

**PERAN INFORMASI AKUNTANSI SEBAGAI ALAT AKUNTABILITAS INTERNAL,
EVALUASI KINERJA KEUANGAN DAN PENGAMBILAN KEPUTUSAN KEUANGAN
PADA INSTANSI VERTIKAL PEMERINTAH PUSAT**

**Wakhid Susilo
Rusdi Akbar**

**Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Gadjah Mada
Email: wakhidnamaku@gmail.com**

Abstract

The purpose of this study was to examine the influence of the quality of accounting information to internal accountability, the evaluation of financial performance, and financial decision making in the vertical agencies of central government. In further, this study also to determine the cause of the quality of accounting information wasnot so ideal and accounting information has not been used optimally. In addition, the study was detected the cause accounting information has not been used optimally when in the preparation of financial statements requires sources of funds, energy, thoughts, time in large numbers. The sample in this research is a vertical agencies in the city of Yogyakarta, Sleman and Bantul. This study used mixed methods that is a combination of the quantitative methods and qualitative methods with sequential explanatory strategy. Quantitative and qualitative data analysis showed similar results that the accounting information has not been used optimally. Development theory and interpretation of this study were drawn from Mardiasmo opinion, the Government Accounting Standards, and Institutional Isomorphism.

Keywords : Quality of Accounting Information, Internal Accountability, Performance Evaluation, Decision Making, Mixed Methods, Institutional Isomorphism.

A. Pendahuluan

Proses akuntansi akan menghasilkan laporan keuangan yang digunakan untuk memenuhi kebutuhan pengguna. Hal terpenting yang terdapat dalam laporan keuangan adalah informasi keuangan. Namun demikian menurut Suwardjono (2013), sederetan angka belum tentu merupakan informasi tetapi tetap hanya sekedar data kalau deretan angka tersebut tidak mempunyai makna atau nilai bagi pembacanya. Untuk itulah agar laporan keuangan yang disusun oleh suatu entitas memiliki nilai informasi yang dapat meningkatkan pengetahuan dan keyakinan pemakai dalam pengambilan keputusan, maka harus disusun sesuai standar akuntansi yang berlaku. Laporan yang tidak sesuai standar akan menyebabkan rendahnya reliabilitas dan obyektivitas informasi yang disajikan (Mardiasmo (2009)).

Penyusunan laporan keuangan pemerintah telah dimulai sejak reformasi di bidang Keuangan Negara. Pemerintah Pusat mulai menyusun laporan keuangan yang berdasarkan standar akuntansi, prinsip-prinsip akuntansi, maupun praktek-praktek akuntansi yang baik sejak tahun 2004. Untuk pertama kalinya dalam sejarah berdirinya Negara Kesatuan Republik Indonesia, Pemerintah memiliki laporan keuangan meskipun masih belum memadai mengingat masih mendapatkan opini *disclaimer* dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Pelaksanaan praktek akuntansi yang baru keluar dari usia 10 tahun tentu belum merupakan usia yang matang. Masih banyak ditemui berbagai kekurangan baik dari sisi peraturan, sumber daya manusia, sistem, teknologi maupun pengetahuan. Namun demikian di balik itu, Kementerian Negara/Lembaga telah menghabiskan sumber daya keuangan, sumber daya tenaga, waktu, dan pikiran dalam jumlah besar demi mendapatkan cap terbaik dari Badan Pemeriksa tertinggi di Indonesia tersebut. Kondisi tersebut membuat manajemen lupa akan tujuan penyusunan laporan keuangan, yang dapat dimanfaatkan oleh pihak internal untuk berbagai kepentingan, bukan hanya sebatas untuk memenuhi kewajiban.

Menurut Mardiasmo (2009) bagi organisasi pemerintahan, tujuan umum akuntansi dan laporan keuangan adalah memberikan informasi yang digunakan dalam pembuatan keputusan ekonomi, sosial, politik, serta sebagai bukti pertanggungjawaban (*accountability*) dan pengelolaan (*stewardship*); serta memberikan informasi yang digunakan untuk mengevaluasi kinerja manajerial dan organisasional. Namun demikian kondisi di lapangan mengarah pada gejala bahwa penyusunan laporan keuangan hanya sekedar melaksanakan aktivitas rutin yang diamanahkan dalam Undang-undang, sehingga apabila tidak dilaksanakan dianggap melakukan pelanggaran terhadap konstitusi yang dapat berdampak luas. Instansi vertikal pemerintah pusat sebagai entitas akuntansi sebagian besar masih belum memiliki kesadaran yang tinggi akan manfaat laporan keuangan, akibatnya penyusunan laporan keuangan masih sebatas pada tekanan/paksaan, dan bukan kebutuhan. Permasalahan ini diperparah dengan kondisi bahwa informasi laporan keuangan belum dimanfaatkan secara optimal, padahal apabila kita berkaca pada filosofi penyusunan laporan keuangan adalah untuk digunakan dalam pengambilan keputusan. Berdasarkan uraian tersebut maka rumusan permasalahan dalam penelitian ini

adalah informasi akuntansi dalam laporan keuangan yang disusun manajemen di instansi vertikal pemerintah pusat belum dimanfaatkan secara optimal oleh pihak internal manajemen sesuai dengan yang diatur dalam SAP.

Berdasarkan permasalahan tersebut maka pertanyaan dalam penelitian ini yaitu 1) apakah kualitas informasi akuntansi memiliki pengaruh terhadap akuntabilitas internal manajemen?, 2) apakah kualitas informasi akuntansi memiliki pengaruh terhadap evaluasi kinerja keuangan manajemen?, 3) apakah kualitas informasi akuntansi memiliki pengaruh terhadap pengambilan keputusan keuangan oleh manajemen?, 4) Mengapa kualitas informasi akuntansi meningkat sehingga berpengaruh terhadap pemanfaatan oleh pengguna internal?, 5) Mengapa informasi akuntansi belum dimanfaatkan pihak pengguna internal secara optimal?

Tujuan penelitian yang ingin dicapai adalah menguji pengaruh antara kualitas informasi akuntansi dengan akuntabilitas internal, evaluasi kinerja keuangan, dengan pengambilan keputusan keuangan. Secara lebih jauh, penelitian ini juga untuk mengetahui hal-hal yang mempengaruhi peningkatan kualitas laporan keuangan dan penyebab informasi akuntansi belum dimanfaatkan secara optimal.

B. Kerangka Teoritis dan Pengembangan Hipotesis

1. Informasi Akuntansi

a. Definisi Laporan Keuangan

Menurut Bastian (2002) bahwa:

“Laporan keuangan adalah hasil akhir dari proses akuntansi. Sebagai hasil akhir dari proses akuntansi, laporan keuangan menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan oleh berbagai pihak yang berkepentingan. Laporan keuangan menggambarkan tentang pencapaian kinerja program dan kegiatan, kemajuan realisasi pencapaian target pendapatan, realisasi penyerapan belanja, dan realisasi pembiayaan”.

b. Tujuan Laporan Keuangan

Menurut Mardiasmo (2009) bagi organisasi pemerintahan, tujuan umum akuntansi dan laporan keuangan adalah memberikan informasi yang digunakan dalam pembuatan keputusan ekonomi, sosial, politik, serta sebagai bukti

pertanggungjawaban (*accountability*) dan pengelolaan (*stewardship*); serta memberikan informasi yang digunakan untuk mengevaluasi kinerja manajerial dan organisasional.

Accounting Principle Board (1970), secara umum dinyatakan bahwa tujuan pelaporan keuangan adalah:

“The basic purpose of financial accounting and financial statement is to provide financial information about individual business enterprises that is useful in making economic decisions”.

Lampiran I PSAP Nomor 1 tentang Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan Paragraf 26 disebutkan pelaporan keuangan pemerintah seharusnya menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, dan politik.

c. Karakteristik Kualitatif Laporan Keuangan

Dalam FASB (1980) mengisyaratkan bahwa:

“Informasi akuntansi yang berkualitas harus menunjukkan manfaat yang lebih besar daripada biaya yang dikeluarkan untuk menyajikan informasi tersebut, yang mana suatu informasi akuntansi dapat dikatakan berkualitas jika para pengguna laporan keuangan berdasarkan pemahaman dan pengetahuan mereka masing-masing dapat mengerti dan menggunakan informasi akuntansi yang disajikan tersebut sebagai dasar pengambilan keputusan”.

Keempat karakteristik berikut ini merupakan persyaratan normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki:

- 1) Relevan
- 2) Andal
- 3) Dapat Dipahami
- 4) Dapat Dibandingkan

2. Akuntabilitas Internal

Akuntabilitas menurut Stanbury (2003) merupakan 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. Akuntabilitas publik ada 2 macam yaitu akuntabilitas vertikal (internal) dan akuntabilitas horisontal (eksternal). Mardiasmo (2009) berpendapat pertanggungjawaban vertikal merupakan pertanggungjawaban dana kepada otoritas yang lebih tinggi.

3. Evaluasi Kinerja Keuangan

Kinerja keuangan adalah suatu alat analisis yang dilakukan untuk mengetahui sejauh mana perusahaan sudah melaksanakan kegiatan operasional sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berterima umum (Fahmi, 2011). Dalam konteks organisasi sektor publik maka informasi kinerja keuangan menunjukkan seberapa baik organisasi tersebut mengelola keuangan di masa lalu dan memprediksi kondisi keuangan di masa yang akan datang. Evaluasi kinerja keuangan dilakukan dengan bantuan analisis laporan keuangan sebagaimana dikemukakan Mahmudi (2010:6):

“Penilaian kinerja keuangan dilakukan dengan cara melakukan analisis laporan keuangan. Kinerja keuangan tercermin dari laporan keuangan neraca, laporan realisasi anggaran, laporan arus kas”.

4. Pengambilan Keputusan Keuangan

ASOBAT dalam Suwardjono (2013).menyatakan bahwa tujuan pelaporan keuangan salah satunya digunakan untuk membuat keputusan-keputusan yang berkaitan dengan penggunaan sumber daya (alam, fisis, manusia, dan finansial), mengarahkan dan mengendalikan sumber daya fisis dan manusia suatu organisasi secara efektif. Pemakai yang diarahkan untuk tujuan ini salah satunya adalah pihak manajemen. Sedangkan pengambilan keputusan mengandung arti pemilihan alternatif terbaik dari sejumlah alternatif yang tersedia. Hal ini sejalan dengan Seagel dan Ramanauskas (1989), dalam perspektif akuntansi keperilakuan dijelaskan bahwa:

“Decision making has been likened to the process of thinking, managing, and problem solving. Decision making is usually defined as the process of choosing from among alternative courses of action that affect future”.

5. Teori Isomorfisme Kelembagaan (*Institutional Isomorphism Theory*)

Berkaitan dengan budaya organisasi sektor publik, DiMaggio dan Powell (1983) menjelaskan bahwa organisasi publik yang memerlukan legitimasi akan cenderung memiliki kesamaan atau isomorfisme dengan organisasi publik lainnya. Menurut Hawley (1968 dalam 5

DiMaggio dan Powell, 1983: 149) isomorfisme “*is a constraining process that forces one unit in a population to resemble other units that face the same set of environmental conditions*”. Hal ini sejalan dengan penelitian Scott (2008) bahwa terori institusional digunakan untuk menjelaskan tindakan dan pengambilan keputusan dalam organisasi sektor publik.

Akbar (2012) membagi isomorfisme menjadi dua tipe, yaitu *competitive isomorphism*, yang berhubungan dengan kompetisi pasar dan *institutional isomorphism*, yang berhubungan dengan kompetisi organisasi untuk mendapatkan dukungan politik dan legitimasi kelembagaan. Organisasi pada sektor publik lebih cocok dengan tipe *institutional isomorphism* sesuai dengan pendapat Mardiasmo (2009) bahwa salah satu karakteristik organisasi sektor publik adalah pengambilan kebijakan yang banyak dipengaruhi politik.

DiMaggio dan Powell (1983) mengidentifikasi mekanisme perubahan institusi dengan teori *isomorfisme* bahwa penyebabnya adalah 1) *coercive isomorfisme*, 2) *mimetic isomorfisme*, dan 3) *normative isomorfisme*. *Coercive* berasal dari pengaruh politik dan masalah legitimasi—siapa bertanggung jawab apa—dan *mimetic* terjadi karena adanya respon yang sama dari organisasi terhadap ketidakpastian serta *normative* menjelaskan kemampuan organisasi ditinjau dari sisi profesionalisme.

6. Pengembangan Hipotesis

Steccolini (2004) melakukan penelitian tentang hubungan penyajian laporan tahunan pemerintah daerah dengan akuntabilitas. Steccolini mengambil sampel penelitian dari dinas pengelola keuangan sejumlah pemerintah daerah di Italia. Hasil dari penelitian ini adalah laporan keuangan tahunan pemerintah daerah digunakan sebagai media akuntabilitas bagi pengguna internal, sedangkan pengguna eksternal tidak begitu peduli dengan keberadaan laporan keuangan. Namun demikian pengguna internal lebih tertarik dengan informasi yang spesifik dan periodik (contoh: bulanan atau kuartalan dari dinas teknis). Meskipun pengguna internal menerima laporan, namun tidak jelas apakah laporan tersebut dibaca dan digunakan untuk mendukung pembuatan keputusan.

International Public Sector Accounting Standard Board (2013:11) menyatakan bahwa:

“The objectives of financial reporting by public sector entities are to provide information about the entity that is useful to users of GPFs for accountability purposes and for decision-making purposes (hereafter referred to as “useful for accountability and decision-making purposes”)”.

Menurut Mardiasmo (2009) bagi organisasi pemerintahan, tujuan umum akuntansi dan laporan keuangan adalah memberikan informasi yang digunakan dalam pembuatan keputusan ekonomi, sosial, politik, serta sebagai bukti pertanggungjawaban (*accountability*) dan pengelolaan (*stewardship*); serta memberikan informasi yang digunakan untuk mengevaluasi kinerja manajerial dan organisasional.

Berdasarkan berbagai teori tersebut di atas maka penulis membuat beberapa hipotesis agar penelitian ini lebih terarah, yaitu:

- a) H1 : Kualitas informasi akuntansi memiliki pengaruh positif terhadap akuntabilitas internal pada manajemen.
- b) H2 : Kualitas informasi akuntansi memiliki pengaruh positif terhadap evaluasi kinerja keuangan yang dilakukan manajemen.
- c) H3 : Kualitas informasi akuntansi memiliki pengaruh positif terhadap pengambilan keputusan keuangan oleh manajemen.

C. METODE PENELITIAN

Penelitian menggunakan pendekatan metode campuran (*mixed method*) dengan strategi *explanatory sequential* yaitu (1) metode kuantitatif digunakan untuk mencari hubungan diantara variabel independen dengan variabel dependen. Variabel independen-nya adalah Kualitas Informasi Akuntansi, sedangkan variabel dependen-nya adalah Akuntabilitas Internal, Evaluasi Kinerja Keuangan dan Pengambilan Keputusan Keuangan, (2) metode kualitatif melalui wawancara untuk mendalami lebih jauh mengenai hal-hal yang mempengaruhi peningkatan kualitas laporan keuangan dan penyebab laporan keuangan belum digunakan secara optimal untuk kepentingan internal untuk ketiga tujuan tersebut.

1. Populasi dan Sampel

Penelitian ini dilakukan pada satker instansi pemerintah pusat yang berlokasi di Kota Yogyakarta, Kabupaten Sleman dan Kabupaten Bantul yang menjadi mitra kerja KPPN Yogyakarta. Obyek penelitian dipilih dengan alasan satker yang menjadi mitra kerja KPPN Yogyakarta memiliki kualitas laporan keuangan, sumber daya manusia, dan pengetahuan terhadap teknologi informasi termasuk kategori baik jika dibandingkan dengan satker di Provinsi lainnya.

Populasi kantor instansi vertikal pada penelitian ini berjumlah 177 kantor. Dalam penelitian ini, peneliti mengambil sampel instansi dan menyebarkan kuesioner kepada 119 instansi. Responden yang terlibat dalam penelitian adalah pegawai yang bekerja sebagai pengelola keuangan pada instansi Pemerintah Pusat, dari mulai staf pengelola keuangan, Pejabat Pembuat Komitmen, Pejabat Penandatangan Surat Perintah Membayar sampai dengan Kuasa Pengguna Anggaran. Sedangkan jika dilihat dari jabatan struktural yang berpartisipasi dalam penelitian ini, ada yang bertindak sebagai staf, pejabat eselon V, IV dan III.

2. Pengumpulan dan Analisis Data Kuantitatif

Pengumpulan data kuantitatif menggunakan metode kuesioner. Instrumen kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini sebagian besar disusun oleh peneliti sendiri dengan ditambahkan beberapa instrumen dari penelitian lain. Definisi operasional yang berisi tentang Variabel, Dimensi dan Indikator yang digunakan sebagaimana pada Lampiran I.

Pembagian kuesioner dilakukan melalui 2 cara. Pertama, kuesioner dalam bentuk *softcopy* yang dikirimkan melalui email yang ditindaklanjuti dengan konfirmasi melalui *short message service*. Jangka waktu pengisian kuesioner adalah sejak kuesioner dikirimkan pada tanggal 18 Maret 2015 sampai 10 April 2015 dan telah terkumpul 62 buah. Kedua, kuesioner disampaikan secara langsung kepada responden dan terkumpul 21 buah. Jumlah total 83 buah dimana 2 buah tidak lengkap. Instrumen penelitian sebelumnya telah diujicoba (*pilot study*) kepada mahasiswa MAKSI UGM konsentrasi Akuntansi Sektor Publik diperoleh hasil bahwa seluruh pertanyaan valid dan reliabel yang kemudian digunakan sebagai instrumen dalam penelitian ini.

a. Uji Validitas

Uji validitas menggunakan teknik *Pearson Correlation*. Korelasi dihitung dengan menggunakan software SPSS. Hasil pengujian dengan 81 responden yang diperoleh melalui software SPSS tersebut disajikan pada lampiran, dengan kesimpulan bahwa semua item pertanyaan/pernyataan (1 sampai dengan 55) adalah valid dengan tingkat keyakinan 95% atau tingkat signifikansi 5%. Karena seluruh item pertanyaan/pernyataan valid maka semua item tersebut dapat diteruskan dalam uji reliabilitas.

b. Uji Reliabilitas

Pengujian reliabilitas untuk mengetahui sampai sejauh mana alat pengumpulan data yang digunakan, konsisten dalam mengungkapkan fenomena meskipun dilakukan dalam waktu yang berbeda. Keempat variabel dilakukan uji reliabilitas dengan menghitung nilai *Cronbach Alpha*. Suatu instrumen dikatakan reliabel jika nilai Cronbach Alpha melebihi 0,6 atau mendekati 1 (Nunnally, 1994). Hasil pengujian reliabilitas untuk variabel Kualitas Laporan Keuangan untuk 14 pertanyaan melalui software SPSS diperoleh nilai Cronbach Apha sebesar 0,768, sedangkan variabel Akuntabilitas Internal untuk 14 pertanyaan nilainya 0,752, serta variabel Evaluasi Kinerja Keuangan untuk 14 pertanyaan nilainya 0,770, dan variabel pengambilan Keputusan Keuangan untuk 13 pertanyaan dengan nilai 0,763. Dengan demikian seluruh item-item dalam seluruh variabel penelitian ini reliabel karena nilainya lebih dari 0,6 sehingga dapat digunakan untuk penelitian ini.

c. Uji Normalitas

Uji normalitas dilakukan untuk mengetahui apakah variabel pengganggu atau residual dalam model regresi memiliki distribusi normal atau tidak (Ghozali, 2011). Untuk bisa dikatakan baik, maka suatu model regresi harus memiliki distribusi data normal. Pengujian normalitas dalam penelitian ini menggunakan analisis statistik *One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test* dengan tingkat signifikansi 0,05. *Rule of thumb* untuk uji ini adalah jika nilai signifikansinya lebih besar dari 5%, maka model regresi dinyatakan memenuhi asumsi normalitas. Uji normalitas untuk masing-masing regresi disajikan sebagai berikut:

1) Kualitas Laporan Keuangan dan Akuntabilitas Internal

Besarnya nilai K-S adalah 0,690 dan signifikan pada 0,727 ($>0,05$). Dengan demikian, maka dapat dikatakan bahwa data residual terdistribusi secara normal atau memenuhi asumsi klasik normalitas.

2) Kualitas Laporan Keuangan dan Evaluasi Kinerja Keuangan

Besarnya nilai K-S adalah 0,871 dan signifikan pada 0,434 ($>0,05$). Dengan demikian, maka dapat dikatakan bahwa data residual terdistribusi secara normal atau memenuhi asumsi klasik normalitas.

3) Kualitas Laporan Keuangan dan Pengambilan Keputusan Keuangan

Besarnya nilai K-S adalah 0,892 dan signifikan pada 0,404 ($>0,05$). Dengan demikian, maka dapat dikatakan bahwa data residual terdistribusi secara normal atau memenuhi asumsi klasik normalitas.

d. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain atau tidak (Ghozali, 2011). Dasar pengambilan kesimpulannya, suatu variabel dikatakan bebas dari heteroskedastisitas jika nilai signifikansinya lebih dari 0,05. Uji heteroskedastisitas pada penelitian ini dilakukan dengan uji Glejser menunjukkan bahwa variabel Akuntabilitas Internal sebesar 0,310 Evaluasi Kinerja Keuangan sebesar 0,596 dan Pengambilan Keputusan Keuangan sebesar 0,279 sehingga seluruh variabel tidak terjadi heteroskedastisitas karena nilainya di atas 0,05.

e. Uji Linieritas

Uji linieritas bertujuan untuk mengetahui apakah hubungan di antara dua variabel independen dan variabel dependen memiliki hubungan yang linier secara signifikan atau tidak. Data yang baik seharusnya antara kedua variabel tersebut memiliki hubungan yang linier. Dasar pengambilan kesimpulannya, hubungan variabel

independen dan variabel dependen dikatakan linier jika nilai signifikansinya lebih dari 0,05. Hasil pengujian menunjukkan bahwa variabel Akuntabilitas Internal sebesar 0,055 Evaluasi Kinerja Keuangan sebesar 0,111 dan Pengambilan Keputusan Keuangan sebesar 0,182 sehingga hubungan variabel independen dengan seluruh variabel dependen hubungannya linier karena nilainya di atas 0,05.

f. Pengujian Hipotesis

Signifikansi antara variabel kualitas informasi akuntansi dengan akuntabilitas internal, evaluasi kinerja keuangan dan pengambilan keputusan keuangan diuji dengan Korelasi Pearson. Nilai signifikansi statistik (*p-value*) 1 tailed seluruh variabel independen sebesar 0,000 (lebih kecil dari 0,05) sehingga hubungan antara kualitas informasi akuntansi dengan akuntabilitas internal, evaluasi kinerja keuangan dan pengambilan keputusan keuangan bersifat signifikan. Berdasarkan hasil pengolahan data tersebut, disimpulkan bahwa hipotesis I, II dan III seluruhnya terbukti sehingga kualitas informasi akuntansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas internal, evaluasi kinerja keuangan dan pengambilan keputusan keuangan.

g. Koefisien Korelasi

Sugiyono (2014) berpendapat bahwa nilai koefisien korelasi 0,400 - 0,599 dengan tingkat hubungan sedang, 0,600-0,799 tingkat hubungan kuat. Koefisien korelasi antara kualitas informasi akuntansi dengan akuntabilitas internal adalah 0,747 sehingga kedua variabel tersebut memiliki hubungan kuat dan searah, artinya semakin baik kualitas informasi akuntansi maka semakin baik pula tingkat akuntabilitas internalnya. Sedangkan korelasi antara kualitas informasi akuntansi dengan evaluasi kinerja keuangan hanya sebesar 0,588 sehingga menunjukkan korelasi yang sedang dan searah. Hal ini berarti bahwa semakin baik kualitas informasi akuntansi maka semakin baik pula evaluasi kinerja keuangannya, akan tetapi karena dalam implementasinya belum banyak ragam yang digunakan dalam melakukan evaluasi kinerja keuangan sehingga korelasi kedua variabel masih sedang.

Hubungan informasi akuntansi dengan pengambilan keputusan keuangan menunjukkan hubungan yang sedang dan searah dengan koefisien korelasi sebesar 0,470 artinya semakin baik kualitas informasi akuntansi maka semakin baik pula pengambilan keputusannya, namun mengingat masih ada beberapa kelemahan dalam implementasi maka korelasi keduanya hanya sedang.

3. Pengumpulan dan Analisis Data Kualitatif

Pengumpulan data kualitatif dilakukan dengan: 1) metode wawancara, dan 2) kuesioner pada bagian akhir yang berupa pertanyaan terbuka. Wawancara dilakukan secara mendalam dengan pola semi terstruktur. Responden yang menjadi obyek penelitian ini dan bersedia untuk diwawancara berjumlah 6 orang. Keenam orang tersebut adalah Kepala Kantor Imigrasi Yogyakarta, Kepala Kantor Lembaga Pemasyarakatan Sleman, Kepala Kantor Pelayanan Perbendaharaan Yogyakarta, Kepala Bagian Umum Kanwil Ditjen Perbendaharaan Propinsi Yogyakarta, Kasubag Keuangan Perwakilan BPKP Propinsi Yogyakarta, Operator Laporan Keuangan/Bendahara Pengeluaran MTsN Piyungan Bantul.

Selain melakukan wawancara dengan keenam orang yang menjadi responden dalam obyek penelitian ini, peneliti juga melakukan wawancara dengan 3 (tiga) orang pihak luar yaitu Kepala Seksi Pengelolaan Bagan Akun Standar Subdit Sistem Akuntansi Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan selaku penyusun sistem akuntansi dan pembina akuntansi pada satker, anggota kelompok kerja KSAP sekaligus pembina tingkat Kementerian, Kepala Seksi Verifikasi Akuntansi KPPN Yogyakarta selaku rekonsiliator dan pembina akuntansi pada satker.

Wawancara dilakukan secara langsung dengan seluruh responden tersebut. Lama wawancara berkisar antara 17 - 38 menit. Seluruh wawancara tersebut direkam, dengan terlebih dahulu meminta izin kepada responden.

a. Kualitas Laporan Keuangan

Berdasarkan wawancara terhadap para reponden maka ada 6 (enam) faktor tersebut yang mempengaruhi kualitas informasi akuntansi dalam laporan keuangan yaitu:

1) Komitmen Pimpinan

Komitmen pimpinan sangat penting dalam keberhasilan peningkatan kualitas laporan keuangan karena instruksi dan kewenangan pimpinan mampu mendorong, mendukung dan membuat kebijakan strategis untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan. Selama beberapa tahun komitmen pimpinan satker khususnya di wilayah mitra kerja KPPN Yogyakarta meningkat.

2) Aplikasi

Peranan aplikasi sebagai bagian dari teknologi memegang peran kunci, apalagi fakta ini didukung dengan sebagian besar pengelola keuangan yang berhubungan dengan laporan keuangan yang tidak memiliki latar belakang pendidikan akuntansi sama sekali sehingga peran aplikasi sangat membantu.

3) Rekonsiliasi

Rekonsiliasi dilakukan untuk memastikan bahwa data dalam laporan keuangan sudah relevan dan handal sebelum laporan keuangan disusun. Rekonsiliasi data dapat dilakukan secara eksternal (antara satker dengan KPPN) dan secara internal (antara pengelola keuangan dan pengelola barang).

4) Latar Belakang Pendidikan

Latar belakang pendidikan dari pengelola keuangan ikut berperan penting dalam keberhasilan mewujudkan laporan keuangan yang berkualitas, karena pengelola yang berlatar belakang akuntansi tentu lebih mudah memahami peraturan tentang akuntansi dan menerapkannya dalam menyusun laporan keuangan.

5) Pengetahuan Akuntansi

Pengetahuan akuntansi ikut berperan penting dalam mendukung pencapaian kualitas laporan keuangan karena pegawai yang memiliki pengetahuan di bidang akuntansi meskipun bukan berlatar belakang pendidikan akuntansi lebih mudah untuk memahami berbagai peraturan yang sering berubah. Pengetahuan akuntansi dapat diperoleh kegiatan pendidikan dan pelatihan, bimbingan teknis, maupun sosialisasi.

6) Sosialisasi dan Konsultasi

Sosialisasi memegang peranan yang penting dalam peningkatan kualitas laporan keuangan instansi vertikal karena melalui kegiatan sosialisasi dapat dijadikan sebagai media untuk menyampaikan berbagai perkembangan terbaru. Materi sosialisasi dapat berupa peraturan kebijakan akuntansi maupun aplikasi yang sangat mendukung dalam penyusunan laporan keuangan. Penyampaian materi sosialisasi dilakukan oleh narasumber yang kompeten.

b. Informasi Akuntansi Sebagai Alat Akuntabilitas

Pada lingkup internal organisasi, masing-masing bagian harus memberikan pertanggungjawaban kepada atasan melalui media laporan keuangan secara langsung atau komponen-komponennya. Sebagian besar instansi vertikal pemerintah pusat yang ada di Kota Yogyakarta, Kabupaten Sleman dan Kabupaten Bantul sudah melaksanakan pertanggungjawaban secara berkala kepada atasan. Namun demikian di sisi sebaliknya para atasan belum seluruhnya memanfaatkan laporan keuangan tersebut untuk melihat pertanggungjawaban pegawai/organisasi di bawahnya.

Laporan keuangan yang di dalamnya berisi tentang berbagai informasi akuntansi sangat penting karena mampu mencerminkan keberhasilan dan kegagalan dalam mencapai tujuan organisasi. Melalui laporan keuangan seharusnya dapat mendorong peningkatan kinerja pegawai, artinya apabila secara periodik informasi dalam laporan keuangan telah disampaikan dari satu bagian ke bagian lain pada suatu instansi vertikal melalui komunikasi dua arah maka apabila ada kelemahan-kelemahan segera dapat diperbaiki. Begitu pula dengan kinerja individu, apabila sudah mengetahui bagian dimana dia bekerja tidak menunjukkan prestasi maka sudah seharusnya dia terdorong untuk melakukan perbaikan kinerja individu. Secara umum kinerja pegawai sudah dapat dilihat oleh para atasan sehingga laporan keuangan sudah dapat menjadi pertanggungjawaban internal.

Perwujudan akuntabilitas internal melalui laporan keuangan perlu komitmen yang tinggi dari pimpinan. Perlu kesadaran, kemauan dan tindakan yang nyata agar laporan keuangan bukan hanya menjadi sebuah dokumen yang disusun secara rutin namun tidak memiliki fungsi,

bahkan di dalam unit organisasi yang menyusunnya sendiri. Jika memang laporan keuangan sudah menjadi alat akuntabilitas maka pegawai yang menghambat terwujudnya kondisi tersebut perlu diberikan sanksi tegas. Sebagai contoh: apabila ada bagian yang menyebabkan terjadinya temuan pemeriksaan dan temuan tersebut berulang-ulang setiap tahun tanpa ada perubahan maka selayaknya pimpinan harus memberikan teguran dan sanksi.

Namun demikian masih terdapat kendala yang perlu diperbaiki dalam implementasi di lapangan. Perlu pemahaman terhadap filosofi dan pentingnya akuntabilitas internal pada masing-masing instansi. Akuntabilitas internal yang baik akan meningkatkan hubungan kerja antar pegawai baik sesama rekan kerja, bawahan dengan atasan atau sebaliknya atasan dengan bawahan. Akuntabilitas internal yang substantif menuntut keterbukaan masing-masing pihak di dalam organisasi untuk memperbaiki kinerja secara bersama-sama. Apabila akuntabilitas hanya sebatas administrasi maka hal ini akan berimbas tidak baik pada rasa kepercayaan masing-masing bagian pada organisasi tersebut. Sebagaimana disampaikan responden berikut:

“Hanya sekedar akuntabilitas. Misalnya punya uang segini, lalu kita merencanakan ini, orang sudah kita laksanakan, ya sudah selesai. Apalagi kalau terkait dengan satker kita tidak bisa memantau, itu dari sisi akuntabilitas kita juga melihat bisa dipercaya atau tidak, kalau hanya sebatas administrasi ya bisa, itu kalau kita mau jujur, kalau kita mau masuk ke dalamnya bener-bener ya belum...” (Kepala Bagian Umum Kanwil DJPB Propinsi Yogyakarta).

c. Peran Informasi Akuntansi Sebagai Alat Evaluasi Kinerja Keuangan

Ada beberapa jenis analisis yang digunakan untuk melakukan penilaian kinerja keuangan. Analisis varian merupakan analisis yang paling sering digunakan karena mudah dalam menggunakannya. Analisis dilakukan atas persentase realisasi belanja dibandingkan anggaran yang diberikan dan persentase pencapaian realisasi pendapatan terhadap jumlah pendapatan yang ditargetkan. Selama ini analisis varian sudah digunakan dan bahkan sudah disajikan dalam laporan keuangan masing-masing satker dalam CaLK. Namun demikian sebagian besar satker baru sebatas menyajikan untuk memenuhi peraturan. Masih sedikit satker yang melakukan analisis lebih jauh penyebab tercapai tidaknya realisasi belanja atau pendapatan. Padahal identifikasi permasalahan tersebut sangat penting untuk pengambilan keputusan di masa depan. Analisis lain yang sebenarnya telah digunakan adalah analisis tren

yang di dalam format CaLK telah dibuat oleh satker. Tetapi seperti analisis varian, satker sebagian besar hanya memasukkan angka-angka tanpa melihat peristiwa dibalik angka tersebut apakah ada keberhasilan kegiatan yang perlu dipertahankan atau ditingkatkan dan ada pula kegagalan yang perlu diperbaiki.

Analisis rasio juga digunakan untuk mengevaluasi kinerja keuangan. Mengingat organisasi sektor publik berbeda dengan organisasi swasta karena sifatnya yang tidak mencari keuntungan dan beberapa kebijakan penganggaran banyak ditentukan secara terpusat, maka dalam membuat rasio dan analisisnya harus dilakukan secara cermat. Contoh analisis rasio yang dapat digunakan antara lain perbandingan persentase realisasi belanja pegawai dengan total realisasi belanja selama beberapa tahun. Secara umum kinerja satker yang baik adalah yang mampu menyerap realisasi belanja barang dan rasio realisasi belanja modal lebih besar dibanding realisasi belanja pegawai. Analisis rasio lainnya yaitu perbandingan realisasi pendapatan fungsional dengan total realisasi pendapatan. Pendapatan fungsional merupakan pendapatan yang secara spesifik ada di suatu Kementerian karena melakukan suatu pekerjaan yang berkaitan dengan tupoksi Kementerian sehingga mendapatkan imbalan. Disamping pendapatan fungsional, satker juga bisa menghasilkan pendapatan yang sifatnya umum, seperti penjualan Barang Milik Negara. Pemungutan pendapatan fungsional tentu lebih sulit dibandingkan dengan pendapatan umum. Analisis perbandingan realisasi pendapatan fungsional dengan total realisasi pendapatan digunakan untuk menilai seberapa mampu satker menghasilkan jenis pendapatan yang harus dengan usaha dan pengorbanan yang lebih besar. Semakin besar jumlah perbandingan realisasi pendapatan fungsional dengan total realisasi pendapatan maka kinerja keuangannya semakin baik.

Analisis lain yang dapat digunakan adalah analisis *common size*. Analisis ini dilakukan dengan membandingkan nilai pada masing-masing akun dengan nilai total kelompok akun. Misalnya membandingkan nilai kas dengan total nilai aset lancar, piutang dengan total aset lancar, aset tetap dengan total aset non lancar dan sebagainya. Perbandingan ini dilakukan untuk mengevaluasi kontribusi masing-masing akun terhadap posisi keuangan satker secara

keseluruhan selama beberapa tahun. Seperti halnya analisis rasio, analisis *common size* juga belum dilaksanakan oleh satker.

Jenis analisis lain yang sangat penting dan begitu populer digunakan dalam penilaian kinerja adalah analisis *value for money* (ekonomis, efisiensi, efektivitas). Analisis ini perlu digunakan karena melakukan penilaian dari awal dengan melihat input dan harga inputan sampai dengan dampak akhir (*outcome*) setelah selesainya kegiatan tersebut dilaksanakan dalam jangka panjang. Beberapa satker sudah menyertakan output dan outcome dalam penilaian kinerjanya dalam bentuk ukuran yang lebih jelas, tetapi sebagian besar satker belum memahami apalagi menggunakannya. Output yang ada dalam proses perencanaan hanya sebatas untuk memenuhi administrasi penganggaran. Belum menyentuh kepada aspek substansial.

Sebagian besar evaluasi kinerja pada satker masih sebatas pada penyerapan anggaran. Semakin besar belanja yang direalisasikan maka semakin besar pula kinerja yang dicapai. Pengukuran kinerja keuangan belum menyentuh ke aspek substansi karena lebih banyak aspek formal yang di kedepankan. Dari pembahasan berbagai macam jenis evaluasi tersebut di atas, satker banyak yang belum menggunakannya untuk melakukan penilaian kinerja. Penyebab utamanya adalah belum ada aturan yang mendorong satker untuk memahami dan menggunakannya. Meskipun ada beberapa jenis evaluasi yang sudah digunakan namun mereka belum menggunakan optimal karena belum tahu bagaimana cara menggunakannya.

“Untuk evaluasi kinerja kita sebatas yang gampang-gampang saja. Iya, dari sisi penyerapan trus kemudian kegiatan yang direncanakan itu terlaksana semua. Kita contoh gampang kalau di KPPN itu kan dulu kan ada SP2D, laporan LHP dari bank/pos kemudian dari rekonsiliasi sama LKPP. Itu kalau sudah bisa disusun berarti sudah tercapai kinerjanya. Kemudian dari target, kalau dahulu jumlah SP2D yang diterbitkan. Kalau jumlahnya melebihi yang ditargetkan, berarti sudah tercapai.... “. (Kepala Bagian Umum Kanwil DJPB Propinsi Yogyakarta).

Evaluasi kinerja keuangan yang optimal tidak hanya mengandalkan laporan keuangan. Agar lebih komprehensif dalam melakukan kinerja dan tidak saling tumpang tindih, laporan keuangan harus selaras dan beriringan dengan laporan kinerja. Hal ini seperti dikemukakan oleh responden bahwa selama ini antara laporan keuangan dan laporan kinerja belum sinergi.

Apalagi jika memang instansi pemerintah pusat seluruhnya sudah diwajibkan untuk menyusun laporan keuangan tahunan (*annual report*) sebagaimana diterapkan di Kementerian Keuangan.

“...Dan itu biasa terekam dalam laporan lain, seperti di laporan kinerja. Itulah yang menjadi tugas besar pemerintah yang harus bisa mengintegrasikan dan mensinergikan antara laporan keuangan dan laporan kinerja, yang mungkin sampai dengan saat ini, sebenarnya sih tidak jalan sendiri-sendiri juga, tetapi belum klik lah antara laporan keuangan dan laporan kinerja.” (Kasi Pengelolaan BAS).

d. Pemanfaatan Informasi Akuntansi Sebagai Alat Pengambilan Keputusan Keuangan

Proses pengambilan keputusan keuangan pada satker dapat dibagi menjadi 2 macam yaitu: pengambilan keputusan pada tahap perencanaan anggaran maupun pengambilan keputusan pada tahap pelaksanaan anggaran. Berdasarkan beberapa keterangan dari responden pengambilan keputusan keuangan pada saat perencanaan anggaran belum banyak menggunakan pertimbangan data-data keuangan.

“Tidak terlalu, belum terlalu dipakai sebagai pedoman begitu mas, karena kan kadang-kadang kita tergantung pimpinan, karena kita kan rotasi terus ketika ada yang pimpinan baru lagi penginnnya yang ini akhirnya kadang-kadang berubah lagi.” (Kepala Kantor Imigrasi Yogyakarta).

Hal ini diperparah lagi dengan kondisi bahwa usulan anggaran dalam bentuk RKA-Satker yang selama ini sudah dibuat dan disesuaikan dengan kebutuhan, namun usulan tersebut tidak diterima. PMK Nomor 136/PMK.02/2014 tentang Petunjuk Penyusunan dan Penelaahan RKA-K/L telah mengatur bahwa RKA-K/L tingkat kementerian disusun secara berjenjang dari mulai RKA-Satker. Proses tersebut secara prosedur administrasi sudah dilaksanakan, namun dari substansi anggaran yang diterima satker lebih banyak karena kebijakan penganggaran dari atas (*topdown*) bukan usulan dari satker. Seluruh responden menyatakan hal yang sama.

Kebijakan penganggaran yang bersifat *topdown* menyebabkan banyak anggaran belanja yang tidak sesuai dengan kebutuhan satker, sehingga ketika pelaksanaannya banyak yang harus dilakukan revisi. Begitu pula anggaran pendapatan yang tidak memperhatikan aspirasi dari satker. Dampak lain yang ditimbulkan adalah anggaran dalam jumlah yang tidak realistis sehingga satker sulit untuk merealisasikan kinerja secara maksimal. Dalam beberapa kondisi bahwa kebijakan pemberian anggaran kepada satker tertentu didasarkan pada hubungan dekat.

“...Pengusulan anggaran itu kayak formalitas gitu mas, yang jelas yang diperhatikan cuma kebutuhan guru berapa untuk gaji. Kalau belanja-belanja bisa melenceng keman-mana. Kalau BOS itu berdasarkan jumlah anak jadi bisa valid, tetapi kalau listrik itu bisa setengah tahun sudah habis...” (Operator laporan keuangan/Bendahara MTsN Piyungan).

Berdasarkan pembahasan tersebut di atas bahwa pengambilan keputusan keuangan dalam bidang penganggaran masih jauh dari kata ideal. Usulan anggaran yang tidak memakai data keuangan, usulan anggaran yang tidak pernah diakomodasi, kebijakan anggaran yang masih bersifat *topdown*, dan penentuan anggaran yang sebagian masih mendasarkan pada hubungan kedekatan menjadi penghambat penganggaran yang dilaksanakan di lingkungan pemerintah pusat khususnya di wilayah Kota Yogyakarta, Kabupaten Sleman dan Kabupaten Bantul.

Pengambilan keputusan dalam tahap pelaksanaan anggaran lebih baik jika dibandingkan pada tahap perencanaan anggaran. Satker menyadari bahwa pengambilan keputusan menggunakan data-data keuangan akan meningkatkan akurasi keputusan yang diambil. Penentuan besaran permintaan Kas di Bendahara Pengeluaran (*petty cash*) ke KPPN misalnya. Begitu pula dengan data-data keuangan terkait piutang dan persediaan yang di Neraca. Data-data piutang digunakan untuk menentukan kebijakan pengelolaan piutang khususnya penagihan, sedangkan data saldo persediaan periode sebelumnya digunakan sebagai dasar dalam pembelian dan penggunaan persediaan periode berikutnya

Berbagai penjelasan tentang penggunaan informasi akuntansi untuk pengambilan keputusan dalam tahap pelaksanaan anggaran menunjukkan jauh lebih baik jika dibandingkan tahap perencanaan anggaran. Kekurangan yang masih ditemukan adalah biaya pelayanan selama ini tidak memperhatikan data-data sebelumnya sehingga tidak ada review atas biaya pelayanan yang dikeluarkan setiap tahun apakah efektif atau tidak. Sedangkan tarif pelayanan selama ini ditentukan oleh kebijakan dari kantor pusat yang dalam pengaturannya ditetapkan melalui Peraturan Pemerintah.

4. Penyebab Pemanfaatan Informasi Akuntansi Belum Optimal dan Teori

Institutional Isomorphism

Analisis dan pembahasan pendekatan kuantitatif maupun kualitatif menghasilkan kesimpulan yang sama bahwa laporan keuangan belum dimanfaatkan secara optimal untuk 3 tujuan yang dibahas dalam penelitian ini yaitu akuntabilitas internal, evaluasi kinerja keuangan dan pengambilan keputusan keuangan. Fungsi akuntabilitas menempati posisi tertinggi dengan tingkat korelasi tinggi, sedangkan evaluasi kinerja keuangan dan pengambilan keputusan keuangan yang masih sangat sedang. Berdasarkan wawancara dan pertanyaan terbuka dalam kuesioner, berikut beberapa hal yang menyebabkan laporan keuangan belum dimanfaatkan secara optimal yaitu:

- 1) Kualitas laporan keuangan di beberapa instansi yang masih kurang
- 2) Budaya berakuntansi yang belum ada di satker.
- 3) Komitmen dan keinginan kuat pejabat pengelola keuangan yang belum ada.
- 4) Latar belakang pendidikan staf yang bukan dari akuntansi.
- 5) Pengetahuan dalam bidang akuntansi yang masih kurang.
- 6) Pedoman analisis dan pemanfaatan laporan keuangan yang belum ada.

Peneliti telah melakukan wawancara dengan Anggota Pokja KSAP dan Kepala Seksi Pengelola BAS Subdit Sistem Akuntansi Direktorat APK yang bertindak selaku tim pembina akuntansi pada tingkat Kementerian dan diperoleh hasil bahwa bahwa faktor terbesar yang mampu membangkitkan satker dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan adalah karena faktor tekanan. Tekanan ini berasal dari kebijakan atasan yang memaksa yang diwujudkan dalam bentuk instruksi langsung maupun peraturan level atas (Undang-undang). Hal ini memberikan gambaran penting bahwa perilaku satker dalam menyusun laporan keuangan dan memanfaatkan laporan keuangan banyak dipengaruhi oleh faktor tekanan dalam bentuk tekanan.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Akbar (2015) mengenai pengembangan dan penggunaan indikator kinerja organisasi sektor publik di Indonesia bahwa tekanan koersif dalam bentuk peraturan menjadi faktor yang paling mengemuka pengaruhnya dibandingkan kesulitan penyusunan indikator kinerja. Dalam penelitian tersebut juga dijelaskan

bahwa faktor eksternal lebih dominan sehingga mengindikasikan bahwa *coercive isomorphism* lebih dominan dibanding *normative isomorphism*. Begitu pula dalam penelitian ini yang memiliki kemiripan topik karena meneliti akuntabilitas di sektor publik, bahwa kecenderungan untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan dan memanfaatkan informasi oleh instansi vertikal pemerintah pusat lebih banyak dipengaruhi faktor tekanan baik atasan maupun peraturan perundang-undangan.

D. Kesimpulan, Implikasi, Keterbatasan, dan Saran

1. Kesimpulan

Berdasarkan pembahasan sebelumnya, dapat disimpulkan beberapa hal sebagai berikut:

- a) Kualitas informasi akuntansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas internal dengan hubungan yang kuat. Hipotesis pertama untuk kedua variabel tersebut juga terdukung. Temuan data kuantitatif ini sejalan dengan analisis hasil wawancara yang dilakukan, artinya semakin baik kualitas informasi akuntansi maka semakin baik pula tingkat akuntabilitas internal.
- b) Kualitas informasi akuntansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas internal dengan tingkat korelasi sedang. Hipotesis kedua untuk kedua variabel tersebut juga terdukung. Temuan data kuantitatif ini sejalan dengan analisis hasil wawancara yang dilakukan. Dari hasil wawancara terbukti bahwa masih banyak satker yang belum melakukan evaluasi kinerja keuangan dan selama ini evaluasi kinerja keuangan hanya sebatas penyerapan anggaran.
- c) Kualitas informasi akuntansi berpengaruh positif terhadap pengambilan keputusan keuangan dengan tingkat korelasi sedang. Hipotesis ketiga untuk kedua variabel tersebut juga terdukung. Hasil analisis data kualitatif sejalan dengan hasil analisis wawancara. Pengaruh kedua variabel tersebut sedang karena informasi akuntansi hanya digunakan pada tahap pelaksanaan anggaran, sedangkan tahap perencanaan anggaran lebih banyak faktor lain yang berpengaruh.

- d) Hasil penelitian baik analisis kuantitatif maupun analisis kualitatif apabila dilihat dari sisi teori sudah sejalan. Artinya bahwa semakin baik kualitas laporan keuangan maka semakin baik pula akuntabilitas internal, evaluasi kinerja keuangan dan pengambilan keputusan keuangannya.
- e) Hasil analisis data kualitatif menunjukkan bahwa variabel yang berpengaruh terhadap peningkatan kualitas laporan keuangan adalah komitmen pimpinan, aplikasi, rekonsiliasi, latar belakang pendidikan, pengetahuan akuntansi, sosialisasi dan konsultasi.
- f) Pemanfaatan laporan keuangan untuk akuntabilitas internal, evaluasi kinerja keuangan dan pengambilan keputusan keuangan belum optimal karena budaya akuntansi yang kurang, komitmen dan keinginan pejabat pengelola keuangan yang belum ada, latar belakang pendidikan staf yang bukan dari akuntansi, pengetahuan di bidang akuntansi yang masih kurang, dan pedoman analisis dan pemanfaatan laporan keuangan yang belum ada.
- g) Peningkatan kualitas laporan keuangan satker selama beberapa tahun jika dilihat dari perspektif teori *institutional isomorphism* berturut-turut yang menjadi pendorongnya adalah faktor tekanan baik karena dorongan pimpinan maupun peraturan perundang-undangan, meniru apa yang dilakukan instansi lain dan kesadaran dan pemahaman akan pentingnya laporan keuangan. Berdasarkan hal tersebut mengingat informasi akuntansi belum dimanfaatkan secara optimal dan ke depannya agar benar-benar dimanfaatkan maka harus ada tekanan yang sama sebagaimana pada saat meningkatkan kualitas laporan satker.

2. Implikasi

Penelitian ini secara teori sudah sejalan dengan pendapat berbagai peneliti dan para ahli dan terbukti secara empiris bahwa informasi akuntansi pada sektor publik berguna untuk kepentingan internal manajemen khususnya untuk akuntabilitas internal, evaluasi kinerja keuangan dan pengambilan keputusan keuangan. Kualitas laporan keuangan sangat berpengaruh dengan kualitas pemanfaatan laporan keuangan. Agar laporan keuangan meningkat kualitasnya secara signifikan maka pimpinan Kementerian/Lembaga, pimpinan satker dan pimpinan Ditjen Kementerian Keuangan agar memperhatikan faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan yaitu: komitmen pimpinan, aplikasi, rekonsiliasi, latar belakang pendidikan,

pengetahuan akuntansi, sosialisasi dan konsultasi. Masing-masing pimpinan sesuai dengan porsinya harus mengambil kebijakan dan tindakan untuk meningkatkan keenam faktor tersebut.

Laporan keuangan akan berguna apabila dimanfaatkan untuk kebutuhan pengguna. Namun demikian berdasarkan penelitian ini, informasi akuntansi belum dimanfaatkan untuk secara optimal sehingga pimpinan Kementerian dan pimpinan satker harus melakukan tindakan yang nyata dengan meningkatkan komitmennya, menugaskan staf untuk memahami aplikasi secara baik, dan menempatkan staf yang berlatar belakang pendidikan akuntansi dan memiliki pengetahuan yang cukup untuk bekerja di bagian keuangan. Di sisi lain Direktorat Jenderal Perbendaharaan Kementerian Keuangan selaku unit organisasi yang bertugas menyusun sistem akuntansi hendaknya segera menyusun aplikasi yang handal, menerbitkan pedoman tentang analisis dan pemanfaatan laporan keuangan, kemudian memberikan sosialisasi kepada satuan kerja. Penyusunan pedoman harus bekerja sama dengan pihak terkait (misalnya: Direktorat Jenderal Anggaran selaku penyusun kebijakan penganggaran, Direktorat Jenderal Kekayaan Negara selaku penyusun kebijakan pengelolaan Barang Milik Negara) sehingga dapat diimplementasikan untuk kebutuhan perencanaan dan pelaksanaan anggaran.

3. Keterbatasan

Penelitian ini tentu saja memiliki berbagai keterbatasan, antara lain:

- a. Penelitian ini masih sebatas untuk mengetahui pemanfaatan informasi laporan keuangan dimana laporan keuangan yang disusun oleh instansi vertikal masih menggunakan basis Kas Menuju Akruwal mengingat basis Akruwal baru diterapkan tahun 2015.
- b. Sebagian besar responden yang mengisi kuesioner adalah staf yang bekerja di bidang keuangan. Meskipun sebenarnya staf memiliki kemampuan pengetahuan teknis, namun level staf memiliki kelemahan kurangnya pemahaman tentang pengambilan keputusan yang sifatnya strategis, sehingga akan lebih baik jika responden berasal dari pejabat dan staf jumlahnya proporsional.
- c. Beberapa responden mengisi kuesioner cenderung normatif sehingga belum tentu memahami betul substansi instrumen yang digunakan. Hal ini dibuktikan peneliti ketika

melakukan wawancara dan mengonfirmasi hasil pengisian kuesioner dengan pemahaman yang dimiliki dan ditemukan adanya ketidakcocokan.

- d. Pengambilan sampel dalam responden ini berdasarkan jumlah instansi vertikal bukan berdasarkan jumlah satker, mengingat satu instansi vertikal beberapa satker. Alasan pembenaran peneliti dalam penentuan sampel ini adalah meskipun satu instansi vertikal memiliki beberapa satker namun karakteristik pemanfaatan laporan keuangannya dianggap sama/setipe.

4. Saran-Saran

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan sebelumnya, saran yang diberikan adalah sebagai berikut:

- a. Penelitian selanjutnya dapat dilakukan atas pemanfaatan informasi akuntansi yang sudah disusun dengan basis akrul setelah instansi pemerintah pusat sudah menyusun laporan keuangan dengan basis akrual selama beberapa tahun.
- b. Penelitian selanjutnya dapat menguji variabel yang ditemukan peneliti dari pendekatan kualitatif, untuk diuji pengaruhnya terhadap pemanfaatan laporan keuangan dengan pendekatan kuantitatif. Variabel tersebut adalah budaya berakuntansi dalam organisasi, komitmen pejabat pengelola keuangan, latar belakang pendidikan, pengetahuan di bidang akuntansi, dan pedoman analisis dan pemanfaatan laporan keuangan.
- c. Obyek penelitian ini dapat diperluas dengan melibatkan satker di seluruh Indonesia dengan karakteristik satker, responden, lokasi, dan budaya organisasi yang lebih beragam sehingga ruang lingkupnya lebih luas sehingga hasilnya jauh lebih bermanfaat.

DAFTAR PUSTAKA

- Accounting Principle Board (APB). 1970, *Statement No. 4. Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprise*, Amerika Serikat.
- Akbar, R., Pilcher R.A., Perrin, B., 2015, *Implementing Performance Measurement System: Indonesian Local Government Under Pressure*. Emerald Insight. Qualitative Research in Accounting & Management, Vol. 12 Iss 1 pp. 3 - 33
- Akbar, Rusdi. 2012, *Institutional Isomorphism dalam Akuntabilitas Kinerja Sektor Publik di Indonesia*, Ebnews Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Gadjah Mada Yogyakarta. Edisi 13 November 2012. 32-34.
- Anonim. 2010, *Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*, Negara Republik Indonesia.
- Bastian, Indra. 2003, *Sistem Akuntansi Sektor Publik*, Salemba Empat, Jakarta.
- DiMaggio, P.J. dan Powell, W.W. 1983, *The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields*. *American Sociological Review*, 48-2. Hal. 147-160. Scott 2008.
- Fahmi, Irham. 2011, *Analisis Kinerja Keuangan*, PT Alfabeta. Bandung.
- Financial Accounting Standard Board (FASB). 1980, *The FASB's Conceptual Framework*, Amerika Serikat.
- Ghozali, Imam. 2011, *Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program IBM SPSS 19*, Edisi Kelima, Universitas Diponegoro, Semarang.
- International Public Sector Accounting Standard Board. 2013, *International Public Sector Accounting Standard*, New York.
- Mahmudi. 2010, *Analisis Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*, Edisi Kedua, UPP STIM YKPN, Yogyakarta.
- Marconi, Siegel and Ramanauskas. 1989, *Behavioral Accounting*, South Western Publishing Co, Ohio.
- Mardiasmo. 2009, *Akuntansi Sektor Publik*, Andi Offset, Yogyakarta.
- Nunnally. Berstein. 1994, *Psychometric Theory*, McGraw-Hill. New York.
- Sugiyono. 2014, *Cara Mudah Menyusun: Skripsi, Tesis dan Desertasi Cetakan Kedua*, Alfabeta Bandung.
- Standbury, 2003, *Accountability To Citizens In The Westminster Model of Government: More Myth Than Reality*, Fraser Institute Digital Publication. Canada
- Steccolini, Ileana. 2002, *Local Government Annual Report: an Accountability Medium*, EIASM Conference on Accounting and Auditing in Public Sector Reforms, September 2002. Dublin.
- Suwardjono. 2013, *Teori Akuntansi: Perekayasaan Pelaporan Keuangan*. Edisi Ketiga. BPFY Yogyakarta. Yogyakarta.

Lampiran I

Definisi Operasional Variabel

Variabel	Dimensi	Indikator
Kualitas Informasi Akuntansi	Relevan	1. Manfaat Umpan Balik 2. Manfaat Prediktif 3. Tepat Waktu
	Andal	1. Penyajian Jujur 2. Dapat Diverifikasi 3. Netralitas
	Dapat Dipahami	1. Informasi Sesuai dengan Kebutuhan <i>Stakeholder</i> 2. Penggunaan Istilah yang Mudah Dipahami
	Dapat Dibandingkan	1. Perbandingan dengan Periode Sebelumnya 2. Perbandingan dengan Entitas Sejenis
Akuntabilitas Internal	Informasi	1. Laporan Kegiatan kepada Atasan 2. Laporan Keuangan kepada Instansi di atasnya
	Nilai-nilai Pribadi	1. Kejujuran dan Integritas 2. Perilaku dalam Melaksanakan Tugas 3. Taat terhadap Aturan
	Penegakan Aturan	1. Komitmen Terhadap Penegakan Akuntabilitas 2. Penyusunan Aturan Akuntabilitas 3. Tegas Pelaksanaan Aturan
Evaluasi Kinerja Keuangan	Analisis Varian	1. Persentase Realisasi Belanja 2. Persentase Realisasi Pendapatan
	Analisis Tren	1. Kenaikan/penurunan belanja dan pendapatan beberapa tahun 2. Kenaikan aset, utang, dan ekuitas beberapa tahun
	Analisis Rasio	1. Rasio belanja pegawai dengan total belanja 2. Rasio pendapatan fungsional dengan total pendapatan (<i>Stability Ratio</i>) 3. Rasio utang dengan total pendapatan (<i>Debt to Income Ratio</i>) 4. Rasio jumlah output dengan biaya
	Analisis <i>Common Size</i>	1. Rasio aset lancar dengan total aset 2. Rasio aset tetap dengan total aset 3. Rasio utang dengan total utang dan ekuitas
	Analisis <i>Value for Money</i>	1. Tingkat Ekonomi 2. Tingkat Efisiensi 3. Tingkat Efektivitas
Pengambilan Keputusan Keuangan	Keputusan Aset	1. Perencanaan dan Penggunaan Kas 2. Penagihan Piutang 3. Perencanaan dan Penggunaan Persediaan 4. Perencanaan dan Pemeliharaan, Penghapusan Aset Tetap
	Keputusan Pendanaan dan Ekuitas	1. Pengendalian dan Pelunasan Utang 2. Peningkatan Ekuitas
	Keputusan Pendapatan dan Belanja	1. Pengalokasian Anggaran Belanja 2. Revisi Anggaran 3. Target Pendapatan dan Belanja 4. Biaya Pelayanan 5. Tarif Pelayanan