

PENGARUH PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK

Ani Sri Murwani¹, Ratna Puji Astuti^{2*}

^{1,2} Politeknik YKPN, Yogyakarta, Indonesia

¹Email: anisrimurwani@aaykpn.ac.id

^{2*} Email: ratna_puji_astuti@yahoo.com

Abstract

This article describes the results of research investigating the application of Government Accounting Standards to the quality of regional financial reports in public sector organizations in Indonesia. This research was conducted with a quasi-experimental technique using a longitudinal experimental design with pretest and posttest. Sampling data using experimental techniques related to behavior. The results of the study provide evidence that the quality of financial information increases after being presented using Government Accounting Standards, although it requires adjustment time to prepare standard-based regional financial reports.

Keywords: *Government Accounting Standards, quality of financial reports, public sector.*

1. PENDAHULUAN

Salah satu dampak reformasi yang terjadi pada tahun 1998 adalah terbitnya Undang-undang Nomor 22 tahun 1999 tentang Otonomi Daerah dan Undang-undang Nomor 25 tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Daerah. Kedua peraturan tersebut kemudian disempurnakan dengan Undang-undang Nomor 32 tahun 2004 tentang Otonomi Daerah dan Undang-undang Nomor 33 tentang Perimbangan Keuangan Daerah.

Dalam rangka meningkatkan kualitas pertanggungjawaban kinerja pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Kewajiban penggunaan akuntansi berbasis akrual (*accrual basis*) oleh pemerintah, termasuk pemerintah daerah, dari yang sebelumnya menggunakan akuntansi berbasis kas menuju akrual (*cash toward accrual*) merupakan perubahan signifikan dari SAP sebelumnya, yang diatur oleh Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

Persyaratan tentang basis akuntansi sebelumnya sudah dinyatakan dalam peraturan perundang-undangan yaitu pada Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 pasal 1 menyatakan bahwa:

1. Hak pemerintah pusat/daerah adalah pendapatan negara/daerah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih.
2. Kewajiban pemerintah pusat/daerah adalah belanja negara/daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.

Berdasarkan penjelasan tersebut di atas dijelaskan bahwa pendapatan dan belanja sebenarnya sudah berbasis akrual yang akan mempengaruhi kekayaan bersih di neraca. Jadi sebenarnya dari tahun 2003, pencatatan dan penyajian laporan keuangan sudah diarahkan untuk berbasis akrual. Namun demikian ada masa transisi untuk menuju akrual penuh yang dijelaskan pada pasal 36 ayat (1) dalam peraturan yang sama, menyatakan bahwa selambat-lambatnya dalam lima tahun pengakuan serta pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual harus dilaksanakan (Modul

1 – Konsep dan Siklus Akuntansi di Pemerintah Daerah).

Pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan selambat-lambatnya tahun anggaran 2008 ditegaskan dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 pasal 70 ayat (2). Standar Akuntansi Pemerintahan dilegalisasi oleh Pemerintah Indonesia dengan Peraturan Pemerintah nomor 71 tahun 2010 (PP No. 71 tahun 2010). PP No. 71 tahun 2010 ini menyempurnakan PP sebelumnya, yaitu Peraturan Pemerintah nomor 24 tahun 2005. PP No. 71 tahun 2010 ini dibuat untuk memberikan pedoman bagi pemerintah daerah otonom tingkat I (Propinsi), daerah otonom tingkat II (Kabupaten/Kota), dan pemerintah pusat dalam melaksanakan pencatatan akuntansi untuk penyusunan laporan keuangan guna kepentingan pertanggungjawaban kepada publik.

Penelitian terdahulu yang berhubungan dengan penilaian kinerja dilakukan dengan analisis *Value for Money* (Andriani, 2010). Pada tahap awal pelaksanaan anggaran penilaian kinerja sektor publik dilakukan dengan analisis *Value for Money*. Riset terdahulu dalam penilaian sektor publik belum menginvestigasi tentang penilaian kinerja sektor publik di Indonesia sebagai dampak dari penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan. Nugraheni dan Subaweh (2008) menemukan bahwa penerapan SAP dipengaruhi oleh pengetahuan pengelola Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Anggaran-Eselon 1 (UAPPA E1) dan Unit Akuntansi Pengguna Barang (UAPPB) dan ketersediaan sarana dan prasarana. Hasil penelitian menunjukkan peningkatan kualitas laporan keuangan dengan penerapan SAP pada tingkat sedang. Hal ini terutama dipengaruhi oleh pengetahuan pengelola UAPPA E1 dan UAPPB. Penelitian lain dilakukan oleh Nurpaída dan Kahar (2017) menyimpulkan bahwa penerapan SAP dan Internal Audit, baik secara bersama maupun secara terpisah, memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas laporan keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Sigi. Dengan demikian penerapan

SAP dan Internal Audit secara benar dan tepat akan mempengaruhi kualitas laporan keuangan menjadi lebih baik. Kualitas laporan keuangan sangat dipengaruhi oleh ketepatan dan keberaran dalam penerapan SAP. Hayadi dan Rosini (2019) menyimpulkan bahwa kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (Jakarta Barat) sangat dipengaruhi oleh pemahaman UAPPA terhadap standar akuntansi pemerintahan dan pengawasan keuangan daerah. Penelitian yang dilakukan oleh Nugraeni dan Budiantara (2015) menunjukkan bahwa variabel penerapan SAP memiliki pengaruh terhadap kualitas laporan keuangan, namun tidak pada akuntabilitas kinerja. Sedangkan kualitas laporan keuangan secara langsung akan mempengaruhi akuntabilitas kinerja.

Penelitian ini ingin memberikan bukti empiris pada Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Penilaian Kinerja Sektor Publik di Indonesia. Penilaian kinerja akan dilakukan dengan melihat pada proses penyusunan laporan pertanggungjawaban yang berupa laporan keuangan. Kinerja sektor publik yang ditunjukkan dengan proses penyusunan laporan keuangan sangat dipengaruhi oleh kemampuan Sumber Daya Manusia (SDM) dalam memahami penerapan SAP (PP No. 71 tahun 2010). Laporan pertanggungjawaban keuangan merupakan salah satu alat yang dapat digunakan dalam penilaian kinerja (Mardiasmo, 2004). Pengukuran kinerja sektor publik dilakukan untuk tujuan, yaitu:

1. Perbaikan kinerja pemerintah, karena ukuran kinerja tersebut dapat membantu pemerintah berfokus kepada tujuan dan sasaran program unit kerja sehingga dapat meningkatkan efisiensi dan efektivitas organisasi sektor publik.
2. Pengalokasian sumber daya dan pembuatan keputusan.
3. Perwujudan pertanggungjawaban publik dan perbaikan komunikasi kelembagaan.

Penilaian kinerja Sektor Publik bersifat multidimensi, sehingga untuk melakukan penilaian terhadap kinerja Sektor Publik secara komprehensif banyak faktor yang harus

dipertimbangkan. Penelitian ini hanya dibatasi pada penerapan PP No. 71 tahun 2010. Berdasarkan penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan dari nomor 1 sampai 12 (SAP dan PSAP), akan dilakukan penilaian terhadap kinerja sektor publik yang berupa pertanggungjawaban keuangan pada tingkat kabupaten/kota. Pertanggungjawaban yang dimaksud berupa laporan keuangan yang disampaikan kepada publik, yang terdiri dari: Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Operasional (LO), Laporan Saldo Anggaran Lebih (Lapsal), Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan Atas Laporan Keuangan (CALK).

Tinjauan Pustaka

Penelitian ini menggunakan teori Akuntansi Sektor Publik. Akuntansi Sektor Publik diidentikkan dengan penerapan dan perlakuan akuntansi pada domain (sektor) publik. Domain publik meliputi: badan pemerintahan, perusahaan milik negara, yayasan, organisasi politik dan massa, lembaga swadaya masyarakat. Dilihat dari sudut pandang ekonomi, domain (sektor) publik adalah entitas yang aktivitasnya dalam rangka memenuhi kebutuhan dan hak publik. Dengan kata lain aktivitas sektor publik berhubungan dengan usaha menghasilkan barang dan pelayanan publik dalam rangka memenuhi kebutuhan dan hak publik, pemenuhan kebutuhan publik yang sama, ada yang tidak dapat dilakukan oleh sektor swasta, melainkan harus dilakukan oleh organisasi pemerintahan. Penelitian ini berfokus pada instansi pemerintah, khususnya pada pemerintah kabupaten/kota. Penggunaan Akuntansi Sektor Publik untuk melakukan penilaian kinerja terhadap pemerintahan kabupaten/kota.

American Accounting Assosiation (1970) menjelaskan bahwa tujuan Akuntansi Sektor Publik adalah untuk memberikan informasi yang diperlukan untuk mengelola suatu operasi dan alokasi sumber daya yang dipercayakan kepada organisasi secara tepat, efisien, dan ekonomis; serta memberikan informasi yang

memungkinkan pelaporan pelaksanaan tanggung jawab manajer dalam pengelolaan dan penggunaan sumber daya yang menjadi wewenang manajer secara tepat dan efisien, dan memungkinkan pelaporan kepada publik tentang hasil operasi pemerintah dan penggunaan dana publik bagi pegawai pemerintah. Manfaat data akuntansi sektor publik adalah untuk:

1. Pengendalian manajemen perencanaan strategik, pembuatan program, penganggaran, evaluasi kinerja, dan pelaporan kinerja.
2. Pengambilan keputusan terutama alokasi sumber daya: menentukan biaya program, proyek, kelayakan ekonomis dan teknis, menentukan biaya pelayanan publik, menetapkan biaya standar.
3. Membantu pemilihan program: melakukan pengukuran kinerja, penentuan indikator kinerja.
4. Pembuatan laporan keuangan sektor publik.

Pengukuran kinerja selaras dengan keinginan mewujudkan pemerintahan yang baik. Keinginan mengadakan perubahan budaya, dari budaya sentral ke budaya otonomi daerah. Perubahan dari budaya birokrasi ke pemerintahan baru, pengukuran kinerja berkaitan dengan usaha, kegiatan atau program yang diprakarsai dan dilaksanakan oleh kepala daerah untuk merencanakan, mengarahkan, dan mengendalikan kinerja, dalam rangka mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Tujuan ini pada dasarnya merupakan penjabaran visi dan misi yang telah ditetapkan oleh kepala daerah. Tujuan biasanya dijabarkan lebih lanjut dalam bentuk sasaran, dengan segala macam sinonimnya, seperti: target, output, objektif, dan lain-lain.

Pengukuran kinerja sektor publik dapat dilakukan dengan berbagai macam cara, antara lain yaitu: menggunakan konsep *value for money* (Andriani Sri, 2010). Menurut Mardiasmo (2022) konsep *Value for money* merupakan konsep pengelolaan organisasi sektor publik yang mendasarkan pada tiga elemen utama, yaitu: ekonomi, efisiensi, dan efektivitas. Penilaian kinerja sektor publik (pemerintahan kabupaten/kota) juga dapat dilakukan dengan

melihat pada akuntabilitas publik. Konsep akuntabilitas publik ini menilai kinerja sektor publik dengan mendasarkan pada tugas utama pemerintah sebagai organisasi sektor publik untuk menciptakan kesejahteraan masyarakat. Kesejahteraan masyarakat merupakan sebuah konsep yang multikompleks, yang meliputi kesejahteraan fisik yang bersifat material dan kesejahteraan nonfisik yang lebih bersifat immaterial. Dalam teori keagenan seringkali muncul masalah berupa adanya informasi asimetrik, yaitu informasi yang tidak dimiliki secara sama oleh tiap-tiap pihak. Teori keagenan bisa dianalogikan untuk perusahaan (Jensen and Meckling, 1976) pada sektor publik. Permasalahan lain yang mungkin muncul dalam hubungan keagenan dalam konteks sektor publik adalah adanya adanya kebohongan publik oleh eksekutif kepada masyarakat luas, dilakukannya korupsi, kolusi, dan nepotisme atau sering disebut sebagai *Moral hazard*.

Akuntabilitas publik adalah penyampaian informasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan atas aktivitas dan kinerja pemerintah. Pemberian informasi kepada publik dan konstituen lainnya yang menjadi pemangku kepentingan (*stakeholder*) yang menjadi penekanan utama akuntabilitas publik. Mahmudi (2005) menjelaskan akuntabilitas publik adalah kewajiban agen untuk mengelola sumber daya, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang berkaitan dengan penggunaan sumber daya publik kepada pihak pemberi mandat (*principal*). Dalam rangka meminimalkan dan mengantisipasi timbulnya pemerintahan yang menyimpang diperlukannya saluran-saluran akuntabilitas. Akuntabilitas yang baik mampu mencegah berbagai bentuk penyimpangan yang mungkin terjadi.

Konsep akuntabilitas berbeda dengan konsep responsibilitas (*responsibility*). Akuntabilitas, sebagai salah satu elemen dalam konsep responsibilitas, merupakan kewajiban untuk mempertanggungjawabkan apa yang telah dilakukan atau tidak dilakukan oleh seseorang, sedangkan responsibilitas merupakan akuntabilitas yang berkaitan dengan kewajiban

untuk menjelaskan kepada orang atau pihak lain yang memiliki kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban dan memberikan penilaian. Hal penting yang perlu digarisbawahi bahwa tuntutan akuntabilitas harus diikuti dengan pemberian kapasitas untuk melaksanakan, keleluasaan (diskresi), dan kewenangan.

Menurut Mahmudi (2005) dimensi akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh lembaga-lembaga publik tersebut adalah terdiri dari: akuntabilitas hukum dan kejujuran (*accountability for probity and legality*), akuntabilitas manajerial atau proses (*managerial accountability*), akuntabilitas program (*program accountability*), akuntabilitas kebijakan (*policy accountability*), akuntabilitas finansial (*financial accountability*).

Akuntabilitas manajerial yang dikenal sebagai akuntabilitas kinerja (*performance accountability*) adalah pertanggungjawaban lembaga publik untuk melakukan pengelolaan organisasi secara efektif dan efisien. Inefisiensi organisasi publik tidak boleh dibebankan kepada klien atau *customernya* karena merupakan tanggung jawab lembaga yang bersangkutan. Akuntabilitas manajerial berkaitan dengan akuntabilitas proses (*process accountability*) artinya bahwa proses organisasi harus dapat dipertanggungjawabkan, dengan kata lain tidak terjadi inefisiensi dan ketidakefektifan organisasi.

Analisis akuntabilitas sektor publik lebih banyak memfokuskan pada akuntabilitas manajerial, yaitu akuntabilitas bawahan kepada atasan dalam suatu organisasi. Dalam melaksanakan sistem manajemen berbasis kinerja akuntabilitas manajerial menjadi perhatian utama manajer sektor publik. Akuntansi sektor publik memiliki peran yang sangat penting dalam mendorong terciptanya akuntabilitas finansial. Kekuatan utama akuntansi adalah pada pemberian informasi. Informasi keuangan merupakan produk akuntansi yang sangat *powerful* untuk mempengaruhi pengambilan keputusan, meskipun informasi keuangan bukanlah satu-satunya informasi yang dibutuhkan untuk

mendukung keputusan. Informasi merupakan bahan dasar untuk proses pengambilan keputusan untuk menghasilkan produk berupa keputusan. Dalam konteks organisasi sektor publik, keputusan yang diambil harus memenuhi prinsip akuntabilitas publik terutama terkait dengan akuntabilitas kebijakan. Oleh karena itu, kualitas informasi berupa keakuratan, transparansi, ketepatan waktu. Validitas, relevansi dan keandalan informasi akan sangat mempengaruhi kualitas keputusan dan akuntabilitas publik.

Salah satu penyebab terjadinya krisis ekonomi di Indonesia adalah tata cara penyelenggaraan pemerintahan yang tidak dikelola dan diatur dengan baik. Berbagai masalah seperti Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (KKN) yang sulit diberantas, masalah penegakan hukum yang sulit berjalan, monopoli dalam kegiatan ekonomi, serta kualitas pelayanan kepada masyarakat yang memburuk sering timbul akibat masalah pengelolaan tersebut.

Dunia usaha berkembang dengan sangat pesat sehingga semakin kompleks pula masalah-masalah yang dihadapi oleh organisasi publik dalam menjalankan fungsi pengendalian dan pengawasan kegiatan perusahaan. Hal ini mengakibatkan turunnya akuntabilitas publik pada perusahaan publik. Untuk mencapai akuntabilitas publik yang baik digunakan pengukuran kinerja *Value for Money*. Akuntabilitas publik bukan sekedar kemampuan untuk menunjukkan bagaimana uang publik dibelanjakan, tetapi juga kemampuan menunjukkan bahwa uang publik tersebut telah dibelanjakan secara ekonomis, efisien dan efektif (*Value for Money*) (Mardiasmo, 2004).

Manfaat implementasi konsep *Value for Money* pada organisasi sektor publik antara lain: meningkatkan efektivitas pelayanan publik, meningkatkan mutu pelayanan publik, menurunkan biaya pelayanan publik karena hilangnya inefisiensi dan terjadinya penghematan dalam penggunaan input, alokasi belanja yang lebih berorientasi pada kepentingan publik, dan meningkatkan kesadaran akan uang publik (*public cost awareness*) sebagai akar

pelaksanaan akuntabilitas publik. UU No. 17/2003 membawa akuntabilitas hasil sebagai notasi yang dipertanggungjawabkan. Indikator hasil seperti ekonomi, efisiensi dan efektivitas harus dapat direfleksikan dalam laporan pertanggungjawaban pemerintah, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah (Indra Bastian, 2006)

H1: Apakah penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan sesuai dengan PP No. 71 tahun 2010 mampu meningkatkan kualitas laporan keuangan daerah pemerintah daerah otonomi pada tingkat kabupaten/kota?

2. METODE PENELITIAN

Penelitian ini termasuk dalam jenis penelitian kausalitas yang berkaitan dengan implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan. Penelitian ini menguji apakah penerapan standar mampu memperbaiki atau meningkatkan penyusunan laporan pertanggungjawaban setiap periode akuntansi. Penelitian ini dilakukan dengan teknik eksperimen semu menggunakan desain eksperimen longitudinal dengan purwauji (*pretest*) dan purnauji (*posttest*).

Fokus penggunaan teknik eksperimen dalam penelitian berorientasi pada pengujian teori dengan mengutamakan validitas internal. Teknik eksperimen merupakan teknik pengambilan data sampel untuk penelitian yang berkaitan dengan perilaku. Validitas eksternal dalam teknik ini diwujudkan dalam suatu asumsi bahwa seseorang dengan karakteristik akan melakukan respon yang relatif sama jika pada penelitian ini generalisasi hasil berlaku untuk seluruh personil yang melakukan penyusunan laporan keuangan daerah. Sampel penelitian menggunakan mahasiswa sebagai responden yang akan menerima treatment berupa pemberian materi dalam menyusun laporan keuangan daerah berbasis Standar Akuntansi Pemerintahan. Mahasiswa yang digunakan sebagai responden adalah mahasiswa yang telah memilih peminatan Akuntansi Keuangan Daerah. Mahasiswa tersebut selanjutnya dibagi menjadi dua grup, yaitu grup kontrol dan grup treatment. Grup kontrol terdiri dari mahasiswa

yang sedang mengambil matakuliah Akuntansi Keuangan Daerah, sedangkan grup treatment terdiri dari mahasiswa yang mengambil matakuliah Praktikum Akuntansi Keuangan Daerah. Dengan demikian pembagian kedua grup ini tidak menggunakan randomisasi.

Analisis statistik deskriptif memberikan deskripsi mengenai karakteristik data penelitian. Statistik deskriptif memberikan informasi mengenai tendensi pusat data dan sebaran data penelitian. Informasi ini dapat menunjukkan karakteristik data secara umum dengan menggunakan nilai mean, nilai tengah, nilai minimal, nilai maksimal, range, varian, dan deviasi standar. Mean dan nilai tengah memberikan informasi secara umum mengenai tendensi pusat data. Range yang dapat diukur dengan menggunakan jarak nilai minimal dengan nilai maksimal, varian dan deviasi standar mampu memperlihatkan sebaran data.

Analisis statistik inferensial digunakan dalam rangka pengambilan keputusan yang dapat menyimpulkan hasil analisis data penelitian yang selanjutnya akan digeneralisasikan. Statistik

inferensial yang digunakan dalam teknik eksperimen semu ini adalah pengujian beda rata-rata untuk dua sampel berpasangan (*paired sample t-test*) dalam rangka pengujian hipotesis, sedangkan pengujian beda rata-rata untuk dua sampel yang independent (*independent samples t-test*) digunakan dalam rangka melakukan *additional test* untuk memperkaya hasil penelitian.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

Data penelitian dibagi menjadi tiga bagian, yaitu: data penelitian dua grup yang terdiri dari grup kontrol dan grup treatment dengan responden yang sama (sampel berpasangan), data penelitian dua grup yang terdiri dari grup kontrol dan grup treatment dengan responden yang berbeda (sampel independen), dan data penelitian dua grup yang terdiri dari grup kontrol dan grup treatment dengan responden yang berbeda (sampel independen) dengan tambahan responden yang sama pada grup kontrol. Berikut adalah hasil skor untuk tiga klasifikasi pada data penelitian:

Tabel 1
Statistik Deskriptif

	N	Range	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance
SkorK	42	30,07	66,13	96,20	83,6340	6,32026	39,946
SkorT	42	20,00	70,00	90,00	80,4293	3,92765	15,426
SkorKT1	58	41,69	53,28	94,97	79,2317	8,36182	69,920
SkorKTW1	100	42,92	53,28	96,20	81,0807	7,84659	61,569
Valid N (listwise)	42						

Kelompok data pertama menggunakan data dengan nama SkorK (Skor Grup Kontrol) dan SkorT (Skor grup Treatment). Kelompok data kedua menggunakan data dengan nama SkorKT1 (Skor grup kontrol dan treatment dengan kode 1) dan SkorT (Skor grup Treatment). Kelompok data ketiga menggunakan data penelitian dengan nama SkorKTW1 (Skor grup kontrol dan treatment w/responden treatment dengan kode 1) dan SkorT (Skor grup Treatment).

Penelitian ini menggunakan pengujian statistik parametrik dengan pengujian beda rata-rata. Meskipun menggunakan desain eksperimen dalam teknik pengumpulan data (yang dapat dilakukan untuk jumlah sampel kecil) namun dalam penelitian ini tetap menggunakan pengujian normalitas data untuk menunjukkan bahwa data penelitian yang digunakan mempunyai distribusi normal. Teknik eksperimen mempunyai ciri khas tersendiri dibandingkan dengan metode pengambilan data

lainnya seperti teknik survei misalnya. Teknik eksperimen mempunyai karakteristik berupa treatment/perlakuan tertentu/manipulasi yang dilakukan oleh peneliti dalam memperoleh data penelitian. Sehingga penelitian ini tidak membutuhkan pengujian yang menunjukkan bahwa data penelitian berasal dari kelompok data yang mempunyai distribusi normal. Pengujian normalitas data dilakukan dengan menggunakan one sample Kolmogorov-Smirnov yang merupakan nonparametrik test. Berikut adalah hasil pengujian normalitas data untuk setiap kelompok data:

Tabel 2
Pengujian Normalitas Data Penelitian

One-Samples Kolmogorov-Smirnov Test		
	Skor K	Skor T
N	42	42
Kolmogorov-Smirnov Z	0,591	0,595
Sig.	0,877	0,871

One-Samples Kolmogorov-Smirnov Test		
	Skor KT	Skor KT_w
N	100	145
Kolmogorov-Smirnov Z	1,165	1,033
Sig.	0,132	0,236

Berdasarkan hasil analisis normalitas data dapat diketahui bahwa tingkat signifikansi data pada kelompok yang pertama (Skor K dan Skor T) menunjukkan distribusi yang normal. Distribusi normal ini ditunjukkan dengan hasil tingkat signifikansi sebesar 0,877 dan 0,871 yang keduanya lebih besar dari tingkat alpha sebesar 0,05 pada pengujian dengan Kolmogorov-Smirnov. Hal serupa juga ditunjukkan untuk dua kelompok data lainnya yaitu kelompok data kedua dan ketiga melalui

tingkat signifikansi pada Skor KT dan Skor KT_w sebesar 0,132 dan 0,236 yang juga berada diatas tingkat alpha sebesar 0,05.

Uji Beda Rata-rata Sampel Berpasangan

Analisis statistik pengujian beda rata-rata untuk dua sampel berhubungan digunakan untuk menguji apakah terdapat perubahan skor dalam menyelesaikan laporan keuangan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan. Adanya Standar Akuntansi Pemerintahan juga dapat memberikan peningkatan komparabilitas laporan keuangan secara vertikal dan horizontal. Hal ini dapat ditunjukkan melalui penurunan deviasi standar pada skor grup yang diberi treatment. Berikut adalah hasil pengujian beda rata-rata dengan menggunakan dua sampel yang saling berhubungan:

Tabel 3
Statistik Sampel Berpasangan

Paired Samples Statistics			
	N	Mean	Std. Deviation
Skor Kontrol	42	83,634	6,32
Skor Treatment	42	80,429	3,928

Berdasarkan Tabel 3, hasil statistik untuk analisis sampel berpasangan, dapat diketahui bahwa terdapat perbedaan rata-rata skor antara grup treatment dengan grup kontrol. Hasil statistik ini justru menunjukkan perolehan rata-rata skor treatment praktik implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan yang lebih rendah, yaitu sebesar 80,43 dibandingkan dengan skor rata-rata untuk grup yang tidak memperoleh treatment praktik dengan skor rata-rata sebesar 83,63. Hal ini diduga disebabkan karena para responden belum mempunyai pengalaman sebelumnya dalam menyusun laporan keuangan daerah berbasis Standar Akuntansi Pemerintahan.

Informasi lainnya yang diperoleh dari tabel statistik tersebut adalah deviasi standar

yang merupakan perbedaan setiap item skor dengan nilai rata-rata skor. Meskipun hasil rata-rata skor untuk grup treatment lebih rendah dibandingkan dengan grup kontrol, namun gambaran dari variasi skor melalui deviasi standar menunjukkan hasil yang sesuai dengan prediksi bahwa implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan mampu meningkatkan komparabilitas yang ditunjukkan melalui penurunan variasi skor pada grup treatment. Deviasi standar untuk grup kontrol sebesar 6,32 sedangkan deviasi standar pada grup treatment sebesar 3,92. Penurunan deviasi standar yang terjadi hampir mencapai 50%, yang menunjukkan pula bahwa perbedaan laporan keuangan secara vertikal setelah implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan menjadi semakin kecil. Untuk melihat apakah terdapat perbedaan yang signifikan secara statistik untuk skor yang berasal dari dua kelompok yang diuji dilakukan dengan melihat tingkat signifikansi pada tabel berikut:

Tabel 4
Pengujian-t Sampel Berhubungan

Paired Samples Test			
	T	df	sig.
Skor Kontrol-Skor Treatment	3,156	41	0,003

Tabel 4 memberikan informasi mengenai t-hitung dari kedua kelompok/grup dengan jumlah masing-masing sebanyak 42 responden sebesar 3,156 yang lebih besar dibandingkan dengan t-tabel untuk tingkat alpha 5% yaitu sebesar 1,96. Dilihat dari tingkat signifikansi yang dihasilkan dari analisis statistik ini sebesar 0,003 yang lebih rendah dibandingkan tingkat alpha sebesar 0,05 menunjukkan bahwa terdapat perbedaan yang signifikan antara skor grup yang diberi treatment dengan skor grup yang tidak diberi treatment.

Uji Beda Rata-rata Sampel Independen

Pengujian statistik dengan dua sampel independen ini dilakukan sebagai pengujian tambahan untuk memberikan gambaran

mengenai hasil penelitian yang lebih komprehensif. Pengujian dilakukan untuk dua kelompok sampel yang hasil penilaiannya ditunjukkan dengan menggunakan skor. Kelompok dalam grup kontrol dan grup treatment/manipulasi terdiri dari responden yang berbeda. Untuk kelompok data ketiga dilakukan dengan kelompok dalam grup kontrol dan grup treatment/manipulasi terdiri dari responden yang berbeda dengan menambahkan penilaian purwauji untuk seluruh responden yang memperoleh treatment pada grup kontrol. Berikut hasil pengujian beda rata-rata untuk dua sampel independen pada kelompok data kedua dan ketiga:

Tabel 5
Statistik Sampel Independen 1

Group Statistics				
	Kode 12	N	Mean	Standar Deviasi
SkorKT	1,00	58	792,317	836,182
	2,00	42	804,293	392,765

Tabel 6
Pengujian-t Sampel Independen 1

Independent Samples Test						
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
		F	Sig.	T	Df	Sig. (2-tailed)
SkorKT	Equal variances assumed	8,687	,004	,861	98	,391
	Equal variances not assumed			,955	85,934	,342

Tabel 5 dan tabel 6 merupakan hasil pengujian statistik beda rata-rata untuk dua sampel independen pada kelompok data yang kedua. Pada kelompok data ini, grup kontrol dan

grup treatment/manipulasi terdiri dari responden yang berbeda. Grup kontrol berisi responden yang tidak diberi treatment untuk praktik penerapan laporan keuangan daerah berbasis SAP, sedangkan grup kontrol merupakan responden dengan praktik penerapan laporan keuangan daerah berbasis SAP.

SkorKT merupakan skor yang diperoleh untuk masing-masing grup, kode 1 untuk grup control, dan kode 2 untuk grup treatment. Tabel 5 menunjukkan hasil yang berbeda dengan pengujian statistik untuk sampel berpasangan. Berdasarkan hasil pengujian ini menunjukkan bahwa mahasiswa yang diberikan treatment berupa praktik implementasi laporan keuangan berbasis Standar Akuntansi Pemerintah menunjukkan skor yang lebih tinggi jika dibandingkan dengan mahasiswa yang tidak diberikan praktik implementasi penyusunan laporan keuangan berbasis SAP. Dengan kata lain, kualitas laporan keuangan daerah secara keseluruhan menunjukkan terjadi peningkatan. Hal ini disertai dengan variasi untuk setiap mahasiswa yang terdapat dalam grup treatment yang juga memberikan varian yang lebih rendah yang terlihat melalui lebih rendahnya deviasi standar yang dihasilkan dibandingkan dengan deviasi standar yang terdapat pada grup kontrol. Meskipun demikian, hasil tersebut secara statistik tidak begitu berarti karena tingkat sigifikansi yang dihasilkan dari analisis ini yaitu sebesar 0,342 (untuk dua sisi) atau sebesar 0,171 (untuk satu sisi) yang masih lebih tinggi daripada tingkat alpha sebesar 0,05. Hal ini terlihat melalui table 6. Pembahasan selanjutnya berkaitan dengan pengujian statistik untuk dua sampel independen dengan melibatkan responden sebelum dilakukan treatment implementasi standar akuntansi pemerintah pada laporan keuangan daerah.

Tabel 7
Statistik Sampel Independen 2

Group Statistics				
	Kode12 w	N	Mean	Std. Deviation
SkorKT w	1	10 0	810,80 7	784,659
	2	45	800,06 2	423,469

Tabel 8
Pengujian-t Sampel Independen 2

Independent Samples Test						
		Levene's Test for Equality of Variance s		t-test for Equality of Means		
		F	Si g.	t	Df	Sig. (2- taile d)
SkorK Tw	Equal varian ces assum ed	6,7 59	,01 0	,86 3	143	,390
	Equal varian ces not assum ed			1,0 67	138,2 84	,288

Pada dasarnya pengujian beda rata-rata hanya mengenal dua jenis pengujian yang diklasifikasikan berdasarkan dua kelompok data, yaitu dua kelompok data yang berpasangan/berhubungan dan dua kelompok data yang sama sekali tidak saling berhubungan. Pengujian ini semata-mata hanya digunakan untuk melihat dua hasil analisis statistik

sebelumnya yang menggunakan dua kelompok sampel yang berpasangan/saling berhubungan serta dua kelompok sampel yang tidak saling berhubungan/Independent.

Dengan melakukan penyimbolan yang Independen dengan yang terdapat di ndep 5 dan 6, penyimbolan SkorKT_w merupakan skor yang diperoleh untuk masing-masing grup, kode 1 untuk grup ndepen, dan kode 2 untuk grup treatment. Tabel 7 menunjukkan hasil yang sama dengan pengujian ndepende untuk sampel berpasangan. Berdasarkan hasil pengujian ini menunjukkan bahwa mahasiswa yang diberikan treatment berupa praktik implementasi laporan keuangan berbasis Standar Akuntansi Pemerintah justru menunjukkan skor yang lebih rendah jika dibandingkan dengan mahasiswa yang tidak diberikan praktik implementasi penyusunan laporan keuangan berbasis SAP. Dengan kata lain, kualitas laporan keuangan daerah secara keseluruhan menunjukkan terjadi penurunan. Hal ini dapat diasumsikan bahwa para responden masih berada dalam tahap penyesuaian dengan penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan. Meski disertai dengan variasi skor responden yang lebih rendah untuk setiap mahasiswa yang terdapat dalam grup treatment, hasil ini secara ndepende tidak signifikan. Tingkat signifikansi yang dihasilkan dari uji-t yaitu sebesar 0,288 (untuk dua sisi) atau sebesar 0,144 (untuk satu sisi) yang lebih tinggi daripada tingkat alpha sebesar 0,05.

Mengacu pada hasil analisis ndepende yang telah dilakukan, dapat dijelaskan bahwa perbedaan skor antara hasil uji-t sampel berpasangan dengan uji-t sampel ndependent berasal dari skor awal yang tinggi pada responden dalam kelompok grup treatment meskipun belum memperoleh treatment praktik implementasi laporan keuangan daerah berbasis Standar Akuntansi Pemerintah.

4. SIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk mengisi gap tataran teori normatif dengan fakta yang terjadi serta memberikan bukti empiris mengenai

pengaruh Standar Akuntansi Pemerintah dalam meningkatkan kualitas informasi keuangan daerah. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa komparabilitas laporan keuangan dengan menerapkan Standar Akuntansi Pemerintah akan menjadi semakin tinggi, meskipun demikian membutuhkan waktu penyesuaian untuk menyusun laporan keuangan daerah berbasis standar.

Desain penelitian ini adalah penelitian semu yang pembagian dua grup dilakukan tidak menggunakan randomisasi melainkan didasarkan pada jenis matakuliah yang telah ditempuh. Hal tersebut mengakibatkan terjadi ketidakkonsistenan antara pengujian primer yang dilakukan dengan menggunakan uji-t sampel berpasangan dengan pengujian tambahan yang dilakukan dengan menggunakan uji-t sampel independen. Penyebab ketidak konsistenan hasil pengujian ini disebabkan oleh ketidakseimbangan karakteristik grup treatment yang sejak awal mempunyai kompetensi yang lebih unggul dibandingkan dengan responden yang terdapat pada grup kontrol.

Keterbatasan penelitian ini adalah melakukan pembagian dua grup yaitu grup kontrol dan grup eksperimen/treatment dengan tidak menggunakan randomisasi seperti yang dilakukan saat menggunakan teknik eksperimen tulen. Penelitian selanjutnya yang berkaitan dengan topik dan teknik yang serupa diharapkan dapat menerapkan teknik eksperimen tulen dengan randomisasi untuk pembagian grup kontrol dan grup eksperimen.

5. REFERENSI

Andi, N., et al. 2017. Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Audit Internal terhadap Kualitas Laporan Keuangan SKPD Kabupaten Sigi. *Jurnal Ilmiah Universitas Tadulako*.

Andriani, Sri. 2010. *Pengukuran Kinerja Dengan Prinsip Value for Money Pemerintah Kota Batu*. Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim Malang.

- American Accounting Association. 1970. A Statement of Basic Accounting Theory: Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory. Illinois. USA.
- Bastian, Indra. 2006. Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar. Jakarta: Erlangga.
- Bastian, Indra. 2006a, Sistem Perencanaan dan Penganggaran Pemerintahan Daerah di Indonesia. Jakarta: Salemba Empat.
- Bastian, Indra. 2011. Akuntansi Sektor Publik di Indonesia. Yogyakarta: BPFE.
- Davide Osborne dan Peter Plastrik, Memangkas Birokrasi: Lima Strategi Menuju Pemerintahan Wirausaha, terj. Abdul Rasyid dan Ramelan, Jakarta: PPM, 2000.
- Direktorat Jenderal Keuangan Daerah. 2014. Modul Akuntansi Pemerintah Daerah Berbasis akrual. Jakarta.
- Halim, Abdul. Kusufi, Muhammad Syam. 2014. Teori, Konsep, dan Aplikasi Akuntansi Sektor Publik. Edisi ke-2. Jakarta: Salemba Empat.
- Halim, A. 2007. Akuntansi Sektor Publik: Akuntansi Keuangan Daerah. Salemba Empat: Jakarta.
- Hayadi, N. dan Rosini, I. 2019. Pengaruh Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan dan Pengawasan Keuangan Daerah Terhadap Kualitas Laporan Kasus: Studi Kasus pada Kota Administrasi Jakarta Barat. Prosiding Seminar Nasional Akuntansi, 2(1), 2019.
- Ihya'ul Ulum. 2004. Sebuah Pengantar Akuntansi Sektor Publik. Malang: UMM Press.
- Jensen, M., C., and W. Meckling. 1976. Theory of the firm: Managerial behavior, agency cost and ownership structure". *Journal of Finance Economic*, 3, 305- 360, download dari <http://www.nhh.no/for/courses/spring/eco420/jensenmeckling-76.pdf>.
- Mahmudi. 2010. Analisis Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Buku I. Edisi Kedua, Penerbit Unit Penerbit dan Percetakan Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN. Yogyakarta.
- Mahmudi. 2015. Manajemen Kinerja Sektor Publik. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Mardiasmo. 2002. Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah. Yogyakarta: Andi.
- Mardiasmo. 2009. Akuntansi Sektor Publik. Yogyakarta: Andi.
- Nugraeni dan Budiantara, M. 2015. Pengaruh Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kualitas Laporan Keuangan dan Implikasinya Terhadap Akuntabilitas Kinerja. *Jurnal Dinamika Ekonomika dan Bisnis*, 12 (1), 18-32.
- Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).
- Subaweh, I. dan Nugraheni, P. 2008. Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *Jurnal Ilmiah Ekonomi Bisnis*, 1 (13), 48-58.
- Undang-undang Nomor 22 tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah.
- Undang-undang Nomor 25 tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat atau Daerah.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keaungan Negara.
- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang

Perbendaharaan Negara.

Undang-undang nomor 32 tahun 2004 tentang
Otonomi Daerah.

Undang-undang nomor 33 tentang Perimbangan
Keuangan Daerah.