

**DAMPAK PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN (SAP),
EFEKTIVITAS SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH (SPIP)
TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH
SERTA IMPLIKASINYA TERHADAP AKUNTABILITAS PENGELOLAAN
KEUANGAN DAERAH**

Rina Maulina ¹⁾

Lisa Fatmi ²⁾

¹⁾ Universitas Teuku Umar - Meulaboh

²⁾ Universitas Syiah Kuala – Banda Aceh

Abstrak: Penelitian ini dimaksudkan untuk menguji pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintah dan efektivitas sistem kontrol internal pemerintah pada kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dan konsekuensinya terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah di unit kerja Pemerintah Aceh. Populasi dalam penelitian ini adalah petugas administrasi keuangan pada 48 unit kerja (SKPA) di Pemerintah Aceh. Penelitian ini menggunakan metode sensus. Sumber data penelitian ini berasal dari data primer yang diperoleh dari responden melalui penyebaran kuesioner. Metode analisis yang digunakan adalah analisis jalur. Hasil penelitian ini menunjukkan penerapan standar akuntansi pemerintah berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, efektivitas sistem pengendalian internal pemerintah berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, Implementasi standar akuntansi pemerintah memiliki berpengaruh pada akuntabilitas manajemen keuangan daerah baik secara langsung maupun tidak langsung, efektivitas sistem pengendalian internal pemerintah memiliki efek langsung atau tidak langsung pada akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah, dan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah secara signifikan mempengaruhi akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

Kata kunci: Standar akuntansi pemerintah; Sistem pengendalian internal pemerintah; Kualitas laporan keuangan pemerintah lokal; Akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

Abstract: *This research is intended to examine the effect of implementing the government accounting standards and the effectiveness of government's internal control systems on the quality of local government financial reports and its consequences on the accountability of regional financial management in Aceh Government's work units. The population in this research is finance administration officers on 48 work units (SKPA) in Aceh Government. This research uses census method. The data source of this research comes from the primary data which obtained from the respondents through distributed questionnaires. Analysis method used is path analysis. The result of this research shows the implementation of government accounting standards has a significant effect on the quality of local government's financial reports, the effectiveness of government internal control system significantly affect the quality of local government financial reports, the Implementation of government accounting standards has an effect on the accountability of regional financial management either directly or indirectly, the effectiveness of government internal control system has a direct or indirect effect on the accountability of regional financial management, and the quality of local government's financial reports significantly affect the accountability of regional financial management.*

Keywords: *Government accounting standards; Government's internal control system; Quality of local government's financial reports; accountability of regional financial management.*

PENDAHULUAN

Akuntabilitas dapat diartikan sebagai bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya melalui suatu media pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik (Stanbury et al., 2003:360). Akuntabilitas diyakini mampu mengubah kondisi pemerintahan yang tidak dapat memberikan pelayanan publik secara baik dan korup menuju suatu tatanan pemerintahan yang demokratis.

Sebagai salah satu daerah yang telah memiliki hak otonomi, Pemerintah Aceh diwajibkan mempertanggungjawabkan kinerjanya kepada publik, dimana setiap kegiatan dan hasil akhir penyelenggaraan negara harus dapat dipertanggungjawabkan kepada rakyat. Sekretaris Daerah Aceh menyatakan, "meski sistem akuntabilitas telah diadopsi, sesuai dengan PP nomor 21 tahun 2004, namun terlihat saat ini belum utuh. Jadi dapat dipahami bahwa saat ini Pemerintah Aceh terus berusaha untuk dapat menjadikan diri sebagai daerah yang transparan dan akuntabel" (Bachtiar, 2009).

Pernyataan tersebut menunjukkan bahwa akuntabilitas memungkinkan masyarakat untuk dapat menilai pertanggungjawaban pemerintah atas semua aktivitas yang dilakukan. Upaya konkrit untuk mewujudkan akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah adalah dengan menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan, tidak adanya laporan keuangan memperlihatkan lemahnya akuntabilitas. Pernyataan tersebut juga menunjukkan bahwa laporan keuangan pemerintah harus dapat membantu pemakai dalam pembuatan keputusan ekonomi, sosial, dan politik dengan membandingkan kinerja keuangan aktual dengan yang dianggarkan, menilai kondisi keuangan dan hasil-hasil operasi, membantu menentukan tingkat kepatuhan terhadap peraturan perundangan yang terkait dengan masalah keuangan dan ketentuan lainnya, serta membantu dalam mengevaluasi tingkat efisiensi dan efektivitas. Pembuatan laporan keuangan adalah suatu bentuk kebutuhan transparansi dan akuntabilitas yang merupakan syarat pendukung adanya akuntabilitas yang berupa keterbukaan (*openness*) pemerintah atas aktivitas pengelolaan sumber daya publik.

Laporan keuangan yang disajikan harus sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan dan berdasarkan sistem pengendalian intern yang memadai. Standar akuntansi pemerintahan diatur dalam Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 yang sekarang menjadi Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). SAP merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah.

Fungsi pengendalian dilakukan oleh kepala daerah melalui sistem pengendalian intern. Sistem pengendalian intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan (PP No. 71 Tahun 2010).

Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 mengisyaratkan bahwa laporan pertanggungjawaban pemerintah atau laporan keuangan pemerintah pada gilirannya harus diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) sebelum disampaikan kepada pihak legislatif sesuai dengan kewenangannya. Hasil pemeriksaan keuangan atas LKPD (Laporan Keuangan Pemerintah Daerah) disajikan dalam 3 bagian yaitu: opini, sistem pengendalian intern, dan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan.

Opini yang diberikan atas suatu LKPD merupakan cermin bagi kualitas akuntabilitas keuangan atas pelaksanaan APBD. Pemeriksaan atas LKPD bertujuan memberikan pendapat/opini atas kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam LKPD berdasarkan pada: kesesuaian dengan SAP; kecukupan pengungkapan; kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan; efektivitas atau kehandalan sistem pengendalian intern (IHPS I Tahun 2015).

Dari hasil pemeriksaan BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Aceh untuk Tahun Anggaran 2014, BPK memberikan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP). Opini tersebut sama dengan opini yang diberikan BPK atas LKPD Tahun 2013. Selama tahun 2014, Pemerintah Aceh telah memperbaiki permasalahan yang mempengaruhi kewajaran laporan keuangan tahun 2013. Namun, tindak lanjut Pemerintah Aceh belum sepenuhnya efektif untuk menyelesaikan permasalahan yang ada terkait: persediaan, investasi, aset tetap, dana cadangan, utang jangka pendek, dan belanja tak terduga sehingga permasalahan tersebut masih terjadi pada Pemeriksaan LKPA Tahun 2014 (Siaran Pers BPK, 2015).

Terhadap enam permasalahan tersebut, BPK telah melakukan pemeriksaan atas kesesuaian standar dan kecukupan pengungkapan dalam penyajian laporan keuangan, efektivitas sistem pengendalian intern, dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Kelemahan pengendalian intern dan ketidaksesuaian dengan SAP tersebut berpengaruh terhadap kewajaran informasi dalam laporan keuangan sehingga akan berimplikasi pada akuntabilitas atau pertanggungjawaban atas laporan keuangan yang dibuat.

Penelitian mengenai akuntabilitas pernah dilakukan oleh Zeyn (2011) yang pada SKPD di Kabupaten Sukamara, Kalimantan Tengah. Hasil penelitian menunjukkan penerapan standar akuntansi pemerintah berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas keuangan, sedangkan penerapan *good governance* tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas keuangan. Penerapan *good governance* dan standar akuntansi pemerintahan mempengaruhi akuntabilitas keuangan sebesar 60,1%. Penelitian lain pernah dilakukan oleh Pamungkas (2012) pada Pemerintah Kabupaten/Kota yang berada di Daerah Istimewa Yogyakarta. Hasil penelitian menunjukkan penerapan akuntansi sektor publik dan penerapan pengawasan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah baik secara parsial maupun simultan. Penerapan akuntansi sektor publik, pengawasan, dan kualitas laporan keuangan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Berdasarkan berbagai fenomena yang telah diuraikan sebelumnya, maka peneliti tertarik untuk menganalisis lebih lanjut bagaimanakah penerapan standar akuntansi pemerintahan dan efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan dan akuntabilitas dengan menuangkannya ke dalam sebuah penelitian yang berjudul "*Dampak Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), Efektivitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah serta Implikasinya terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah (Studi pada SKPA Pemerintah Aceh)*".

KAJIAN KEPUSTAKAAN

Hubungan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dengan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Standar Akuntansi Pemerintahan merupakan salah satu aspek penting yang diperlukan untuk meningkatkan kualitas tata kelola keuangan negara dan pelaporan keuangan pemerintahan. Menurut PP No. 71 Tahun 2010 terdapat hubungan terkait antara standar akuntansi pemerintahan dan kualitas laporan keuangan, yaitu: "Standar Akuntansi Pemerintahan, selanjutnya disebut SAP, adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Dengan demikian SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan di Indonesia".

Nordiawan (2009:25) juga menyatakan bahwa adanya pengaruh standar akuntansi pemerintahan pada kualitas laporan keuangan pemerintah daerah yaitu: "SAP diterapkan di lingkup pemerintahan, baik di pemerintah pusat dan departemen-departemennya maupun di pemerintahan daerah dan dinas-dinasnya. Penerapan SAP diyakini akan berdampak pada peningkatan kualitas pelaporan keuangan di pemerintahan pusat dan daerah".

Hubungan Efektivitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dengan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Mahmudi (2011:27) menyatakan bahwa untuk menghasilkan laporan keuangan pemerintah daerah diperlukan proses dan tahap-tahap yang harus dilalui yang diatur dalam sistem akuntansi pemerintah daerah. Sistem akuntansi di dalamnya mengatur tentang sistem pengendalian intern, kualitas laporan keuangan sangat dipengaruhi oleh bagus tidaknya sistem pengendalian intern yang dimiliki pemerintah daerah.

Kualitas laporan keuangan akan berdampak terhadap pemberian opini oleh BPK. Pemberian opini pada laporan keuangan oleh BPK diantaranya dinilai dari evaluasi dan efektivitas sistem pengendalian intern. Sistem pengendalian intern dinyatakan memadai apabila unsur-unsur di dalamnya menyajikan suatu pengendalian yang saling terkait dan dapat meyakinkan pengguna bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material (IHPS II Tahun 2014). Hasil audit yang dilakukan oleh BPK, BPK memberikan opini tidak wajar dan/atau *disclaimer* diantaranya disebabkan oleh kelemahan sistem pengendalian intern yang dimiliki oleh pemerintah daerah terkait (Badan Pemeriksa Keuangan, 2011).

Hubungan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dengan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Dalam PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan disebutkan bahwa salah satu upaya konkrit untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah adalah penyampaian laporan keuangan pemerintah yang memenuhi prinsip tepat waktu dan disusun dengan mengikuti SAP. Selain itu, PP ini juga menyebutkan bahwa setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan, salah satunya adalah untuk kepentingan akuntabilitas.

Hal ini juga sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Mardiasmo (2006) yang menyatakan bahwa penerapan akuntansi sektor publik merupakan alat yang efektif untuk menciptakan akuntabilitas dan transparansi. Sehingga nantinya akuntabilitas dan transparansi publik akan terwujud sebagai salah satu upaya untuk mencapai *good governance*.

Hubungan Efektivitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dengan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Akar permasalahan rendahnya akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan negara di Indonesia adalah kegagalan Kementerian Lembaga Negara, BUMN/BUMD, Pemerintah Daerah, dan lembaga negara lainnya dalam mengimplementasikan SPIP (Yasin, 2013). Atas berbagai kelemahan tersebut, maka untuk mencapai pengelolaan keuangan negara/daerah yang efektif, efisien, transparan dan akuntabel, gubernur dan bupati/walikota wajib melakukan pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan pemerintah. SPIP memiliki fungsi untuk memberi keyakinan memadai bagi tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintahan negara, keandalan laporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan (PP No. 60 Tahun 2008).

Uraian di atas juga sejalan dengan penelitian yang dipaparkan oleh Mardiasmo (2001:442) yang menyatakan bahwa pengawasan dan pemeriksaan kinerja merupakan aspek penting dalam pelaksanaan otonomi daerah. Pengawasan juga akan mendorong terciptanya akuntabilitas kinerja sehingga akan mendorong terciptanya efisiensi dan efektivitas.

Hubungan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Salah satu alat untuk memfasilitasi terciptanya transparansi dan akuntabilitas yang berupa keterbukaan pemerintah atas aktivitas pengelolaan sumber daya publik adalah melalui penyajian laporan keuangan pemerintah daerah yang komprehensif (Mardiasmo, 2009:36). Secara spesifik, tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya (PP No. 71 Tahun 2010).

Laporan keuangan merupakan komponen penting untuk menciptakan akuntabilitas sektor publik dan merupakan salah satu alat ukur kinerja finansial pemerintah daerah (Yuhertiana, 2007:404). Selain itu, laporan keuangan merupakan wujud pertanggungjawaban keuangan daerah dan merupakan tanggungjawab atas akuntabilitas publik serta merupakan salah satu ukuran keberhasilan (kinerja) pemerintah daerah (Sinaga, 2005). Dengan kata lain dalam akuntabilitas terkandung kewajiban untuk menyajikan dan melaporkan pengelolaan keuangan daerah ke dalam laporan keuangan daerah.

METODE PENELITIAN

Populasi Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode sampling jenuh (sensus) yaitu teknik penentuan sampel bila semua anggota populasi digunakan sebagai sampel (Sugiyono, 2004:78). Adapun jumlah populasi penelitian ini adalah 48 SKPA di Pemerintah Aceh dengan responden penelitian PPK (Pejabat Penatausahaan Keuangan) pada masing-masing SKPA karena mereka terlibat langsung dalam pengelolaan keuangan daerah.

Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini dilakukan dengan menyebarkan kuesioner kepada responden. Dalam hal ini responden diminta untuk memberikan penilaian terhadap pernyataan dengan memilih salah satu dari lima jawaban yang disediakan.

Rancangan Pengujian Hipotesis

Setelah kuesioner terkumpul, untuk melakukan analisis data perlu dilakukan uji kualitas data yaitu uji validitas, uji reliabilitas, uji korelasi, dan uji mediasi. Alat pengujian ini dilakukan untuk mengetahui apakah alat ukur yang digunakan sesuai dengan yang diukur dan juga dengan konsistensi data yang dikumpulkan.

Teknik analisis data pada pengujian hipotesis menggunakan *path analysis* dengan menggunakan dua model substruktur. Substruktur pertama yaitu penerapan standar akuntansi pemerintahan dan efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Pengaruh variabel tersebut ditentukan melalui koefisien jalur dengan persamaan sebagai berikut:

$$Y = \rho_{yx_1}X_1 + \rho_{yx_2}X_2 + \varepsilon_1$$

Substruktur kedua yaitu penerapan standar akuntansi pemerintahan, efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah, dan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Pengaruh variabel tersebut ditentukan melalui koefisien jalur dengan persamaan sebagai berikut:

$$Z = \rho_{zx_1}X_1 + \rho_{zx_2}X_2 + \rho_{zy}Y + \varepsilon_2$$

Keterangan:

X_1 : Penerapan standar akuntansi pemerintahan

X_2 : Efektivitas sistem pengendalian intern
Pemerintah

Y : Kualitas laporan keuangan pemerintah
daerah

Z : Akuntabilitas pengelolaan keuangan
daerah

ρ : Koefisien jalur

ε_1 : Variabel lain yang mempengaruhi Y

ε_2 : Variabel lain yang mempengaruhi Z

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Dari 48 kuesioner yang dibagikan kepada responden pada masing-masing SKPA di Pemerintah Aceh, jumlah kuesioner yang diterima kembali oleh peneliti sebanyak 48 eksemplar, dan semuanya bersedia menjawab atau mengisi kuesioner.

Hasil Pengujian Hipotesis Substruktur 1

Untuk hasil pengujian hipotesis substruktur 1 dapat dilihat pada tabel berikut.

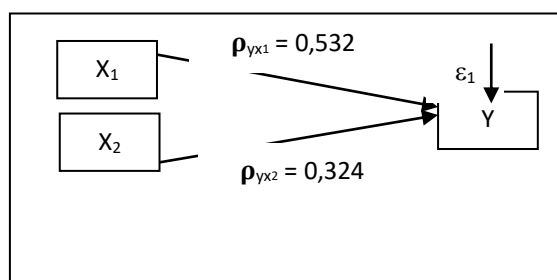
Tabel 1
Coefficient Substruktur 1

Model	Unstandardized Coefficients		Std. Coef.	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	18,571	8,440		2,200	,033
Penerapan_SAP	,470	,141	,532	3,331	,002
Efektivitas_SPIP	,014	,081	,324	,176	,021

a. Dependent Variable: Kualitas_LKPD

Sumber: Data Diolah (2016)

Berdasarkan Tabel 1 diperoleh persamaan $Y = 0,532X_1 + 0,324X_2$, model strukturalnya dapat digambarkan sebagai berikut:



Berdasarkan data tersebut hasil pengujian hipotesis substruktur 1 dapat diinterpretasikan sebagai berikut:

- Dampak penerapan standar akuntansi pemerintahan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah berdasarkan Tabel 1.1 diperoleh nilai probabilitas (sig.) = 0,002 < 0,05. Dengan demikian H_a diterima. Besarnya dampak variabel X_1 terhadap variabel Y adalah $(0,532)^2 \times 100\% = 28,30\%$.
- Dampak efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah berdasarkan Tabel 1.1 diperoleh nilai probabilitas (sig.) = 0,021 < 0,05. Dengan demikian H_a diterima. Besarnya dampak variabel X_2 terhadap variabel Y adalah $(0,324)^2 \times 100\% = 10,50\%$.

Hasil Pengujian Hipotesis Substruktur 2

Untuk hasil pengujian hipotesis substruktur 2 dapat dilihat pada tabel berikut.

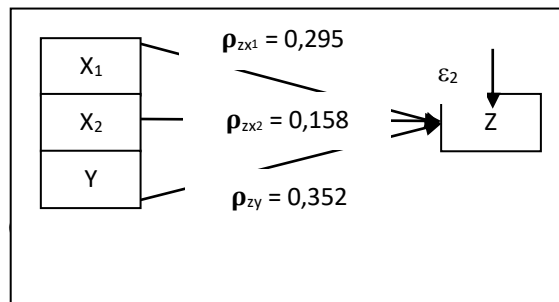
Tabel 2
Coefficient Substruktur 2

Model	Unstandardized Coefficients		Std. Coef.	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	14,497	5,584		2,596	,013
Penerapan_ SAP	,058	,099	,295	,587	,046
Efektivitas_ SPIP	,021	,051	,158	,404	,036
Kualitas_ LKPD	,213	,094	,352	2,271	,028

a. Dependent Variable: Akuntabilitas_Pengelolaan Keuda

Sumber: Data Diolah (2016)

Berdasarkan Tabel 2 diperoleh persamaan $Z = 0,295X_1 + 0,158X_2 + 0,352Y$, model strukturalnya dapat digambarkan sebagai berikut:



pengujian hipotesis substruktur 2 dapat diinterpretasikan sebagai berikut:

- Dampak penerapan standar akuntansi pemerintahan terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah berdasarkan Tabel 1.2 diperoleh nilai probabilitas (sig.) = 0,046 < 0,05. Dengan demikian H_a diterima. Besarnya pengaruh variabel X_1 terhadap variabel Z adalah $(0,295)^2 \times 100\% = 8,70\%$.
- Dampak efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah berdasarkan Tabel 1.2 diperoleh nilai probabilitas (sig.) = 0,036 < 0,05. Dengan demikian H_a diterima. Besarnya pengaruh variabel X_2 terhadap variabel Z adalah $(0,158)^2 \times 100\% = 2,50\%$.
- Dampak kualitas laporan keuangan pemerintah daerah terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah berdasarkan Tabel 1.2 diperoleh nilai probabilitas (sig.) = 0,028 < 0,05. Dengan demikian H_a diterima. Besarnya pengaruh variabel Y terhadap variabel Z adalah $(0,352)^2 \times 100\% = 12,39\%$.

Untuk lebih jelasnya, Tabel 1.3 dan Tabel 1.4 merangkum seluruh hasil koefisien jalur serta pengaruh tidak langsung dan pengaruh total.

Tabel 3
Dampak X_1 dan X_2 terhadap Y secara langsung dan tidak langsung

No	Variabel	Koefisien Jalur	Pengaruh			Ket
			Langsung	Tidak Langsung	Total	
1	X_1 terhadap Y	0,532	0,283	-	0,283	Kuat
2	X_2 terhadap Y	0,324	0,105	-	0,105	Sedang
3	X_1 terhadap Y melalui X_2	0,621*)	-	2 (0,532 x 0,324 x 0,621)	0,214	Sedang
Total Pengaruh					0,602	
Varibel lain					0,398	

Sumber: Data Diolah (2016)

Berdasarkan Tabel 3 diperoleh bahwa X_1 terhadap Y berdampak kuat secara langsung yaitu sebesar $(0,532)^2$ atau 28,3% dan berdampak sedang ketika melalui X_2 yaitu sebesar 21,4%. Demikian juga untuk X_2 terhadap Y berdampak sedang yaitu senilai $(0,324)^2$ atau 10,5%.

Tabel 4
Dampak X_1 dan X_2 terhadap Y dan dampaknya terhadap Z secara langsung dan tidak langsung

No	Variabel	Koefisien Jalur	Pengaruh			Ket
			Langsung	Tidak Langsung	Total	
1	X_1 terhadap Z	0,295	0,087	-	0,087	Sedang
2	X_2 terhadap Z	0,158	0,025	-	0,025	Lemah
3	Y terhadap Z	0,352	0,124	-	0,124	Sedang
4	X_1 terhadap Z melalui X_2	0,621	-	2(0,295 x 0,158 x 0,621)	0,057	Lemah
5	X_1 terhadap Z melalui Y	0,741	-	2(0,295 x 0,352 x 0,741)	0,154	Sedang
6	X_2 terhadap Z melalui Y	0,674	-	2(0,158 x 0,352 x 0,674)	0,075	Lemah
Total Pengaruh					0,522	
Varibel lain					0,478	

Sumber: Data Diolah (2016)

Berdasarkan Tabel 4 diperoleh dampak langsung X_1 terhadap Z berdampak sedang yaitu sebesar $(0,295)^2$ atau 8,7% dan berdampak sedang secara tidak langsung melalui Y yaitu sebesar 15,4% serta berdampak lemah ketika melalui X_2 yaitu sebesar 5,7%. Untuk variabel X_2 terhadap Z secara langsung berdampak lemah sebesar 2,5% demikian juga melalui Y berdampak lemah sebesar 7,5%. Kedua kondisi ini dinamakan dengan *partially mediated*,

yaitu kondisi dimana variabel independen mempengaruhi variabel dependen baik secara langsung maupun melalui variabel mediasi.

Dampak Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat dampak signifikan antara penerapan standar akuntansi pemerintahan dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Artinya, tinggi rendahnya kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dipengaruhi oleh penerapan standar akuntansi pemerintahan dan besarnya pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan terhadap kualitas laporan keuangan adalah sebesar 28,3%. Koefisien jalur 0,532 dan berarah positif, berarti jika penerapan standar akuntansi pemerintahan naik satu satuan maka kualitas laporan keuangan pemerintah daerah akan naik 0,532 satuan. Dampak penerapan standar akuntansi pemerintahan tersebut dapat dikatakan pengaruh yang kuat.

Dampak Efektivitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat dampak signifikan efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Artinya, tinggi rendahnya kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dipengaruhi oleh efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah dan besarnya pengaruh efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah adalah sebesar 10,50%. Koefisien jalur 0,324 dan berarah positif, berarti jika efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah naik satu satuan maka kualitas laporan keuangan pemerintah daerah akan naik 0,324 satuan. Dampak efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah tersebut dapat dikatakan pengaruh yang sedang.

Dampak Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Hasil pengujian koefisien jalur substruktur 2 menunjukkan bahwa terdapat dampak baik secara langsung sebesar 8,70% dengan intensitas sedang maupun pengaruh tidak langsung melalui efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah sebesar 5,70% dengan intensitas sedang dan melalui kualitas laporan keuangan pemerintah daerah sebesar 15,4% dengan intensitas lemah. Artinya, tinggi rendahnya akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah dipengaruhi oleh penerapan standar akuntansi pemerintahan. Oleh karena itu, untuk mengoptimalkan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah instansi perlu memperhatikan penerapan standar akuntansi pemerintahan.

Dampak Efektivitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Hasil pengujian koefisien jalur substruktur 2 menunjukkan bahwa terdapat dampak baik secara langsung maupun tidak langsung efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah dengan intensitas lemah yaitu masing-masing sebesar 2,50% dan 7,50%.

Artinya, tinggi rendahnya akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah dipengaruhi oleh efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah.

Dampak Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Hasil penelitian menunjukkan bahwa kualitas laporan keuangan pemerintah daerah terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah mempunyai pengaruh signifikan yang sedang yaitu sebesar 12,39%. Artinya, tinggi rendahnya akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah dipengaruhi oleh kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Koefisien jalur 0,352 dan berarah positif, berarti jika kualitas laporan keuangan pemerintah daerah naik satu satuan maka akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah akan naik 0,352 satuan.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang diperoleh, maka dapat disimpulkan beberapa hal sebagai berikut:

1. Penerapan standar akuntansi pemerintahan berdampak kuat terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini menunjukkan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan mampu mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah yang dihasilkan.
2. Efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah berdampak sedang terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini menunjukkan bahwa efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah mampu mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah yang dihasilkan.
3. Penerapan standar akuntansi pemerintahan berdampak sedang terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah secara langsung dan tidak langsung melalui efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah, namun berdampak lemah secara tidak langsung ketika melalui kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini menunjukkan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan mampu mempengaruhi akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah baik secara langsung maupun tidak langsung melalui variabel mediasi (*partially mediated*).
4. Efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah berdampak lemah terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah baik secara langsung maupun tidak langsung melalui kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini menunjukkan bahwa efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah sedikitnya mampu mempengaruhi akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah baik secara langsung maupun tidak langsung melalui variabel mediasi (*partially mediated*).
5. Kualitas laporan keuangan pemerintah daerah berdampak sedang terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Hal ini menunjukkan bahwa kualitas laporan keuangan pemerintah daerah mampu mempengaruhi akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

Saran

Saran yang dapat diberikan untuk penelitian berikutnya:

1. Agar peneliti selanjutnya mencari waktu yang tepat untuk responden dalam mengisi kuesioner, dengan harapan responden akan menjawab kuesioner tersebut dengan jujur dan benar, serta menambah instrumen yang digunakan

dalam pengumpulan data seperti observasi dan wawancara untuk mendapatkan data yang lebih akurat.

2. Pada penelitian ini, akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah hanya ditinjau dari aspek kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, penerapan standar akuntansi pemerintahan dan efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah. Untuk penelitian selanjutnya disarankan untuk menambah beberapa variabel independen lain agar dapat meningkatkan besarnya nilai R^2 , seperti kualitas sumber daya manusia, prinsip pengelolaan keuangan daerah, pemanfaatan teknologi informasi, transparansi dan aksesibilitas laporan keuangan, tingkat pengungkapan laporan keuangan, atau penyelesaian temuan audit sehingga dapat diketahui bahwa akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah juga dipengaruhi oleh variabel-variabel lain yang tidak tercakup dalam penelitian ini.

DAFTAR KEPUSTAKAAN

Bachtiar. 2009. Manajemen Keuangan Daerah Lemah. *Harian Rakyat Aceh*.
Jumat 5 Juni.

Badan Pemeriksa Keuangan. 2011. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2012 dan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2012*.
www.bpk.go.id.

_____. 2015. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2014*.
Jakarta: BPK-RI.

_____. 2015. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2015*.
Jakarta: BPK-RI.

_____. 2015. *Siaran Pers BPK: LKPA 2014 Mendapat Opini Wajar Dengan Pengecualian*

(WDP). Banda Aceh: BPK-RI Perwakilan Provinsi Aceh.

Halim, Abdul. 2002. *Akuntansi Sektor Publik: Akuntansi Keuangan Daerah*.
Edisi Pertama. Jakarta: Salemba Empat.

Lembaga Administrasi Negara (LAN) & Badan Pengawasan Keuangan dan
Pembangunan (BPKP). 2000. *Akuntabilitas dan Good Governance*.
Jakarta: LAN & BPKP.

Mahmudi. 2011. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: UII Pres.

Mardiasmo. 2001. Pengawasan, Pengendalian, dan Pemeriksaan Kinerja
Pemerintah Daerah dalam Pelaksanaan Otonomi Daerah. *Jurnal Bisnis
dan Akuntansi*. Vol. 3(2), p. 441-456.

_____. 2006. Perwujudan Transparansi dan Akuntabilitas Publik Melalui
Akuntansi Sektor Publik: Suatu Sarana Good Governance. *Jurnal
Akuntansi Pemerintahan*. Vol. 2(1), p.1-17.

- _____ 2009. **Akuntansi Sektor Publik**. Edisi IV. Yogyakarta: Andi.
- Nordiawan, Deddi. 2009. **Akuntansi Sektor Publik**. Jakarta: Salemba Empat.
- Pamungkas, Bambang. 2012. Pengaruh Penerapan Akuntansi Sektor Publik dan Pengawasan terhadap Kualitas Laporan Keuangan dan Implikasinya terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. **Jurnal Ilmiah Ranggading**. Vol. 12(2), p. 82-93.
- Republik Indonesia. **Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara**.
- _____ **Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah**.
- _____ **Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan**.
- Sinaga, Jamason. 2005. Selamat Datang Standar Akuntansi Pemerintahan. Melalui <<http://www.ksap.org/Riset&Artikel/Art8.pdf>> [28/10/2015].
- Stanbury, M.Reilley MJ & Rosenmen Kd. 2003. Work-Related Amputation in Michigan, 1997. **American Journal of Industrial Medicine**. Vol. 44(4), p. 359-367.
- Sugiyono. 2004. **Metode Penelitian Bisnis**. Bandung: Alfabeta.
- Yasin, Nur. 2013. Badan Akuntabilitas Keuangan Negara (BAKN). Melalui <www.jurnalparlemen.com> [22/10/2015].
- Yuhertiana, Indrawati. 2007. Principal-Agent Theory dalam Proses Perencanaan Anggaran Sektor Publik. **Kompak: Jurnal Akuntansi, Manajemen, dan Sistem Informasi**. Yogyakarta: FE UTY, Vol. 9 (April), p. 403-422.
- Zeyn, Elvira. 2011. Pengaruh Penerapan *Good Governance* dan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Akuntabilitas Keuangan. **Jurnal Trikonomika**, Vol. 10(1), p. 52- 6.