	5.684	1.701	Signifikan
12	X ₁₂	0.323	1.807	1.701	Signifikan

2					
1	X ₁₃			1.701	
3		0.753	6.053		Signifikan
Alpha (α) = 0.8016					

Analisis Validitas dan Reliabilitas Instrumen Penelitian tentang Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah.

Pada Tabel 3 terdapat 12 item pertanyaan tentang penerapan akuntansi keuangan sektor publik. Dari duabelas indikator tersebut terdapat indikator pertanyaan yang lemah dan marginal nilai koefisien korelasinya yaitu item pertanyaan nomor 1, 2, 3, 7, dan 8. Sedangkan indikator pertanyaan lainnya memenuhi batas korelasi yang ditentukan yaitu 1.701. sementara itu nilai α Cronbach atas keseluruhan item pertanyaan adalah 0.7628 yang berarti lebih besar dari kriteria minimal yang ditentukan yaitu 0.60. Untuk ke lima item pertanyaan tersebut dilakukan perbaikan redaksional sehingga tetap dapat digunakan dalam pelaksanaan penelitian. Sehingga secara keseluruhan instrumen penelitian untuk variabel kualitas peraturan perundang-undangan dapat dinyatakan valid dan reliabel.

Tabel 3

Hasil Perhitungan Validitas dan Reliabilitas Variabel Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah

N o	Item	r	Korelasi (t)	Batas Korelasi (t tabel)	Keterangan
1	Y ₁	0.272	1.494	1.701	Tidak Signifikan
2	Y ₂	0.263	1.441	1.701	Tidak Signifikan
3	Y ₃	0.291	1.607	1.701	Tidak Signifikan
4	Y ₄	0.524	3.259	1.701	Signifikan
5	Y ₅	0.138	0.739	1.701	Signifikan
6	Y ₆	0.418	2.435	1.701	Signifikan
7	Y ₇	0.255	1.394	1.701	Tidak Signifikan
8	Y ₈	0.267	1.467	1.701	Tidak Signifikan
9	Y ₉	0.367	2.086	1.701	Signifikan
10	Y ₁₀	0.443	2.617	1.701	Signifikan
11	Y ₁₁	0.407	2.361	1.701	Signifikan
12	Y ₁₂	0.642	4.433	1.701	Signifikan
		Alpha (α) = 0.7628			

Analisis Validitas dan Reliabilitas Instrumen Penelitian tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Pada Tabel 4 terdapat 13 item pertanyaan tentang akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan perhitungan statistik yang dilakukan, seluruh item pertanyaan yang diajukan menunjukkan tingkat validitas, karena seluruh item pertanyaan nilai korelasinya lebih besar dari batas korelasi yang ditentukan yaitu $t_{tabel} = 1.701$.

Sementara itu nilai α Cronbach atas keseluruhan item pertanyaan adalah 0.8953 yang berarti lebih besar dari kriteria minimal yang ditentukan, yaitu 0.60. Dengan demikian secara keseluruhan instrumen penelitian untuk variabel penerapan pengawasan dapat dinyatakan valid dan reliabel.

Tabel 4
Hasil Perhitungan Validitas dan Reliabilitas Variabel Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

No	Item	R	Korelasi (t)	Batas Korelasi (t_{tabel})	Keterangan
1	Z ₁	0.348	1.963	1.701	Signifikan
2	Z ₂	0.584	3.806	1.701	Signifikan
3	Z ₃	0.818	7.538	1.701	Signifikan
4	Z ₄	0.508	3.123	1.701	Signifikan
5	Z ₅	0.462	2.754	1.701	Signifikan
6	Z ₆	0.758	6.155	1.701	Signifikan
7	Z ₇	0.592	3.884	1.701	Signifikan
8	Z ₈	0.787	6.751	1.701	Signifikan
9	Z ₉	0.848	8.478	1.701	Signifikan
10	Z ₁₀	0.867	9.200	1.701	Signifikan
11	Z ₁₁	0.867	9.201	1.701	Signifikan
12	Z ₁₂	0.822	7.650	1.701	Signifikan
13	Z ₁₃	0.582	3.788	1.701	Signifikan
Alpha (α)				0.8953	

A. Analisis Jawaban Responden

Tabel 5
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 13 indikator (X2)	19.405	70.105	3.145	6.641	0.698
rata2 dari 12 indikator	13.541	69.508	5.016	10.604	1.323

(Y)					
rata2 dari 13 indikator (Z)	16.608	75.436	2.968	4.281	0.698

Berdasarkan jawaban responden yang tersaji pada tabel 5 di atas menunjukkan bahwa untuk instrumen penelitian : 1) Penerapan akuntansi keuangan sektor publik (X1), 2) Penerapan pengawasan (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% sampai dengan 1.32%

B . ANALISIS JALUR

Tabel 6
Uji Analisis Jalur

Variabel	Pengaruh Langsung	Pengaruh tidak langsung Melalui Y	total	sig t	sig F
X2 ke Y	0.175		0.175	0.044	0.000
Y ke Z	0.573		0.573	0.001	
X1 ke Z	0.068	(0.579)	0.399	0.045	0.000
X2 ke Z	0.718	(0.175)	0.818	0.001	

Berdasarkan tabel 6 uji analisis jalur di atas, dapat diidentifikasi sebagai berikut :

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 57.90 %, dengan uji *t* yang kurang dari 5%, hal ini menunjukkan bahwa terdapat pengaruh secara positif dan signifikan dari penerapan akuntansi keuangan sektor publik terhadap kalitas 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 berkaitan 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 Penerapan Pengawasan (X₂) Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah (Y)

Pengaruh langsung pengawasan (X₂) terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah berdasarkan hasil uji statistik adalah sebesar 0,175 %, dengan *t* kurang dari 5% hal ini menunjukkan bahwa penerapan pengawasan berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap laporan keuangan pemerintah.

Dimensi pengawasan yang berkait dengan kualitas laporan keuangan pemerintah, meliputi : (1) standar hasil yang diinginkan; (2) laporan; (3) audit; dan (4) anggaran didominasi dengan jawaban positif, hal ini mengindikasikan bahwa laporan keuangan yang tidak disajikan sesuai dengan standar akuntansi keuangan akan tidak bermanfaat dan pengawasan keuangan yang menyandarkan kepada penerapan standar akuntansi keuangan akan dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan sebagaimana telah dikemukakan oleh Boynton (2001;7) dan Granof (2001).

Laporan keuangan akan menunjukkan nilai akuntabilitas bilamana syaratnya adalah dapat diverifikasi atau dapat diaudit. PBB (Sugiyanto; 1995, 6-8), melalui persyaratan penyusunan sistem akuntansi pemerintah menyatakan bahwa sistem akuntansi harus diselenggarakan dengan cara yang memungkinkan pemeriksaan oleh aparat pengawas eksternal, dan menyediakan informasi yang dibutuhkan untuk pemeriksaan. Hal yang sama dikemukakan pula oleh FASB dalam SFAC Nomor 2 yang mendefinisikan kualitas laporan keuangan, salah satu karakteristiknya adalah dapat

diandalkan (*reliability*), dapat diverifikasi, netral dan mengandung kejujuran.

Sementara itu hal-hal yang perlu mendapatkan perhatian, adalah berkaitan dengan jawaban responden atas pertanyaan audit keuangan untuk memastikan bahwa laporan keuangan instansi pemerintah telah disajikan sesuai dengan standar akuntansi keuangan. Jawaban responden dapat menimbulkan dua dugaan baru, yaitu pertama bahwa responden sesungguhnya belum memahami jenis audit keuangan dan kedua responden belum mengetahui dan memahami kriteria yang seharusnya digunakan dalam audit keuangan yaitu standar akuntansi keuangan pemerintah.

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 57.3 % dengan $\text{sig} < 0.05$, 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 (X) Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y).

Pengaruh akuntansi keuangan sektor publik (X) terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (Z) tercermin melalui kualitas laporan keuangan pemerintah (Y) sebesar 39.9% dengan sig t kutang 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 Penerapan Pengawasan (X2) Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Z)

Pengaruh langsung penerapan pengawasan (X2) terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (Y) adalah sebesar 81.80% dan dengan sig t kurang dari 5%. Pengaruh X3 terhadap Y memberikan interpretasi dan catatan sebagai berikut:

- 1) Tujuan dan sasaran yang merupakan elemen perencanaan strategis merupakan bagian yang sangat penting dalam akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Praktik-praktik sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, pada dasarnya memang harus diawali dengan penyusunan renstra. Renstra merupakan tolok ukur bagi penilaian kinerja suatu instansi pemerintah.
- 2) Renstra sebagai dokumen perencanaan yang berdimensi waktu lebih dari satu tahun harus dimanfaatkan secara optimal sebagai dasar penyusunan rencana kinerja tahunan, penganggaran dan pengendalian pelaksanaannya untuk memacu pencapaian sasaran-sasaran strategis yang tercermin dalam indikator kinerja tujuan dan sasaran.
- 3) Sebagian besar responden setuju bahwa indikator kinerja kegiatan yang meliputi input sampai dengan impact dapat dijadikan sebagai standar hasil yang diinginkan.
- 4) Informasi capaian kinerja yang tercantum dalam Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah harus dapat dijadikan sebagai alat untuk mengukur tingkat kemajuan, keberhasilan atau kegagalan pimpinan instansi dalam menjalankan misi sesuai dengan tugas pokok, fungsi, dan kewenangan yang diberikan kepadanya. Oleh karena itu maka : a) Sasaran strategis yang ditetapkan harus tepat, spesifik, jelas, dan terukur sesuai dengan kebutuhan masyarakat (*stakeholder*); dan b) Indikator kinerja yang ditetapkan harus dapat dijadikan ukuran capaian kinerja organisasi, dan karena itu terlaksananya program/kegiatan harus berorientasi pada pencapaian hasil dan manfaat program/kegiatan tersebut.

Meskipun sebagian besar responden setuju bahwa indikator kinerja dampak

(impacts) dijadikan tetapi harus juga memperhatikan *Outcomes* (hasil) merupakan tujuan utama dari seluruh kegiatan pemerintahan, sehingga tujuan SAKIP yang paling mendasar adalah mendorong instansi-instansi pemerintah untuk mengatur dan memaksimalkan *outcomes* yang mereka capai.

KESIMPULAN

Penelitian tentang pengaruh penerapan akuntansi keuangan sektor publik dan penerapan pengawasan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, dilakukan dengan cara sensus terhadap 88 instansi pemerintah pada Pemerintah Kabupaten dan Pemerintah Kota di Daerah Istimewa Yogyakarta, dengan hasil-hasil sebagai berikut :

- 1) Penerapan akuntansi keuangan sektor publik dan penerapan pengawasan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah baik secara parsial maupun simultan . Hal ini berarti bahwa baik secara parsial maupun simultan bilamana kualitas peraturan perundang-undangan yang tercermin dari penerapan asas formalitas dan asas materialitas diterapkan; akuntansi keuangan sektor publik diimplementasikan dan elemen-elemen pengawasan yang meliputi antara lain standar hasil yang ingin dicapai, laporan, anggaran dan *auditing* dilaksanakan; maka akan dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah.
- 2) Penerapan akuntansi keuangan sektor publik, pengawasan dan kualitas laporan keuangan pemerintah berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah baik secara parsial maupun simultan. Hal ini mengandung makna bahwa baik secara parsial maupun simultan bilamana peraturan perundang-undangan yang berkualitas diterapkan ; semakin baiknya kualitas laporan keuangan pemerintah; dan diterapkannya pengawasan secara memadai; maka akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Implikasi Hasil Penelitian

- 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 peran pengawasan dari pusat
- 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 pemerintahan yang baik (*good governance*) melalui sistem akuntabilitas kinerja merupakan salah satu implementasi strategi, oleh karena itu, penerapan prinsip pemerintahan yang baik sebaiknya selalu menyertai perumusan visi, misi, tujuan, sasaran, kebijakan dan strategi instansi pemerintah.
- 4) Transparansi dan akuntabilitas pembentukan peraturan perundang-undangan terkait dengan kualitas peraturan perundang-undangan. Oleh karena itu dalam setiap pembuatan dan penetapan suatu peraturan perundang-undangan prosesnya harus dilakukan secara transparan sehingga dapat terjamin akuntabilitas peraturan yang dihasilkan baik dalam artian asas formal maupun asas material.

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 Comission, , 2001, *CHOOSING THE RIGHT FABRICS, A framework for performance information*, London.
- Hendriksen Eldon S., Michael F.Van Breda, 2000, *Teori Akunting*, 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 Roekhuddin, *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 Akunting*, 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*, 2nd 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, *Priciples Of External Auditing*, 2nd 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.
- Sugiyanto, Robert Gunandi H, Sony Loho, 1995, *Akuntansi Pemerintah dan Organisasi Non-Laba*, Pusat Pengembangan Akuntansi ,FE Brawijaya
- Shamsul Haque , ; *Governance, Local Government Reforms, and Accountability*; Vol. 18, No.2, Autumn 1997