
**PENGARUH PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI BERBASIS
AKRUAL, PENERAPAN SISTEM AKUNTANSI DAN PELAPORAN,
DAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN TERHADAP KUALITAS
LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH PUSAT
(STUDI EMPIRIS PADA ENTITAS KEMENTERIAN
NEGARA/LEMBAGA TAHUN ANGGARAN 2015)**

Sumini

Universitas Budi Luhur

sumini@gmail.com

***ABSTRACT:** This study examines and analyzes the variable application of accrual-based accounting standards, accounting and reporting system with a proxy that is the unit of accounting size and internal control systems with the proxy that the audit opinion the previous year, expenditures and fixed assets to the quality of the central government's financial statements for Fiscal Year 2015. The population in this study is the reporting entity is the state ministries / institutions which is a unit that organizes the accounting and reporting. This study uses secondary data from Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) examination of the financial statements 2014-2015 and overview of semester examination results of 2014, 2015 and 2016. The analytical tool used in this research is the logistic regression for dependent and independent variables are categorical. The data were analyzed using descriptive statistics and then testing the hypothesis by using test with eView 9. The results showed that the variable application of accrual-based accounting standards, accounting and reporting systems with a proxy that is the unit of accounting size and internal control systems with the proxy that expenditures and fixed assets affect the quality of the financial statements of the central government. While the audit opinion the previous year does not affect the quality of the financial statements of the central government.*

***Keywords :** Standard accrual accounting, accounting and reporting systems, internal control system, the quality of financial statements*

PENDAHULUAN

Laporan keuangan pemerintah merupakan media bagi pemerintah untuk menyediakan informasi kepada seluruh pihak untuk menggambarkan kinerja keuangan yang dilakukan pemerintah dalam satu tahun anggaran. Sebagai suatu informasi, laporan keuangan pemerintah harus mampu mengkomunikasikan seluruh peristiwa/transaksi keuangan ke dalam unsur-unsur laporan keuangan. Laporan keuangan yang berdaya guna adalah laporan yang dapat mendukung pengambilan keputusan bagi pengguna. Bagi pengguna, laporan keuangan dikatakan berkualitas apabila informasi yang disajikan dapat digunakan karena betul-betul menggambarkan keadaan keuangan entitas, informasinya lengkap dan akurat serta sesuai dengan kebutuhan pengguna.

Audit yang dilakukan oleh BPK atas laporan keuangan pemerintah adalah untuk meyakinkan bahwa laporan keuangan telah disusun berdasarkan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum dan telah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan. Kualitas laporan keuangan tercermin dari opini yang diberikan oleh BPK. Laporan keuangan yang berkualitas harus memenuhi kriteria yang memadai yaitu memiliki relevansi, dapat diandalkan, dapat dinilai atau dibandingkan dan dapat dipahami. Keempat kriteria tersebut merupakan hal yang penting bagi terciptanya kualitas laporan keuangan.

Hasil audit BPK atas laporan keuangan pemerintah pusat dalam lima tahun terakhir menunjukkan perkembangan yang signifikan. Hasil pemeriksaan atas 85 LKKL (termasuk BPK yang diperiksa oleh Kantor Akuntan Publik) dan LKBUN untuk pelaporan Tahun 2015, menunjukkan terdapat 55 LKKL yang mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), 26 LKKL dan LKBUN mendapatkan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), serta empat LKKL mendapatkan opini Tidak Memberikan Pendapat (TMP). Keempat K/L yang mendapat opini TMP atau *Disclaimer* yakni Kemenpora, Kemensos, TVRI dan Komnas HAM.

Opini BPK terhadap laporan keuangan pemerintah dapat menjadi indikator kualitas penyajian laporan keuangan pemerintah. Opini atas LKKL dan LK-BUN yang diperoleh tahun sebelumnya sangat berpengaruh terhadap opini atas LKKL dan LK-BUN tahun berjalan karena temuan-temuan audit tahun sebelumnya akan ditindaklanjuti dengan perbaikan dalam penerapan SAP, perbaikan sistem akuntansi dan perbaikan sistem pengendalian intern pada periode berjalan. Tindak lanjut atas temuan-temuan audit merupakan perbaikan yang akan sangat berdampak pada laporan keuangan tahun berikutnya.

REVIEW LITERATUR & HIPOTESIS

Akuntabilitas Publik

Menurut *The Oxford Advance Learner's Dictionary*, Akuntabilitas adalah *required or expected to give an explanation for one's action*. Sedangkan menurut Jones dan Pendlebury (2000), *accountability refers to the responsibility for your actions to someone else*. Sementara menurut Mardiasmo (2009:20), akuntabilitas publik adalah kewajiban pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak dan wewenang untuk meminta pertanggungjawaban tersebut.

Akuntabilitas merupakan salah satu karakteristik penerapan *good governance*. Menurut Mardiasmo (2009), World Bank memberikan definisi *governance* sebagai *'the way state power is used in managing economic and social resources for development of society*. Sementara *United Nation Development Program* (UNDP) mendefinisikan *governance* sebagai *'the exercise of political, Economic, and administrative authority to manage a nation's affair at all levels'*. Word Bank mengartikan *good governance* sebagai pemerintahan yang baik, sedangkan UNDP mendefinisikan *good governance* sebagai suatu penyelenggaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggung

jawab yang sejalan dengan prinsip demokrasi dan pasar yang efisien, penghindaran salah alokasi dana investasi, dan pencegahan korupsi baik secara politik maupun administratif, menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan *legal and political framework* bagi tumbuhnya aktivitas usaha.

Laporan Keuangan Pemerintah

Steccolini di dalam Mulyana (2006) menjelaskan bahwa dalam upaya mewujudkan pemerintah yang transparan dan akuntabel dibutuhkan adanya suatu jaminan bahwa segala aktivitas dan transaksi pemerintahan terekam secara baik dengan ukuran-ukuran yang jelas dan dapat diikhtisarkan melalui proses akuntansi dalam bentuk laporan, sehingga bisa dilihat segala yang terjadi. Laporan keuangan dapat dijadikan sebagai salah satu bentuk akuntabilitas utama pemerintah.

Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode akuntansi pelaporan (Deddi Nordiawan,2009). Laporan keuangan terutama digunakan untuk membandingkan realisasi pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan dengan anggaran yang telah ditetapkan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, serta membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan.

Menurut Mahmudi (2011:143), laporan keuangan merupakan output dari sistem akuntansi yang bermanfaat untuk pemberian informasi bagi pihak-pihak yang akan menjadikan informasi keuangan tersebut sebagai dasar pembuatan keputusan. Laporan keuangan selain untuk alat untuk memberikan informasi keuangan juga berfungsi sebagai alat akuntabilitas dan evaluasi kinerja, khususnya kinerja keuangan.

Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah dan Opini Audit

Untuk mewujudkan informasi akuntansi yang dapat memenuhi tujuannya diperlukan ukuran-ukuran normatif, yang disebut dengan karakteristik kualitatif laporan keuangan. Menurut Standar Akuntansi Pemerintahan (Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010), kualitas laporan keuangan pemerintah dibangun oleh 4 (empat) unsur, yaitu apabila laporan keuangan tersebut:

Relevan

Laporan keuangan bisa dikatakan relevan apabila informasi yang termuat di dalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini, dan memprediksi masa depan, serta menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu. Dengan demikian, informasi laporan keuangan yang relevan dapat dihubungkan dengan maksud penggunaannya.

Andal

Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi. Informasi mungkin relevan, tetapi jika hakikat atau

penyajianya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan dan merugikan pengguna laporan keuangan.

Dapat Dibandingkan

Pengguna harus dapat membandingkan laporan keuangan entitas antar periode untuk mengidentifikasi kecenderungan posisi dan kinerja keuangan serta membandingkan laporan keuangan antar entitas untuk mengevaluasi posisi keuangan, kinerja dan perubahannya secara relatif. Oleh karena itu, pengukuran dan penyajian dampak keuangan dari transaksi dan peristiwa lain yang serupa dilakukan secara konsisten.

Dapat Dipahami

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah dikatakan dapat dipahami jika pengguna mengerti dengan informasi-informasi yang disajikan dan mampu menginterpretasikannya. Hal ini dapat terlihat dari manfaat informasi yang disajikan tersebut terhadap pengambilan keputusan. Untuk itu, penyajian informasi dalam laporan keuangan pemerintah harus menggunakan format/bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna.

Tujuan dari pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah pusat yang dilakukan BPK adalah untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua

Susilawati (2014) dalam penelitiannya menggunakan variabel penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan untuk melihat pengaruhnya terhadap kualitas laporan keuangan. Standar Akuntansi Pemerintahan merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia.

Menurut Indra Sebastian (2010:137), Standar Akuntansi Pemerintahan, yang selanjutnya disingkat SAP, adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Demikian pula dengan definisi yang ditulis oleh Mahmudi (2011:271), Standar Akuntansi Pemerintahan berisi prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pada organisasi pemerintahan.

Akuntansi berbasis akrual menurut Ekrem Kara dalam Dianne (2015) memiliki banyak manfaat dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan, dimana laporan keuangan menjadi lebih jelas, sebanding dan akurat. Pemerintah Pusat menerapkan standar akuntansi berbasis akrual untuk pelaporan keuangan mulai Tahun Anggaran 2015.

Sistem Akuntansi dan Pelaporan

Menurut Deddi Noordiawan (2010:201), Sistem akuntansi adalah serangkaian prosedur mulai dari proses pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran, sampai dengan pelaporan keuangan yang dapat dilakukan secara manual atau menggunakan aplikasi komputer. Sistem akuntansi berkaitan dengan struktur organisasi akuntansi yang melakukan kegiatan mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran sampai dengan pelaporan.

Sistem akuntansi dan pelaporan pemerintah pusat dilaksanakan secara berjenjang dalam unit akuntansi dan unit pelaporan. Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, untuk menyusun dan menyajikan laporan keuangan, pemerintah menyusun Sistem Akuntansi Pemerintahan yang mengacu pada Standar Akuntansi Pemerintahan. Pemerintah Pusat, melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/PMK.05/2013 menyusun Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat yang selanjutnya disebut SAPP.

Doyle dalam Safitri (2014) mengungkapkan bahwa ukuran perusahaan berkontribusi terhadap kelemahan pengendalian dan pengungkapan informasi keuangan. Semakin besar ukuran perusahaan semakin kompleks dalam penerapan sistem akuntansi dan pelaporan yang berdampak pada opini audit atas laporan keuangan. Potensi kesalahan akan semakin besar karena laporan keuangan yang dikonsolidasikan semakin banyak. Chandra Maulana (2015) juga mengungkapkan bahwa temuan audit lebih banyak pada entitas yang tingkat kompleksitas pemerintahannya tinggi. Banyaknya temuan audit akan mempengaruhi opini atas laporan keuangan.

Sistem Pengendalian Intern

Definisi Sistem Pengendalian Intern menurut Mahmudi (2011:252) adalah suatu proses pengendalian yang melekat pada tindakan dan kegiatan pimpinan organisasi beserta seluruh karyawan yang dilakukan bukan hanya bersifat insidental dan responsif atas kasus tertentu saja tetapi bersifat terus menerus. Sedangkan menurut Peraturan Pemerintah No 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Sistem Pengendalian Intern (SPI) adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi, melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Tujuan dari Sistem Pengendalian Intern Pemerintah adalah untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintah negara, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Berkaitan dengan keandalan pelaporan keuangan, Badan Pemeriksa Keuangan melakukan audit terhadap laporan keuangan yang disusun dan disajikan oleh Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.

Chandra Maulana (2015) menggunakan variabel penelitian, antara lain jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dan ukuran pemerintah daerah sebagai variabel yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan. Ukuran suatu entitas adalah skala dimana entitas tersebut dapat dikelompokkan berdasar besar kecilnya dengan beberapa cara tolok ukur. Menurutnya, terdapat banyak bukti yang mendukung ide bahwa ukuran sebuah organisasi secara signifikan mempengaruhi struktur organisasi. Ukuran organisasi tersebut bisa berupa besaran realiasi anggaran dan besarnya aset tetap yang dikelola.

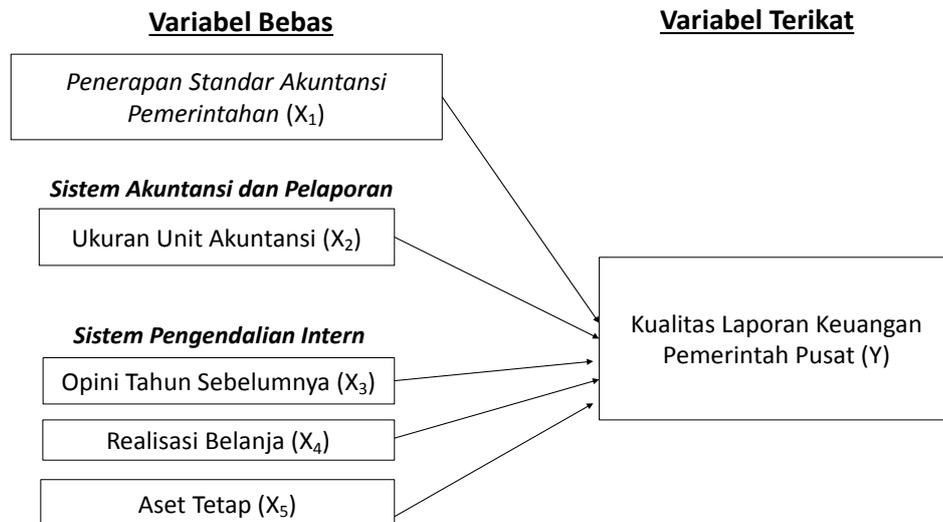
Kerangka Pemikiran

Kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan, menggambarkan karakteristik kualitatif laporan keuangan, yang oleh BPK dinilai berdasarkan kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan pengungkapan, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian internal. Dengan demikian, opini yang diberikan oleh BPK terhadap laporan keuangan pemerintah pusat sangat dipengaruhi oleh standar akuntansi pemerintahan, kecukupan pengungkapan, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian internal.

Meskipun pemerintah telah menetapkan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Akuntansi Pemerintah dalam rangka penyusunan laporan keuangan, tingkat kesalahan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan masih merupakan penyebab diperolehnya opini BPK yang tidak sesuai harapan. Tentu ada hal lain yang juga berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan, antara lain pengendalian dan pengawasan serta kompetensi sumber daya manusia. Pengendalian dan pengawasan diperlukan untuk mencegah tersajinya informasi yang memuat salah saji. Reviu yang dilakukan oleh aparat pengawasan internal menjadi sarana untuk memastikan laporan keuangan disajikan dengan memenuhi karakteristik laporan keuangan.

Berdasarkan pada hal-hal tersebut di atas, penelitian terkait dengan hubungan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Akuntansi Pemerintah dan Sistem Pengendalian Internal terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) perlu dilakukan untuk menguji apakah variabel-variabel tersebut efektif dalam menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas untuk pemerintah pusat mengingat beberapa penelitian sebelumnya dilakukan terhadap pemerintah daerah.

Kerangka pemikiran penelitian ini disajikan pada Gambar 1.



Gambar 1 Kerangka Pemikiran Penelitian

Pengaruh Penerapan Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua Terhadap Kualitas Laporan Keuangan

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah (Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010). SAP menjadi acuan untuk dapat menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah yang berkualitas dan memenuhi tujuan pelaporan. Penetapan SAP sebagai dasar hukum dalam penyusunan dan penyajian Laporan Keuangan, menandakan bahwa SAP merupakan persyaratan yang memiliki kekuatan hukum untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan. Dengan demikian, terdapat hubungan antara SAP dengan kualitas Laporan Keuangan Pemerintah.

Pengaruh Penerapan Sistem Akuntansi dan Pelaporan Dengan Proksi Ukuran Unit Akuntansi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, untuk menyusun dan menyajikan laporan keuangan, pemerintah menyusun Sistem Akuntansi Pemerintahan yang mengacu pada Standar Akuntansi Pemerintahan. Pemerintah Pusat, melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/PMK.05/2013 menyusun Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat yang selanjutnya disebut SAPP adalah rangkaian sistematis dari prosedur, penyelenggara, peralatan, dan elemen lain untuk mewujudkan fungsi akuntansi sejak pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran sampai dengan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan pada Pemerintah Pusat. Dengan demikian, Sistem Akuntansi dan Pelaporan sangat berpengaruh terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat. Semakin banyak jumlah unit akuntansi berpotensi terjadi kelemahan sistem akuntansi dan pelaporan.

Pengaruh Penerapan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangandan Proksi Opini Audit Tahun Sebelumnya, Realisasi Belanja dan Aset Tetap

Sistem pengendalian internal menurut Warren et all (2005) salah satu tujuannya adalah untuk mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi. Dengan sistem akuntansi, risiko terjadinya kekeliruan dan kesalahan pencatatan atau perhitungan dapat diminimalisasi sehingga mengurangi kemungkinan pemerintah daerah mengalami kekeliruan. Suatu sistem yang berkualitas, dirancang, dibangun dan dapat bekerja dengan baik apabila bagian-bagian yang terintegrasi dengan sistem tersebut beroperasi sesuai dengan tugas dan tanggung jawabnya masing-masing. Salah satu bagian didalam sistem informasi akuntansi yang menunjang kelancaran kerja sistem informasi akuntansi tersebut adalah pengendalian internal (*internal control*).

Temuan kelemahan sistem pengendalian intern dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh terhadap opini audit atas laporan keuangan. Temuan ini akan ditindak lanjuti dengan melakukan perbaikan sehingga memberikan dampak positif terhadap laporan keuangan berikutnya. Oleh karena itu, opini audit tahun sebelumnya dapat memberikan pengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan selanjutnya.

Besarnya realisasi anggaran belanja dan jumlah aset tetap yang dikelola entitas berpotensi pada kelemahan sistem pengendalian intern, karena anggaran belanja dan jumlah aset tetap yang besar mempengaruhi kompleksitas dalam pertanggungjawabannya. Semakin besar anggaran belanja dan jumlah aset tetap suatu entitas akan semakin banyak temuan atas kelemahan sistem pengendalian intern.

Hipotesis

Berdasarkan uraian tersebut maka, disusun hipotesis sebagai berikut:

- H₀₁ : Penerapan Standar Akuntansi Berbasis AkruaI tidak berpengaruh terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat
- Ha₁ : Penerapan Standar Akuntansi Berbasis AkruaI berpengaruh terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat
- H₀₂ : Ukuran Unit Akuntansi tidak berpengaruh terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat
- Ha₂ : Ukuran Unit Akuntansi berpengaruh terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat
- H₀₃ : Opini Audit Tahun Sebelumnya tidak berpengaruh terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat.
- Ha₃ : Opini Audit Tahun Sebelumnya berpengaruh terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat.
- H₀₄ : Realisasi Belanja tidak berpengaruh terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat.
- Ha₄ : Realisasi Belanja berpengaruh terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat.
- H₀₅ : Aset Tetap tidak berpengaruh terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat.

Has Aset Tetap berpengaruh terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat.

METODE

Penelitian ini menggunakan tipe penelitian deskriptif dengan metode survey, dengan populasi yaitu Entitas Pelaporan Pemerintah Pusat, dengan menggunakan *metode sensus* yaitu seluruh entitas diamati dan dipilih menjadi sampel sesuai dengan ada tidaknya variabel-variabel penelitian di entitas pemerintah pusat tersebut. Berdasarkan data dari website Badan Pemeriksa Keuangan, terdapat data Entitas Pelaporan Kementerian Negara/Lembaga sebanyak 85 entitas dilakukan observasi dan hanya 84 entitas yang memiliki variabel yang diperlukan dalam penelitian, dimana satu entitas merupakan entitas yang baru dibentuk pada Tahun Pelaporan 2015, sehingga tidak memiliki data opini audit tahun sebelumnya.

Model Penelitian

Model yang digunakan untuk menguji hipotesis terkait pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (X_1), Ukuran Unit Akuntansi (X_2), Opini Audit Tahun Sebelumnya (X_3), Realisasi Belanja (X_4) dan Jumlah Aset Tetap (X_5) terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (Y). Dalam penelitian ini, variabel dependen maupun variabel independen dinyatakan dalam bentuk kategorik. Menurut Wing Wahyu Winarno (2011), variabel kategorik dapat digunakan pada variabel dependen dan variabel independen. Apabila variabel kategorik digunakan di dalam variabel independen (baik bersama-sama dengan variabel numerik lainnya maupun tanpa disertai variabel numerik lain) masih dapat digunakan regresi dengan *Ordinary Least Squares* (OLS). Namun apabila yang menggunakan data kategorik adalah variabel dependen, maka analisis regresinya tidak dapat menggunakan OLS.

Dalam penelitian ini, variabel dependen (Y) yaitu kualitas laporan keuangan pemerintah pusat menggunakan data kategorik sehingga analisis regresi menggunakan model logit (*logistic regression*) yaitu model regresi yang digunakan untuk menganalisis variabel dependen dengan kemungkinan di antara 0 dan 1 (Wing Wahyu Winarno (2011)). Data yang diolah sesuai dengan sampel penelitian adalah data individual sehingga menggunakan logit dengan data individual. Logit dengan data individual mirip dengan model regresi OLS dengan data silang (*cross section*). Perbedaannya dengan regresi OLS dengan data silang, terletak pada variabel dependen dan interpretasi. Pada model logit, variabel dependen terdiri atas bilangan biner 0 dan 1. Interpretasi model logit menunjukkan besarnya kemungkinan suatu kejadian, yang ditunjukkan dengan presentase probabilitas, sehingga nilainya antara 0% hingga 100%.

Persamaan regresi logistik yang digunakan pada penelitian ini adalah sebagai berikut:

$$Li = \ln\left[\frac{pi}{1-pi}\right] = \beta_0 + \beta_1X_1 + \beta_2X_2 + \beta_3X_3 + \beta_4X_4 + \beta_5X_5$$

Dimana:

- ln = Logaritma natural
- ρ = probabilitas
- X_1 = Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan
- X_2 = Jumlah Unit Akuntansi
- X_3 = Opini Audit Tahun Sebelumnya
- X_4 = Jumlah Realisasi Belanja
- X_5 = Jumlah Aset Tetap
- β = koefisien regresi

HASIL DAN PEMBAHASAN

Uji Asumsi Normalitas

Analisisdeskriptif digunakan untuk menjelaskan karakteristik dalam setiap variabel agar lebih mudah memahami pengukuran pada variabel yang diungkap. Dalam menetapkan *range* jenjang kategori variabel independen dan dependen. Selanjutnya dilakukan uji asumsi normalitas dengan menggunakan Eviews dilakukan agar penggunaan model sesuai dengan asumsi model logit, dimana *error terms* tidak terdistribusi dengan normal. Uji ini dilakukan dengan menggunakan Jarque-Bera (JB) *test of normality*. Hasil pengujian tingkat normalitas dengan Eviews pada penelitian ini pada Tabel 1 berikut ini.

	Y	C	X1	X2	X3	X4	X5
Mean	0.650602	1.000000	2.578313	1.385542	4.072289	1.108434	1.180723
Median	1.000000	1.000000	3.000000	1.000000	5.000000	1.000000	1.000000
Maximum	1.000000	1.000000	3.000000	3.000000	5.000000	3.000000	3.000000
Minimum	0.000000	1.000000	1.000000	1.000000	1.000000	1.000000	1.000000
Std. Dev.	0.479678	0.000000	0.627043	0.695479	1.237455	0.382930	0.544251
Skewness	-0.631748	NA	-1.193848	1.508818	-1.225447	3.710802	2.841904
Kurtosis	1.399106	NA	3.314697	3.745805	3.583798	16.51875	9.448236
Jarque-Bera	14.38420	NA	20.05878	33.41563	21.95245	822.5194	255.5204
Probability	0.000753	NA	0.000044	0.000000	0.000017	0.000000	0.000000
Sum	54.00000	83.00000	214.0000	115.0000	338.0000	92.00000	98.00000
Sum Sq. Dev.	18.86747	0.000000	32.24096	39.66265	125.5663	12.02410	24.28916
Observations	83	83	83	83	83	83	83

Tabel 1-Hasil Uji Normalitas

Dari hasil pengujian tersebut dapat dilihat bahwa nilai *p-value* Jarque-Bera (JB) dari seluruh variabel nilainya dibawah α (0,05) yaitu antara 0,000000 sampai dengan 0,0000753. Dengan demikian H_0 ditolak yang artinya menerima H_1 dimana dalam penelitian ini *error terms* tidak terdistribusi normal sehingga model yang digunakan dalam penelitian ini telah sesuai.

Uji Signifikansi Parsial (Uji Statistik Z)

Untuk menguji signifikansi parsial yaitu melihat secara individual apakah suatu variabel independen berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen dalam regresi pada penelitian ini menggunakan *z-statistic*. Hasil pengujian signifikansi dengan menggunakan Eviews nampak pada Tabel 2.

Tabel 2-Hasil Uji Signifikansi

Sumini : Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Berbasis Akrua, Penerapan Sistem Akuntansi Dan Pelaporan, Dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap...

Dependent Variable: Y				
Method: ML - Binary Logit (Newton-Raphson / Marquardt steps)				
Date: 01/04/17 Time: 11:20				
Sample: 1 84				
Included observations: 83				
Convergence achieved after 4 iterations				
Coefficient covariance computed using observed Hessian				
Variable	Coefficient	Std. Error	z-Statistic	Prob.
C	-2.056371	1.262265	-1.629112	0.1033
X2	-0.113744	0.377862	-0.301019	0.7634
X3	0.919734	0.243484	3.777391	0.0002
X4	-0.496335	0.791830	-0.626821	0.5308
X5	-0.218602	0.552666	-0.395541	0.6924
McFadden R-squared	0.194257	Mean dependent var	0.650602	
S.D. dependent var	0.479678	S.E. of regression	0.426261	
Akaike info criterion	1.163231	Sum squared resid	14.17248	
Schwarz criterion	1.308944	Log likelihood	-43.27407	
Hannan-Quinn criter.	1.221770	Deviance	86.54814	
Restr. deviance	107.4141	Restr. log likelihood	-53.70705	
LR statistic	20.86596	Avg. log likelihood	-0.521374	
Prob(LR statistic)	0.000337			
Obs with Dep=0	29	Total obs	83	
Obs with Dep=1	54			

Pada pengujian tingkat signifikansi dalam Tabel 2 tidak dimasukkan variabel X_1 karena dalam pengujian tersebut menunjukkan bahwa terjadi *complete separation* antara variabel X_1 dengan variabel Y. Hal ini terjadi karena Y adalah variabel hasil, sedangkan X_1 merupakan variabel prediktor. Berdasarkan pengamatan dengan $Y = 0$ semua memiliki nilai-nilai $X_1 \leq 2$ dan pengamatan dengan $Y = 1$ semua memiliki nilai $X_1 > 2$. Dengan kata lain, Y memisahkan X_1 sempurna. Cara lain untuk melihatnya adalah bahwa X_1 memprediksi Y sempurna sejak $X_1 \leq 2$ sesuai dengan $Y = 0$ dan $X_1 > 2$ sesuai dengan $Y = 1$. Secara kebetulan, peneliti telah menemukan prediktor X_1 sempurna untuk hasil variabel Y. Dalam hal probabilitas diprediksi, kita memiliki $\text{Prob}(Y = 1 | X_1 \leq 2) = 0$ dan $\text{Prob}(Y = 1 | X_1 > 2) = 1$, tanpa perlu untuk memperkirakan model. Dari hasil tersebut, perkiraan kemungkinan maksimum untuk X_1 tidak ada, dimana semakin besar parameter untuk X_1 , semakin besar kemungkinannya. Dengan demikian, tanpa menguji model, variabel Penerapan Standar Akuntansi Berbasis Akrua (X_1) memiliki pengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (Y).

Untuk melanjutkan pengujian signifikansi maka variabel X_1 dikeluarkan dari model sehingga pengujian hanya dilakukan terhadap variabel independen X_2, X_3, X_4 dan X_5 . Dengan menggunakan *z-statistic* dimana apabila nilai z dari variabel independen sama dengan 0 dengan nilai probabilitas (*p-value*) lebih kecil daripada 0.05 maka variabel independen tersebut tidak berpengaruh terhadap variabel dependen (menerima H_0), sedangkan apabila nilai z dari variabel independen tidak sama dengan 0 dengan nilai probabilitas (*p-value*) lebih besar daripada 0.05 maka variabel dependen tersebut berpengaruh terhadap variabel dependen (menolak H_0).

Tabel 2 menunjukkan bahwa variabel X_2 memiliki nilai z yaitu sebesar -0,301019 dengan tingkat probabilitas 0.7634, variabel X_3 memiliki

nilai z sebesar 3,777391 dengan tingkat probabilitas 0.0002, variabel X_4 memiliki nilai z yaitu sebesar -0,626821 dengan tingkat probabilitas 0.5308, sedangkan variabel X_5 memiliki nilai z yaitu sebesar -0,395541 dengan tingkat probabilitas 0.6924. Dari hasil tersebut maka variabel X_2 , X_4 , dan X_5 menolak H_0 yang artinya variabel X_2 , X_4 dan X_5 berpengaruh terhadap Y sedangkan variabel X_3 menerima H_0 artinya tidak berpengaruh terhadap Y . Dapat disimpulkan bahwa dengan tingkat keyakinan 95% variabel Ukuran Unit Akuntansi, Realisasi Anggaran dan Aset Tetap Entitas secara individual berpengaruh terhadap variabel Kualitas Laporan Keuangan. Variabel Opini Audit Tahun Sebelumnya (X_3) memiliki nilai z tidak sama dengan 0 akan tetapi tingkat probabilitasnya dibawah 0.05 sehingga secara individual tidak berpengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Y).

Uji Signifikansi Simultan (Uji Likelihood Ratio)

Uji *Likelihood ratio* (LR *statistic*) digunakan untuk mengetahui apakah variabel-variabel independen secara bersama-sama mempengaruhi variabel dependen secara nyata. Dengan statistik ini kita dapat menguji apakah variabel Penerapan Standar Akuntansi Berbasis Akrua, Ukuran Unit Akuntansi, Opini Audit Tahun Sebelumnya, Realisasi Belanja dan Aset Tetap bersama-sama mempengaruhi kualitas laporan keuangan. Uji signifikansi serentak pada penelitian ini akan menolak H_0 ketika probabilitas (LR *statistic*) yang diketahui dengan melihat *p-value* lebih kecil dari α (0,05). Hipotesis dari uji signifikansi simultan (uji *likelihood*) dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

- H_0 : Variabel-variabel Penerapan Standar Akuntansi Berbasis Akrua, Ukuran Unit Akuntansi Entitas, Opini Audit Tahun Sebelumnya, Realisasi Belanja dan Aset Tetap bersama-sama tidak mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat.
- H_1 : Variabel-variabel Penerapan Standar Akuntansi Berbasis Akrua, Ukuran Unit Akuntansi Entitas, Opini Audit Tahun Sebelumnya, Realisasi Belanja dan Aset Tetap bersama-sama mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat.

Dari Tabel 2 menunjukkan bahwa probabilitas (LR-*statistic*) adalah 0,000337 yang nilai ini lebih kecil dari nilai α (0,05). Sesuai dengan penjelasan sebelumnya bahwa kriteria penolakan H_0 dilakukan dengan melihat nilai probabilitas, dimana penolakan H_0 dilakukan ketika probabilitas nilai yang lebih kecil dari α (0,05). Maka dari itu, dengan tingkat kepercayaan 95 persen dapat disimpulkan bahwa minimal terdapat satu variabel independen yang berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen.

Koefisien Determinasi

Koefisien determinasi dalam regresi digunakan untuk mengukur seberapa besar variasi dari variabel dependennya dapat dijelaskan oleh variasi nilai dari variabel-variabel independennya. Dengan kata lain, nilai-nilai tersebut digunakan dalam memprediksi nilai variabel dependen atau kecocokan (*goodness of fit*) dari model tersebut. Dalam penelitian ini, dapat

diimplementasikan bahwa variasi yang terjadi pada variabel kualitas laporan keuangan (Y) dapat dijelaskan dalam model sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel di luar model.

Dengan menggunakan hasil pengujian pada Tabel 2 kita dapat melihat bahwa *McFadden R-Squared* pada model penelitian ini adalah sebesar 0,194257 (dibulatkan menjadi 0,2) dimana telah tercapai *goodness of fit* terhadap model. Dengan nilai *McFadden R-Squared* tersebut artinya 20 persen variasi yang terjadi pada Y dapat dijelaskan oleh variasi nilai variabel dalam model sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel lain di luar model.

Interpretasi Hasil Penelitian

Interpretasi pada analisis regresi logistik tidak dapat langsung dibaca melalui nilai koefisiennya, seperti pada analisis regresi linier berganda/sederhana. Untuk dapat diinterpretasikan, terlebih dahulu nilai koefisien setiap variabel harus di-eksponensial-kan. Nilai koefisien beta kita peroleh dari hasil regresi logistik (logit) dimana pada Eviews dengan menggunakan Binary dengan *binary choiced* dengan pilihan logit. Koefisien dari masing-masing dihitung *odds ratio*-nya. Odds Ratio inilah yang digunakan untuk menginterpretasikan hasil penelitian untuk model regresi logistik.

Untuk itu, terlebih dahulu nilai koefisien setiap variabel harus di-eksponensial-kan atau yang lebih dikenal dengan *odds ratio*. *Odd ratio* dapat di cari dengan menggunakan excell dengan rumus $=2,72^{\text{nilai koefisien}}$. itu artinya nilai $e=2,72$ dipangkatkan dengan masing-masing nilai koefisien. Dengan menggunakan excell, *odds ratio* masing-masing variabel (kecuali variabel X_1 dan X_3) dapat dilihat pada Tabel 3 sebagai berikut:

Tabel 3 Nilai Odds Ratio

No.	Variabel	Koefisien	Odds Ratio
1.	Y	-2,056371	0,127751
2.	X_2	-0,113744	0,892422
3.	X_4	-0,496335	0,608567
4.	X_5	-0,218602	0,803531

Dari *odds ratio* tersebut, hasil pengujian atas model penelitian ini dapat diinterpretasikan sebagai berikut:

- Variabel Ukuran Unit Akuntansi Entitas memiliki nilai *odds ratio* sebesar 0,892422, artinya setiap kenaikan 1% unit akuntansi, akan menyebabkan berkurangnya kualitas laporan keuangan sebesar 0,89 kali lebih rendah daripada entitas yang memiliki ukuran unit akuntansi lebih kecil.
- Variabel Realisasi Belanja memiliki nilai *odds ratio* sebesar 0,608567, artinya setiap kenaikan 1% jumlah realisasi belanja akan menyebabkan berkurangnya kualitas laporan keuangan sebesar 0,60 kali lebih rendah daripada entitas yang memiliki realisasi belanja yang lebih kecil.

- c. Variabel Aset Tetap Entitas memiliki nilai *odds ratio* sebesar 0,803531, artinya setiap kenaikan 1% jumlah Aset Tetap yang dikelola akan menyebabkan berkurangnya kualitas laporan keuangan sebesar 0,80 kali lebih rendah daripada entitas yang memiliki Aset Tetap yang lebih kecil.

Sedangkan untuk variabel Penerapan Standar Akuntansi Berbasis AkruaI dan Opini Audit Tahun Sebelumnya dapat langsung diinterpretasikan tanpa menghitung *odds ratio*-nya. Dengan demikian hasil, hasil penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Variabel Penerapan Standar Akuntansi Berbasis AkruaI berpengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat yang memiliki nilai sempurna, dimana penerapan Standar Akuntansi Berbasis AkruaI akan menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas sedangkan tidak menerapkan Standar Akuntansi Berbasis AkruaI akan menyebabkan laporan keuangan tidak berkualitas.
2. Variabel Ukuran Unit Akuntansi berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah pusat, dimana setiap kenaikan 1% unit akuntansi, akan menyebabkan berkurangnya kualitas laporan keuangan sebesar 0,89 kali lebih rendah daripada entitas yang memiliki ukuran unit akuntansi lebih kecil.
3. Variabel Opini Audit Tahun sebelumnya tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah pusat, dimana opini audit yang bagus yang sebelumnya diperoleh tidak menjamin kualitas laporan keuangan akan meningkat dan sebaliknya.
4. Variabel Realisasi Belanja berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan Pemerintah pusat, dimana setiap kenaikan 1% jumlah realisasi belanja akan menyebabkan berkurangnya kualitas laporan keuangan sebesar 0,60 kali lebih rendah daripada entitas yang memiliki realisasi belanja yang lebih kecil.
5. Variabel Aset Tetap berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan Pemerintah Pusat, dimana setiap kenaikan 1% jumlah Aset Tetap yang dikelola akan menyebabkan berkurangnya kualitas laporan keuangan sebesar 0,80 kali lebih rendah daripada entitas yang memiliki Aset Tetap yang lebih kecil.

SARAN & SIMPULAN

Simpulan

Berdasarkan pada hasil peneliitian dan pembahasan yang telah dilakukan, maka dapat ditarik kesimpulan sebbagai berikut:

1. Penerapan Standar Akuntansi Berbasis AkruaI berpengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat,
2. Penerapan Sistem Akuntansi dan Pelaporan dengan proksi Ukuran Unit Akuntansi berpengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat,
3. Sistem Pengendalian Intern dengan proksi Opini Audit Tahun sebelumnya tidak berpengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat,

4. Sistem Pengendalian Intern dengan proksi Realisasi Belanja berpengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat,
5. Sistem Pengendalian Intern dengan proksi Aset Tetap berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan Pemerintah Pusat.

Saran

Dengan adanya keterbatasan pada penelitian ini, maka hal-hal yang sebaiknya dilakukan oleh peneliti apabila akan meneliti variabel-variabel yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan adalah sebagai berikut:

- a. Pengujian dilakukan terhadap populasi dan sampel yang representatif dimana hasil penelitian dapat menggambarkan kesimpulan yang konsisten dengan penelitian-penelitian sebelumnya. Untuk meneliti kualitas laporan keuangan pemerintah pusat dapat menggunakan sampel selain Kementerian Negara/Lembaga dan BUN ditambah dengan BUMN dan Badan Lainnya.
- b. Menggunakan data tidak hanya satu periode pelaporan karena pada tiap-tiap tahun pelaporan sangat mungkin diberlakukan aturan-aturan atau kebijakan-kebijakan baru.

Data yang diteliti sebaiknya menggabungkan antara data primer dengan data sekunder.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah dan Halim. 2004. *Pengaruh Dana Alokasi Umum (DAU) dan Pendapatan Asli Daerah (PAD) terhadap Belanja Pemerintah Daerah: studi Kasus Kabupaten/ Kota di Jawa dan Bali*. Proceeding Simposium nasional VI Surabaya.
- Agus Widarjono, 2010, *Analisis Multivariat Terapan*, Unit Penerbit dan Percetakan STIM YKPN.
- Ali Khan, Mohd Noor Azli and Ismail, Noor Azizi (2009) *Dimensi pelaporan kewangan menerusi Internet*. *International Journal of Management Studies (IJMS)*, 16 (1). pp. 75-96. ISSN 0127-8983.
- Badan Pemeriksa Keuangan. *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas LKPP Tahun 2011-2015*. www.bpk.go.id.
- Chandra Maulana. 2015. *Pengaruh Karakteristik, Kompleksitas Pemerintahan dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten/ Kota yang terdapat di Pulau Jawa tahun 2013)*.
- Deddi Nordiawan. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*, Jakarta, Salemba Empat.
- Doyle, J., Ge, Weili, Mc Vay, S. 2007. *Determinant of Weaknesses in Internal Control Over Financial Reporting*. *Journal of accounting and Economics*, 44, 193-223.
- Halim, Abdul dan Syukriy Abdullah. 2006. *Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintah Daerah: (Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi)*. *Jurnal Akuntansi Pemerintah*. Vol. 2, No. 1.

- Imam Ghozali, 2011, *Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program IBM SPSS*, Edisi 5 Cetakan V, Semarang, Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Indra Bastian, 2010, *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*, Jakarta, Erlangga.
- Kuncoro, Mudrajad.2011. *Metode Kuantitatif*, Edisi Keempat, Yogyakarta, STIE YKPN.
- Mahmudi, 2011, *Akuntansi Sektor Publik*, Yogyakarta, UII Pres.
- Mardiasmo, 2009, *Akuntansi Sektor Publik*, Yogyakarta, ANDI.
- Mulyana, Budi.2006. *Pengaruh penyajian neraca daerah dan aksesibilitas laporan keuangan terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah*. Universitas Gajah Mada. Yogyakarta.
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 213/PMK.05/2013, *Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat*.
- Puspitasari, Titus. 2013. *Pengaruh Tingkat Pertumbuhan Ekonomi, Pendapatan Asli Daerah (PAD), dan Kompleksitas Daerah (SKPD) terhadap Kelemahan Pengendalian Intern Pemerintah Daerah*. Skripsi Sarjana. UIN Syarif Hidayatullah. Jakarta.
- Rukmi Juwita. 2013. *Pengaruh Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Informasi Akuntansi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan*. Volume 12, No. 2, Desember 2013, Hal. 201-214.
- Safitri. 2014. *Pengaruh Sistem Pengendalian Internal dan Temuan Audit Terhadap Opini Audit Pemerintah Daerah (LKPD)*.
- Sugiyono, 2011, *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D*, Bandung, Alfabeta.
- Susilawati dan Dwi Seftihani Riana. 2014, *Standar Akuntansi Pemerintahan Dan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Antecedent Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Vol XI, No. 1 - 2014.
- Suwardjono, 2005. *Teori Akuntansi: Perekayasaan Pelaporan Keuangan (Edisi III)*. Yogyakarta: BPFE.
- Tuti Herawati, 2014, *Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Survey Pada Organisasi Perangkat Daerah Pemda Cianjur)*, Volume XI, No.1-2014.