HUBUNGAN PENERAPAN AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL DAN KINERJA PEMERINTAH DI INDONESIA

¹Aditya Agung Satrio, ²Nanda Ayu Wijayanti

^{1,2}Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Indonesia

adityaagungsatrio1988@gmail.com, nandarahman@gmail.com

Jakarta - Indonesia

Abstract

This paper studies the links between the application of accrual-based accounting and government performance. This study aims to examine the relationship between accrual accounting and government performance improvement. This study use a quantitative approach with panel data ordered logistic regression. This study is based on 216 observation from Ministries in Indonesia from 2014 until 2016. This research contributes by providing empirical evidence an understanding of the relationship between accrual-based accounting and performance in the Indonesian Government that has never been done before. The results of this study prove that the implementation of accrual-based accounting is proven to improve government performance. The Indonesian government adapted government accounting standards from the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) published by the International Federation of Accountants (IFAC). The Indonesian government has substantially adopted these standards and not just a symbolic approach to get legitimacy in international.

Keywords: *Accrual-Based Accounting; Government Performance; Public Sector*

Abstrak

Paper ini mempelajari hubungan antara penerapan akuntansi berbasis akrual dan kinerja pemerintah. Penelitian ini bertujuan untuk menguji hubungan penerapan akuntansi berbasis akrual terhadap peningkatan kinerja pemerintah. Penelitian ini didasarkan pada 216 data observasi dari Kementerian/Lembaga di Indonesia dari tahun 2014 sampai dengan 2016. Penelitian ini berkontribusi pada literatur dengan memberikan bukti empiris terkait hubungan antara akuntansi berbasis akrual dan kinerja pada Pemerintah Indonesia yang belum pernah dilakukan sebelumnya. Hasil penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan bahan masukan terkait perkembangan Standar Akuntansi Pemerintah di Indonesia. Pemerintah Indonesia mengadaptasi standar akuntansi pemerintah dari International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) yang diterbitkan oleh International Federation of Accountant (IFAC). Pemerintah Indonesia secara substansial menadaptasi standar tersebut dan bukan hanya sekedar simbolis untuk mencari legitimasi di dunia internasional.

Kata Kunci: *Akuntansi Berbasis Akrual; Kinerja Pemerintah; Sektor Publik*

Open Access at: <http://ojs.uho.ac.id/index.php/PUBLICUHO/index>

Journal Publicuho is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

PENDAHULUAN

Pada dekade 80-an telah terjadi perubahan paradigma terkait administrasi publik. Perubahan paradigma tersebut berkembang sejak adanya ide mengenai *New Public Management* (NPM) diperkenalkan pada dekade tahun 1970an (Hyndman & Connolly, 2011) dan berkembang pesat pada dekade 90-an. Sebelum adanya NPM, telah dikenal *Progressive Public Administration* (PPA). Namun, PPA dianggap mempunyai beberapa kelemahan. Salah satu kelemahan tersebut menurut Hood (1995) terletak pada asumsi awal yaitu terlalu menekankan pada dua permasalahan mendasar dari doktrin manajemen. Pertama, manajemen sektor publik diasumsikan harus berbeda dengan sektor privat. Hal ini karena tujuan dari kedua sektor tersebut sangat berbeda. Tujuan utama dari sektor privat adalah meningkatkan kesejahteraan pemilik sedangkan sektor publik adalah melakukan pelayanan kepada masyarakat. Kedua, manajemen pada sektor publik ditekankan hanya sebatas pada urusan administrasi dan pencegahan korupsi saja.

Hood (1995) juga menyatakan bahwa perubahan paradigma tersebut terjadi pada sejumlah negara anggota OECD pada dekade 1980 dan inilah tonggak awal perkembangan NPM pada sektor publik. Perubahan tersebut dijalankan dengan mengadaptasi prinsip-prinsip manajemen yang menjadi *best practice* pada sektor privat ke dalam sektor publik. Salah satu adaptasi yang dilakukan pada manajemen sektor publik adalah penerapan akuntansi berbasis akrual.

Penggunaan akuntansi berbasis akrual merupakan salah satu perkembangan NPM paling penting (Hood, 1995). Adaptasi akuntansi berbasis akrual pada konteks Indonesia kemudian diamanatkan dalam Undang-undang nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Perkembangan akuntansi sektor publik di Indonesia, dijelaskan oleh Harun et al (2012) dengan melewati 4 tahap institusionalisasi yaitu

1. *New Ideals* (1993-1998)

Motif ekonomi menjadi latar belakang pengadopsian standar akuntansi. Para teknokrat di Kementerian Keuangan merupakan promotor dari aspirasi pengadaptasian laporan keuangan berbasis akrual.

2. *New Discourse* (1998-2003)

Pasca keruntuhan Orde Baru pada tahun 1998, lahirlah Undang-Undang nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Undang-undang tersebut menjadi tonggak reformasi di bidang ekonomi yang membutuhkan adaptasi akuntansi berbasis akrual.

3. *New technique* (2003-2007)

Standar Akuntansi Pemerintah diperkenalkan pertama kali melalui Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah dan berlaku efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran tahun 2005. Pada bagian penjelasan peraturan tersebut, disebutkan bahwa standar akuntansi

mengadaptasi *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) yang diterbitkan oleh *International Federation of Accountant* (IFAC). Dalam peraturan tersebut sistem akuntansi yang digunakan masih berbasis kas menuju akrual (*cash towards accrual*) dimana pendapatan, belanja dan pembiayaan dicatat dalam bentuk kas sedangkan aset, utang dan ekuitas dicatat menggunakan basis akrual. Masih dalam bagian penjelas peraturan tersebut basis akrual akan diterapkan pada tahun 2007.

4. *Internalization (In Municipal Government)* (2006-sekarang)

Berbagai hambatan datang sehingga menyebabkan penerapan akuntansi berbasis akrual mundur dari tenggat waktu yang ditentukan. Terdapat banyak kendala dalam penerapan akuntansi berbasis akrual di Indonesia (Harun et al., 2013). Menurut Gamayuni (2018) implementasi akuntansi berbasis akrual masih sulit untuk dipahami. Dari berbagai kendala yang ada, pada tahun 2010 pemerintah mengeluarkan peraturan pemerintah nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah untuk mencabut dan mengganti standar akuntansi pemerintah pada tahun 2005 serta memperpanjang waktu penerapan akrual menjadi tahun 2015. Basis akrual diterapkan pertama kali untuk laporan keuangan untuk tahun anggaran 2015.

Pemerintah mengharapkan dengan penerapan akuntansi berbasis akrual maka akan tercipta transparansi sehingga dapat meningkatkan kinerja pemerintah. Transparansi fiskal sendiri mempunyai efek langsung terhadap efektivitas dan efisiensi pemerintah serta mempunyai efek tidak langsung melalui perannya pada penerapan kebijakan fiskal yang lebih baik (Montes et al., 2019). Transparansi fiskal tersebut merupakan buah dari peningkatan laporan keuangan yang dihasilkan dari sistem akuntansi. Efektivitas pemerintah pada level negara telah banyak diteliti (Kaufmann et al., 2008; LaPorta et al., 1999). Garcia-Sanchez et al., (2013) menyebutkan bahwa faktor yang mempengaruhi efektivitas pemerintah antara lain lingkungan organisasi; karakter organisasi, serta karakter politik dari suatu organisasi.

Penerapan akuntansi berbasis akrual ditanggapi berbeda oleh pengguna informasi. Cohen & Karatzimas (2017) yang meneliti terkait perubahan basis kas menjadi akrual di Yunani mengatakan bahwa Pemerintah dan Badan Pengawas mengakui lebih puas ketika terdapat penerapan akuntansi berbasis akrual sedangkan untuk masyarakat dan akademisi tidak melihat perubahan itu sebagai sesuatu yang berarti. Sedangkan hasil berbeda dialami oleh Gamayuni (2018) yang menyatakan bahwa penerapan standar akuntansi tidak memberikan efek pada peningkatan kualitas laporan keuangan.

Di sisi lain, terdapat fakta bahwa terjadi peningkatan efektivitas kinerja dari Pemerintah Indonesia. Gambar 1 menunjukkan tingkat efektivitas pemerintah Indonesia dari 1996 sampai dengan tahun 2017. Peningkatan terjadi sejak adanya reformasi birokrasi pada tahun 1998

kemudian turun pasca reformasi dan perlahan naik sejak pertama kali dikenalkan Standar Akuntansi Pemerintah pada tahun 2005.

Gambar 1. Indeks Efektivitas Pemerintah Indonesia

Sumber: www.govdata360.worldbank.org

Penelitian ini memberikan kontribusi melalui beberapa cara. Pertama, penelitian ini melengkapi penelitian terdahulu terkait perubahan basis akuntansi dari kas menjadi akrual. Penelitian sebelumnya, misalnya, Hepworth (2003) menyatakan bahwa pergantian basis akuntansi tidak akan menyelesaikan masalah pengendalian pada keuangan. Sedangkan Pina et al., (2009) menemukan bukti bahwa akuntansi berbasis kas menghasilkan informasi yang lebih sederhana sehingga lebih mudah dimengerti. Hal senada diungkapkan oleh Cohen & Karatzimas (2017) yang menyatakan bahwa perubahan basis akuntansi dirasakan lebih baik oleh pemerintah maupun badan pengawas akan tetapi tidak begitu dirasakan oleh masyarakat dan akademisi. Penelitian ini diharapkan mampu mengisi penelitian penelitian sebelumnya dengan memberi bukti terkait hubungan perubahan basis akuntansi terhadap kinerja pada negara berkembang seperti Indonesia.

Kedua, penelitian terkait hubungan antara perubahan basis akuntansi dan kinerja pemerintah belum banyak dieksplorasi. Salleh et al., (2014) mengemukakan gagasan bahwa tujuan utama dari akuntansi sektor publik adalah memberikan kepercayaan bahwa institusi menjaga dan mengelola uang publik dan menjaga akuntabilitas. Selaras dengan hal tersebut, Susanto & Djuminah (2015) memberi bukti bahwa informasi akuntansi berbasis akrual dapat membantu proses perencanaan pembangunan. Berkebalikan dengan hasil penelitian tersebut, Hyndman & Connolly (2011) membuktikan secara empiris bahwa informasi akuntansi begitu kompleks sehingga sedikit manajer di sektor publik mengerti dan memiliki keyakinan yang terbatas bahwa informasi tersebut dapat membantu dalam pengambilan keputusan. Gamayuni (2018) menyatakan bahwa implementasi akuntansi berbasis akrual pada Standar Akuntansi Pemerintah tidak banyak dimengerti oleh para pegawai yang menangani Laporan Keuangan. Penelitian Gamayuni (2018) menggunakan

kuesioner dan hanya menggunakan 1 provinsi yaitu Lampung sebagai obyek penelitian. Penelitian ini diharapkan mampu mengisi kesenjangan penelitian dengan memecahkan hasil yang bertolak belakang dengan memberi bukti empiris dengan data sekunder.

Dengan demikian, penelitian ini diharapkan bermanfaat bagi akademisi dengan menyediakan memberikan bukti empiris terkait hubungan antara akuntansi berbasis akrual dan kinerja pada Pemerintah Indonesia. Hasil penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan bahan masukan terkait perkembangan Standar Akuntansi Pemerintah di Indonesia.

TINJAUAN TEORITIS

Teori Institusional

Pemikiran yang melandasi individu untuk memilih suatu alternatif adalah teori pilihan rasional (*rational choice theory*). Teori ini mengasumsikan bahwa individu memiliki preferensi terhadap berbagai alternatif pilihan. Preferensi pilihan tersebut berdasarkan pilihan yang rasional (Satz & Ferejohn, 1994). Hal ini berlaku tidak hanya pada individu akan tetapi juga institusi yang dianggap entitas tersendiri. Suatu institusi dihadapkan pada pilihan-pilihan untuk dapat mampu bertahan. Alternatif yang dianggap rasional untuk bertahan hidup salah satunya adalah organisasi harus meyakinkan kepada publik atau masyarakat bahwa organisasi adalah entitas yang sah (*legitimate*) serta layak untuk didukung (Meyer & Rowan, 1977). Hal ini lah yang kemudian disebut dengan teori institusional (*institutional theory*).

Teori institusional berpendapat bahwa organisasi yang mengutamakan legitimasi akan memiliki kecenderungan untuk berusaha menyesuaikan diri pada harapan eksternal atau harapan sosial (DiMaggio & Powell, 1983; Frumkin & Galaskiewicz, 2004) dimana organisasi berada. Legitimasi sendiri diartikan sebagai persepsi atau asumsi umum bahwa entitas melakukan tindakan yang sesuai dengan keinginan suatu sistem sosial (Suchman, 1995).

Dalam pembahasan ini, institusi yang dimaksud adalah pemerintah sebagai pengelola kebijakan publik. Pemerintah akan mengikuti keinginan sosial dalam hal ini adalah dunia internasional dalam mengadopsi sistem akuntansi. Terdapat dua pendekatan dalam mendapatkan legitimasi yaitu substantif dan simbolik (Michelon et al., 2015).

1. Pendekatan Substantif

Pendekatan substantif menjelaskan bahwa organisasi akan bertindak untuk melakukan perubahan secara nyata agar tindakan tersebut selaras dengan strategi organisasi dengan norma sosial (Hopwood, 2009). Dalam pendekatan ini, Pemerintah dalam perubahan standar akuntansi akan menghasilkan laporan keuangan yang lebih transparan sehingga dapat menjadikan tindakan efektif dan efisien.

2. Pendekatan Simbolik

Pendekatan simbolik bertujuan untuk mempengaruhi persepsi stakeholder dan melakukan tindakan yang terlihat agar *stakeholder* utama percaya bahwa organisasi telah berkomitmen untuk memenuhi persyaratan sosial. Dalam pendekatan ini, tindakan perubahan basis akuntansi hanya digunakan untuk menunjukkan komitmen dan citra positif untuk memenuhi permintaan dunia internasional (dalam hal ini OECD dan IMF). Penyesuaian pada harapan eksternal atau harapan sosial mengakibatkan timbulnya kecenderungan organisasi untuk memisahkan kegiatan internal mereka dan berfokus pada sistem yang sifatnya simbolis pada pihak eksternal (Meyer & Rowan, 1977).

Laporan Keuangan Pemerintah

Pada dasarnya ada terdapat dua basis akuntansi yang digunakan dalam mencatat sebuah transaksi yaitu basis kas dan basis akrual (Christofzik, 2019). Basis kas telah digunakan pada administrasi publik selama beberapa dekade. Seiring dengan perubahan paradigma manajemen publik dengan penerapan *New Public Management*, basis akrual mulai diterapkan dalam sektor publik. Perbedaan paling signifikan dari kedua basis tersebut adalah waktu pencatatan sebuah transaksi dimana basis kas mencatat saat keluar atau masuknya uang dari kas negara sedangkan basis akrual mendasarkan titik catat pada saat terjadinya kejadian dan bukan berdasarkan kas yang diperoleh maupun dibayarkan. *The International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) membagi sistem laporan keuangan menjadi 4 sistem sebagaimana tertuang dalam *Accounting Standards Framework* (van der Hoek, 2005).

1. Akuntansi berbasis Kas (*full cash accounting*)

Metode ini mencatat sebuah transaksi ketika kas dibayarkan sesuai dengan alokasi yang ada atau ketika kas diterima oleh institusi.

2. *Modified cash accounting*

Metode ini mengakui transaksi seperti basis kas pada saat tahun berjalan dan melakukan penyesuaian pada akun utang dan/atau piutang yang belum dibayar pada akhir periode pencatatan.

3. *Modified accrual accounting*

Metode ini mencatat pengeluaran ketika sumber daya diterima dan mencatat pendapatan pada tahun berjalan atau sesaat setelahnya ketika pendapatan tersebut tersedia dan dapat diukur dengan handal.

4. Akuntansi berbasis akrual (*full accrual accounting*)

Metode ini mencatat beban ketika terjadi, mencatat pendapatan ketika diperoleh serta mengkapitalisasi aset tetap. Dalam praktiknya, terdapat banyak variasi dalam adopsi dan tingkat implementasi akuntansi berbasis akrual pada setiap negara (van der Hoek, 2005). Pemerintah Indonesia sendiri melalui Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah melakukan transisi dari akuntansi berbasis kas menjadi

akuntansi berbasis akrual. Pada masa transisi, pemerintah menyebutnya sebagai sistem akuntansi kas menuju akrual (*cash toward Accrual*) yang pada dasarnya adalah *modified cash accounting*. Dalam sistem *cash towards accrual* yang diterapkan oleh Pemerintah Indonesia, pendapatan, belanja dan pembiayaan dicatat menggunakan basis kas sedangkan aset, utang dan ekuitas dicatat menggunakan basis akrual. Akuntansi berbasis akrual sedianya akan mulai dijalankan pada tahun 2010, namun demikian penerapan akuntansi berbasis akrual ditunda sampai dengan tahun 2015. Untuk menjembatani perubahan tersebut, Pemerintah kemudian mengeluarkan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Sistem AKIP), sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah, Instruksi Presiden Nomor 7 Tahun 1999 tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dan Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 29 Tahun 2010 tentang Pedoman Penyusunan Penetapan Kinerja dan Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, dibangun dan dikembangkan dalam rangka mewujudkan pertanggungjawaban pelaksanaan tugas dan fungsi serta pelaksanaan program instansi pemerintah. Setiap instansi pemerintah wajib mengomunikasikan pencapaian tujuan dan sasaran strategis organisasi kepada para stakeholders, yang dituangkan melalui Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP). Penyusunan LAKIP unit organisasi di lingkungan Kementerian Pariwisata dan Ekonomi Kreatif dilakukan melalui proses penyusunan rencana strategis, rencana kinerja tahunan, penetapan kinerja, pengukuran dan evaluasi kinerja. Rencana strategis akan memberikan arah pembangunan organisasi dalam jangka menengah, rencana kinerja tahunan dan penetapan kinerja menetapkan target dan komitmen kinerja yang akan diwujudkan dalam tahun tertentu. Rencana kinerja tahunan (*annual performance plan*) merupakan penjabaran lebih lanjut dari rencana strategis, di dalamnya memuat seluruh rencana atau target kinerja yang hendak dicapai dalam satu tahun yang dituangkan dalam sejumlah indikator kinerja strategis (*strategic performance indicators*) yang relevan.

LAKIP berperan sebagai alat kendali, alat penilai kualitas kinerja, dan pendorong terwujudnya *good governance*. LAKIP juga berfungsi sebagai media pertanggungjawaban kepada publik. LAKIP disusun, dan disampaikan secara tertulis, periodik, dan melembaga. Instansi pemerintah mempertanggung-jawabkan dan menjelaskan keberhasilan dan kegagalan tingkat kinerja yang dicapainya. LAKIP dapat dikategorikan sebagai laporan rutin, karena paling tidak disusun dan disampaikan kepada pihak-pihak yang berkepentingan setahun sekali. Pada dasarnya, LAKIP ini memuat informasi kinerja (*performance information*),

yakni hasil pengolahan data capaian kinerja yang membandingkan antara realisasi capaian kinerja (*performance result*) dengan rencana kinerja (*performance plan*) yang ada sehingga diperoleh pengetahuan mengenai keberhasilan/kegagalan pelaksanaan misi dan dapat digunakan untuk memperbaiki kinerja instansi. Tahap akhir dari sistem akuntabilitas kinerja adalah dimanfaatkannya informasi kinerja bagi perbaikan kinerja berkesinambungan.

Pengembangan Hipotesis

Guthrie (1998) berpendapat bahwa akuntansi berbasis akrual tidak cocok digunakan dalam sektor publik karena profit bukan merupakan tujuan dan tidak dapat dijadikan patokan sebagai pengukuran kinerja. Hepworth (2003) menambahkan bahwa pergantian basis akuntansi tidak akan menyelesaikan masalah pengendalian pada Keuangan. Pina et al. (2009) berargumen bahwa akuntansi berbasis kas memperlihatkan hal yang sederhana, lebih mudah dimengerti dan obyektif. Hyndman & Connolly (2011) menemukan bukti empiris bahwa informasi akuntansi begitu kompleks sehingga sedikit manajer di sektor publik mengerti dan memiliki keyakinan yang terbatas bahwa informasi tersebut dapat membantu dalam pengambilan keputusan.

Tujuan utama dari akuntansi sektor publik adalah memberikan kepercayaan bahwa institusi menjaga dan mengelola uang publik dan menjaga akuntabilitas (Salleh et al., 2014). Kegunaan laporan keuangan untuk pengambilan keputusan internal dipengaruhi oleh tekanan dari pihak eksternal (Nogueira & Jorge, 2016). Sedangkan informasi akuntansi berbasis akrual dapat membantu proses perencanaan pembangunan (Susanto & Djuminah, 2015). Salleh et al. (2014) memberikan bukti empiris dengan lokus di Pemerintah Malaysia bahwa akuntansi akrual dapat secara efektif menambah kegunaan dari penganggaran berbasis hasil dengan menyediakan informasi biaya yang relevan dan menambah informasi yang dibutuhkan untuk pengambilan keputusan kebijakan dalam memanfaatkan aset yang terbatas. Oleh karena itu, di satu sisi, penerapan akuntansi berbasis akrual diharapkan dapat meningkatkan transparansi sehingga membuat publik dapat melakukan pengawasan terhadap kinerja pemerintah sehingga memacu pemerintah untuk meningkatkan efektivitas kinerjanya. Di sisi lain, informasi yang diperoleh dari sistem akuntansi berbasis akrual diharapkan lebih relevan dan reliabel dalam pengambilan keputusan sehingga Pemerintah dapat meningkatkan kinerja mereka.

Berdasarkan hal tersebut, hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H₁: Penerapan akuntansi berbasis akrual berhubungan positif dengan kinerja pemerintah.

METODOLOGI

Jenis, Sumber dan Metode Pengumpulan Data

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif yang menekankan analisisnya pada data numerik yang diolah dengan metode statistik, merupakan data sekunder. Data sekunder diperoleh dari review Laporan Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan, Laporan Keuangan Pemerintah Pusat, website kementerian Pendayaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi www.menpan.go.id, laman berita online dan data yang relevan terkait penelitian.

Populasi dan Sampel

Populasi penelitian ini adalah Kementerian Negara/Lembaga di Negara Kesatuan Republik Indonesia. Dengan periode pengamatan tahun 2014-2016 yaitu pada sebelum, saat dan setelah penerapan akuntansi berbasis akrual. Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan pendekatan populasi dengan total populasi adalah 82 Kementerian/Lembaga. Kemudian beberapa Kementerian/Lembaga dikeluarkan dari sampel karena (1) terjadi pembubaran dan/atau penggabungan nomenklatur Kementerian/Lembaga serta (2) data penilaian SAKIP yang tidak ada. Sampel akhir adalah 72 Kementerian/Lembaga dalam 6 tahun (2014 s.d. 2016) sehingga diperoleh data sebanyak 216 observasi.

Operasionalisasi Variabel

Variabel dependen adalah capaian kinerja Kementerian/Lembaga yang diukur dengan nilai evaluasi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Negara Pendayaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi nomor 12 Tahun 2015 tentang Pedoman Evaluasi atas Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Variabel utama dalam penelitian ini adalah penerapan akuntansi berbasis akrual yang diukur dengan variabel *dummy*, 1 untuk tahun setelah penerapan dan 0 untuk sebelum penerapan.

Variabel kontrol yang digunakan mengacu pada penelitian Sari et al., (2015) dan Wardhani et al., (2017) yang terdiri dari kualitas laporan keuangan, realisasi anggaran, capaian kinerja tahun sebelumnya, kompleksitas satuan kerja dan tahun politik. Kualitas laporan keuangan diproksikan dengan opini terhadap laporan keuangan yang dikeluarkan oleh BPK RI. Realisasi Anggaran dihitung berdasarkan logaritma natural dari realisasi anggaran Kementerian/Lembaga sedangkan kompleksitas satuan kerja diukur dengan jumlah satuan kerja di bawah Kementerian/Lemabaga. Variabel kontrol tahun politik menggunakan variabel *dummy* 1 untuk tahun 2014 dan 2015 dimana tahun tersebut merupakan tahun

politik dan transisi pemerintah dan DPR sedangkan 0 diberikan pada tahun selain itu. Operasionalisasi variabel secara rinci pada tabel 1.

Model regresi menggunakan regresi logistik ordinal. Hal ini karena variabel dependen merupakan data yang bersifat kategorikal ordinal non-biner yaitu kategori ordinal dengan jumlah kategori lebih dari dua kategori. Model regresi logistik dijabarkan dengan persamaan sebagai berikut:

$$\text{Kinerja}_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{Imp\_Acc}_{it} + \alpha_2 \text{Kua\_lapkeu}_{it} + \alpha_3 \text{LnRealisasi}_{it} + \alpha_4 \text{Kinerja}_{it-1} + \alpha_5 \text{Kompleksitas}_{it} + \alpha_6 \text{Politik}_{it} + \varepsilon_{it}$$

Tabel 1. Operasionalisasi Variabel

No.	Variabel	Prediksi Tanda	Definisi	Skala	Sumber Data
1	Dependen Kinerja	(+)	Nilai Evaluasi Atas Kinerja Instansi Pemerintah	7 jika mendapat nilai AA 6 jika mendapat nilai A 5 jika mendapat nilai BB 4 jika mendapat nilai B 3 jika mendapat nilai CC 2 jika mendapat nilai C 1 jika mendapat nilai D	Kemenpan-RB
2	Utama Implementasi Akrua	(+)	Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua	1 untuk tahun penerapan akuntansi berbasis akrual 0 sebelum tahun tersebut.	Laporan Keuangan Pemerintah Pusat
3	Kontrol Kualitas Laporan Keuangan	(+)	Opini yang diperoleh dari Badan Pemeriksa Anggaran	4 jika mendapat opini WTP 3 jika mendapat opini WDP 2 jika mendapat opini TMP 1 jika mendapat opini TW	Laporan Hasil Pemeriksaan BPK
3	Kontrol Realisasi Anggaran	(+)	Realisasi Anggaran	Logaritma Natural dari Besarnya Realisasi Anggaran	Laporan Keuangan Pemerintah Pusat
4	Kontrol Kinerja T-1	(+)	Kinerja Tahun Sebelumnya	7 jika mendapat nilai AA 6 jika mendapat nilai A 5 jika mendapat nilai BB 4 jika mendapat nilai B 3 jika mendapat nilai CC 2 jika mendapat nilai C 1 jika mendapat nilai D	Kemenpan-RB
5	Kontrol Kompleksitas	(-)	Kompleksitas Satuan Kerja	Jumlah satuan kerja di bawah Kementerian tersebut.	Laporan Keuangan Pemerintah Pusat
6	Kontrol Politik	(?)	Tahun Politik	0 pada tahun 2014 1 pada tahun selain itu	-

Sumber: Berbagai Sumber. Data diolah, 2020

Metode Analisis Data

Penelitian ini menggunakan STATA 14.2 sebagai sarana untuk membantu mengamati hasil penelitian yang telah dilakukan. Data yang telah dikumpulkan kemudian dianalisis menggunakan regresi logistik ordinal. Dalam regresi logistik ordinal tidak ditemukan koefisien seperti pada regresi linear. Koefisien pada regresi logistik ordinal disebut sebagai odds ratio. *Odds ratio* (nilai peluang) adalah rasio probabilitas antara 2 outcome suatu variabel biner, yaitu rasio antara probabilitas terjadinya suatu kejadian Y dengan probabilitas tidak terjadinya kejadian tersebut (Harlan, 2013) .

Pada regresi logistik ordinal tidak memerlukan semua uji asumsi klasik hanya uji multikolinearitas yang dibutuhkan. uji multikolinearitas adalah uji yang dilakukan untuk memastikan apakah di dalam sebuah model regresi ada interkorelasi atau kolinearitas antar variabel bebas. Interkorelasi adalah hubungan yang linear atau hubungan yang kuat antara satu variabel bebas atau variabel prediktor dengan variabel prediktor lainnya di dalam sebuah model regresi. Interkorelasi itu dapat dilihat dengan nilai koefisien korelasi antara variabel bebas dan nilai VIF. Dalam Stata, statistik untuk mendeteksi multikolinearitas dinilai dari angka yang lebih dari 10 dapat dikatakan VIF mengindikasikan adanya kolinearitas.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Tabel 2 menunjukkan bahwa nilai LAKIP Kementerian/Lembaga bervariasi antara nilai CC (3) sampai dengan A (6) dan belum ada Kementerian/Lembaga yang mendapatkan nilai memuaskan (AA) sedangkan rata-rata nilai LAKIP adalah B atau baik dengan nilai terbanyak pada kisaran nilai B (4). Kualitas laporan keuangan mendapat opini TMP hanya 10 kementerian/Lembaga dalam kurun waktu 3 tahun sedangkan Kementerian/Lembaga yang telah memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian sebanyak 77,31% dalam kurun waktu 3 tahun. Tidak ada Kementerian/lembaga yang memperoleh opini Tidak Wajar.

Tabel 2. Statistik Deskriptif Variabel Skala Ordinal

Variabel		0	1	2	3	4	5	6	7	Total
Kinerja	Frek				52	107	42	15		216
	Persen				24.07	49.54	19.44	6.94		100
Penerapan Akuntansi Akrua	Frek	72	144							216
	Persen	33.33	66.67							100
Kualitas Laporan Keuangan	Frek			10	39	167				216
	Persen			4.63	18.06	77.31				100
Tahun Politik	Frek	72	144							216
	Persen	33.33	66.67							100

Sumber: data diolah, 2020

Pada tabel 3, realisasi anggaran ditampilkan dalam bentuk logarima natural sehingga tidak dapat langsung dibaca dan harus dieksponekan terlebih dahulu. Realisasi anggaran berkisar paa rata-rata Rp1,754 miliar sedangkan realisasi anggaran terkecil adalah Rp 37,2 miliar dan yang tertinggi adalah Rp 109 triliun. Pada variabel kompleksitas terlihat bahwa Kementerian/Lembaga terkecil hanya terdiri dari 1 satuan kerja sedangkan Kementerian/Lembaga terbesar mempunyai 7.026 satuan kerja di bawahnya.

Tabel 3. Statistik Deskriptif Variabel Skala Nominal

Variabel	Obs	Mean	Std. Dev	Min	Max
Realisasi Anggaran	216	7.46996	1.845104	3.616309	11.6034
Kompleksitas	216	370.62	909.4878	1	7026

Sumber: data diolah, 2020

Korelasi antar variabel

Pada model regresi logistik ordinal, asumsi yang harus dipenuhi adalah distribusi normal pada error. Uji Spearman Correlation dilakukan untuk menguji multikolinearitas untuk mengetahui apakah terdapat korelasi antar variabel independen pada model ini atau tidak. Output dari pengujian ini terlihat pada tabel 4 dan menunjukkan bahwa tidak ada korelasi sempurna antar variabel dengan standar terindikasi korelasi adalah di atas 0,8.

Tabel 4. Uji Korelasi Spearman

Variabel	Kinerja	Implementasi Akrua	Kualitas Laporan Keuangan	Realisasi Anggaran	Kinerja Sebelumnya	Kompleksitas	Politik
Kinerja	1						
Implementasi Akrua	0.1950***	1					
Kualitas Laporan Keuangan	0.2285***	0.2026***	1				
Realisasi Anggaran	0.1296*	0.0512	-0.1942***	1			
Kinerja Sebelumnya	0.8318***	0.0904	0.1534**	0.1436**	1		
Kompleksitas	0.0045	0.0173	-0.1249*	0.5103***	-0.029	1	
Politik	-0.0975	-0.5000***	-0.2316***	-0.0181	-0.1809***	0.0016	1
Keterangan							
Observasi	216						
***, **, * = p-value significant at 1%, 5%, 10%							

Sumber: data diolah, 2020

Untuk mendeteksi multikolinearitas dinilai dari angka VIF. Jika nilai tersebut lebih dari 10 maka mengindikasikan adanya kolinearitas. Pada tabel tidak terdapat nilai VIF di atas 10 pada semua variabel dan model. Hal ini mengindikasikan tidak terjadi multikolinieritas pada model penelitian ini.

Tabel 5. Uji Multikolinieritas

Variabel	VIF	1/VIF
Kinerja		
Implementasi Akrua	1.34	0.747114
Kualitas Laporan Keuangan	1.05	0.950156
Realisasi Anggaran	1.42	0.702365
Kinerja T-1	1.1	0.910138
Kompleksitas	1.38	0.725918
Politik	1.38	0.723201
Keterangan		
Mean VIF	1.28	
Observasi	216	
Kondisi	Balanced	

Sumber: data diolah, 2020

Pengujian Hipotesis

Tabel 6 merupakan output dari regresi ordered logit model dengan Kinerja merupakan fungsi dari variabel implementasi akrual, kualitas laporan keuangan, realisasi anggaran, kinerja tahun sebelumnya kompleksitas dan tahun politik.

Tabel 6. Hasil Pengujian

Variabel	Prediksi tanda	Kinerja	
		Odds Ratio	P value
Implementasi Akrua	(+)	8.578504***	0.000
Kualitas Laporan Keuangan	(+)	2.312887***	0.010
Realisasi Anggaran	(+)	1.034085	0.757
Kinerja T-1	(+)	50.35874***	0.000
Kompleksitas	(-)	1.000091	0.648
Politik	(-)	5.499404***	0.000
Pseudo R2		0.5211	
Prob > F		0.0000	
Keterangan			
Observasi		216	
Kondisi		balanced	

***, **, * = p-value significant at 1%, 5%, 10%

Sumber: data diolah, 2020

Probabilitas F berfungsi sebagai pengujian apakah semua variabel independen bersama-sama mempengaruhi variabel dependen. Model yang disajikan mempunyai tingkat keyakinan sebesar 99% dengan probabilitas F adalah 0,0000 sehingga dapat disimpulkan bahwa semua variabel independen secara bersama-sama mempengaruhi nilai Kinerja.

Tujuan utama dari penelitian ini adalah untuk membuktikan bahwa terdapat hubungan antara penerapan akuntansi berbasis akrual terhadap peningkatan kinerja pemerintah. Hasil pengujian menunjukkan *p-value* pada variabel implementasi akrual berada pada tingkat keyakinan 99% sehingga dapat dikatakan bahwa terdapat perbedaan kinerja antara sebelum dan sesudah penerapan akuntansi berbasis akrual. Oleh karena itu, implementasi akrual mempunyai pengaruh terhadap kinerja. Pada regresi logistik ordinal, nilai koefisien tidak seperti pada regresi linear. Pada penelitian ini, hasil menunjukkan variabel implementasi akrual mempunyai nilai *odds ratio* 8,57 hal ini berarti setiap peningkatan satuan (perubahan dari *cash toward accrual accounting* menjadi *accrual accounting*) akan meningkatkan 8,57 kali untuk peluang peningkatan *log odds* Kinerja dengan syarat semua variabel lain dalam model konstan. Hasil penelitian ini sejalan juga sejalan dengan penelitian Furqon yang menemukan bahwa implementasi akuntansi akrual berhubungan dengan kinerja pemerintah daerah. Hasil ini juga sejalan dengan temuan Susanto & Djuminah (2015) yang menyebutkan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual dapat menghasilkan informasi yang dapat membantu proses perencanaan pembangunan sehingga dapat meningkatkan kinerja pemerintah. Keputusan untuk mengubah basis akuntansi sendiri dapat ditelaah menggunakan perspektif dari teori institusi. Teori ini memberikan perspektif mengenai bagaimana keputusan diambil, dimediasi, dan dilaksanakan oleh suatu institusi (DiMaggio & Powell, 1991) termasuk di dalamnya keputusan untuk melakukan perubahan basis akuntansi. Hasil penelitian ini memperlihatkan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual secara substansi dapat diterjemahkan untuk meningkatkan kinerja. Hal ini dikarenakan informasi akuntansi dapat menghasilkan informasi yang relevan dan mempunyai *feedback value*. Penerapan akuntansi berbasis akrual sebagai legitimasi dari Pemerintah untuk memenuhi standar internasional (IPSAS) dan penerapan yang dilakukan menggunakan *substantive approach* yaitu perubahan yang kongkret dan otentik pada perilaku suatu entitas untuk menyelaraskan strategi dan proses organisasi dengan norma yang berlaku (Michelon et al., 2015). Hal ini menepis anggapan bahwa Pemerintah hanya melakukan perubahan basis akuntansi hanya untuk *symbolic approach* yaitu hanya digunakan untuk mempengaruhi secara positif persepsi *stakeholder* dan memberikan kesan bahwa entitas berkomitmen pada persyaratan dari *stakeholder* (Michelon et al., 2015).

Analisis pada variabel kontrol menemukan bahwa kualitas laporan keuangan juga memberikan dampak positif terhadap kinerja dengan tingkat keyakinan 99%. Kualitas laporan keuangan yang diprosikan dengan opini Badan Pemeriksa Keuangan mampu meningkatkan kinerja secara kualitas. Laporan keuangan yang berkualitas menghasilkan informasi yang relevan dan andal dalam pengambilan keputusan. Selain informasi yang relevan dan andal, audit yang dilakukan oleh BPK merupakan bentuk pengawasan dan termasuk di dalamnya adalah pengawasan terhadap kinerja pemerintah. Selain kualitas

laporan keuangan, kinerja tahun berjalan juga dipengaruhi oleh kinerja masa lalu. Pemerintah akan mempertahankan prestasi kinerja yang telah dicapai pada tahun sebelumnya.

Variabel realisasi anggaran dan kompleksitas suatu Kementerian/Lembaga secara statistik tidak mempengaruhi kinerja. Hal ini bertolak belakang dengan dugaan awal bahwa realisasi anggaran dapat menaikkan kinerja serta kompleksitas suatu institusi akan menurunkan kinerjanya. Hal ini dimungkinkan terjadi karena proses penganggaran di Indonesia merupakan pengejawantahan dari program-program Presiden yang kemudian ditetapkan dalam APBN. Oleh karena itu, berapapun nilai realisasi dan kompleksitas dari suatu Kementerian/Lembaga tidak akan berpengaruh pada pencapaian kinerja.

Tahun politik memberi pengaruh yang signifikan dengan tingkat keyakinan 99%. Hal ini membuktikan bahwa efek tahun politik berpengaruh terhadap kinerja pemerintah. Fenomena ini menandakan bahwa pada saat tahun politik semua tekanan publik tertuju pada pemerintah dan pemerintah menunjukkan legitimasinya dengan memperbaiki kinerjanya.

KESIMPULAN

Tujuan utama dari penelitian ini untuk membuktikan bahwa terdapat pengaruh dari penerapan akuntansi berbasis akrual terhadap peningkatan kinerja pemerintah. Hasil pengujian menunjukkan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual mampu meningkatkan kinerja pada sektor publik. Hasil memperlihatkan bahwa penerapan akuntansi akrual secara substansi dapat diterjemahkan untuk meningkatkan kinerja. Hal ini dikarenakan informasi akuntansi dapat menghasilkan informasi yang relevan dan mempunyai *feedback value*. Berdasarkan teori institusi, adaptasi akuntansi akrual tidak hanya sekedar simbolik untuk mencari legitimasi di dunia internasional akan tetapi adaptasi akuntansi berbasis akrual secara substansi mampu meningkatkan kinerja pemerintah.

Limitasi penelitian ini adalah sampel yang digunakan hanya menggunakan sampel Kementerian/Lembaga. Oleh karena itu, penelitian ini tidak dapat digeneralisasi untuk pemerintah daerah. Peneliti memberikan saran kepada peneliti selanjutnya untuk melakukan penelitian dengan data menggunakan Pemerintah Daerah untuk memberikan gambaran lebih menyeluruh terkait penerapan akuntansi berbasis akrual di Indonesia. Peneliti juga dapat melakukan *dept interview* untuk memperdalam pengetahuan terkait faktor-faktor yang menghambat penerapan akuntansi akrual.

DAFTAR PUSTAKA

- Christofzik, D. I. (2019). Does accrual accounting alter fiscal policy decisions? - Evidence from Germany. *European Journal of Political Economy*, 60, 1–23. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2019.07.003>
- Cohen, S., & Karatzimas, S. (2017). Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: Moving from cash to modified cash. *Meditari Accountancy Research*, 25(1), 95–113. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2015-0070>
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160. <http://www.jstor.org/stable/2095101>
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1991). The New Institutionalism in Organizational Analysis. In *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. <https://doi.org/10.7208/chicago/9780226185941.001.0001>
- Frumkin, P., & Galaskiewicz, J. (2004). Institutional isomorphism and public sector organizations. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 14(3), 283–307. <https://doi.org/10.1093/jopart/muh028>
- Gamayuni, R. R. (2018). The Effect of Internal Audit Function Effectiveness and Implementation of Accrual Based Government Accounting Standard on Financial Reporting Quality. *Review of Integrative Business and Economic Research*, 7(1), 46–58. <http://buscompress.com/journal-home.html>
- Garcia-Sanchez, I. M., Cuadrado-Ballesteros, B., & Frias-Aceituno, J. (2013). Determinants of Government Effectiveness. *International Journal of Public Administration*, 36(8), 567–577. <https://doi.org/10.1080/01900692.2013.772630>
- Guthrie, J. (1998). Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector - Rhetoric or Reality. *Financial Accountability and Management*, 14(1), 1–19. <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00047>
- Harlan, J. (2013). Analisis Regresi Logistik. In *Journal of Chemical Information and Modeling* (Vol. 53, Issue 9).
- Harun, H., An, Y., & Kahar, A. (2013). Implementation and challenges of introducing NPM and accrual accounting in Indonesian local government. *Public Money and Management*, 33(5), 383–388. <https://doi.org/10.1080/09540962.2013.817131>
- Harun, H., Van Peursem, K., & Eggleton, I. (2012). Institutionalization of accrual accounting in the Indonesian public sector. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 8(3), 257–285. <https://doi.org/10.1108/18325911211258308>
- Hepworth, N. (2003). Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government. *Public Money and Management*, 23(1), 37–44. <https://doi.org/10.1111/1467-9302.00339>
- Hood, C. (1995). The "new public management" in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2–3), 93–109. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W)
- Hopwood, A. G. (2009). Accounting and the environment. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3–4), 433–439. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.03.002>
- Hyndman, N., & Connolly, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 22(1), 36–45. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.10.008>
- Kaufmann, D., Kraay, A., & Mastruzzi, M. (2008). Governance matters VII: Aggregate and individual governance indicators 1996–2007. In *World Bank Policy Research Working Paper* (Issue June). <https://doi.org/10.1017/CBO9780511635519.007>
- LaPorta, R., Lopez-de-Silanes, F., Shleifer, A., & Vishny, R. (1999). Quality of Government. *Journal of Law, Economics and Organization*, 15(1), 222–279. <https://doi.org/10.1016/B978-0-08-097086-8.75048-3>
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363. <https://doi.org/10.1086/226550>
- Michelon, G., Pilonato, S., & Ricceri, F. (2015). CSR reporting practices and the quality of

- disclosure: An empirical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 59–78. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.10.003>
- Montes, G. C., Bastos, J. C. A., & de Oliveira, A. J. (2019). Fiscal transparency, government effectiveness and government spending efficiency: Some international evidence based on panel data approach. *Economic Modelling*, 79(October 2018), 211–225. <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2018.10.013>
- Nogueira, S. P. S., & Jorge, S. M. F. (2016). Explanatory factors for the use of the financial report in decision-making: Evidence from Local Government in Portugal. *Revista de Contabilidade-Spanish Accounting Review*, 19(2), 216–226. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2015.09.002>
- Pina, V., Torres, L., & Yetano, A. (2009). Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. In *European Accounting Review* (Vol. 18, Issue 4). <https://doi.org/10.1080/09638180903118694>
- Salleh, K., Aziz, R. A., & Bakar, Y. N. A. (2014). Accrual Accounting in Government: Is Fund Accounting Still Relevant? *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164(August), 172–179. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.065>
- Sari, A., Martani, D., & Setyaningrum, D. (2015). Pengaruh Temuan Audit, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap Opini Audit melalui Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga. *Simposium Nasional Akuntansi XVIII*.
- Satz, D., & Ferejohn, J. (1994). Rational Choice and Social Theory. *The Journal of Philosophy*, 91(2), 71–87.
- Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *The Academy of Management Review*, 20(3), 571–610. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.108.2768&rep=rep1&type=pdf>
- Susanto, D., & Djuminah. (2015). The Usefulness of Local Government Financial Statements for Regional Development Planning Process (An Empirical Study Against the Head of the District Development Planning Agencies in Java and Madura). *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211(November 2015), 75–80. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.11.012>
- van der Hoek, M. P. (2005). From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience. *Public Budgeting and Finance*, 25(1), 32–45. <https://doi.org/10.1111/j.0275-1100.2005.00353.x>
- Wardhani, R., Rossieta, H., & Martani, D. (2017). Good governance and the impact of government spending on performance of local government in Indonesia. *International Journal of Public Sector Performance Management*, 3(1), 77–102.