

Pengaruh Penerapan Akuntansi Sektor Publik Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Dalam Mencegah Fraud

Urip Santoso

Jurusan Ilmu Administrasi Bisnis, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Katolik Parahyangan, urip_santoso@home.unpar.ac.id

Yohanes Joni Pabelum

Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Palangka Raya

Abstract

Each of government units has responsibility to make report showing its accountability and transparency. To achieve this situation, the main problem is on the information relevancy and accurateness so the government can avoid frauds. Using entity theory as the grand theory, agency theory as the middle theory and behaviour organizations as supporting theory, the reseach show that both public sector accounting implementation and government financial report quality control will have an impact to the accountability of government unit performance and then they also will make an impact to their effort to avoid fraud.

Keywords: Public Sector, Performance Report, Financial Report, Fraud

1. Latar belakang

Pada dasarnya, pembentukan pemerintah Indonesia berhubungan erat dengan misi yang tercantum dalam alinea keempat Pembukaan Undang-Undang Dasar (UUD) 1945. Misi tersebut merupakan dasar dari kewenangan pemerintah didalam menyelenggarakan urusan-urusan pemerintahannya baik tingkat pusat maupun di tingkat daerah. Instansi-instansi sebagai pelaksana yang dibentuk pemerintah untuk menangani urusan-urusan pemerintahannya, merupakan salah satu penentu berjalannya misi dengan baik untuk mencapai cita-cita negara Indonesia yaitu terlindungnya segenap bangsa indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, majunya kesejahteraan umum, cerdasnya kehidupan bangsa dan ikut aktifnya indonesia melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan perdamaian abadi dan keadilan sosial.

Hasil kerja instansi pemerintah yang telah dicapai, dalam rangka implementasi urusan pemerintahan sesuai bidang pemerintahan yang menjadi tanggung jawabnya, dapat diketahui melalui informasi tentang akuntabilitas kinerja masing-masing instansi pemerintah tersebut. Informasi tentang akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dibutuhkan oleh pemerintah karena berdasarkan informasi tersebut, pemerintah

mempunyai bahan pengambilan keputusan untuk melakukan perbaikan-perbaikan manajemen dalam penyelenggaraan urusan pemerintahan yang lebih baik lagi. Informasi tersebut juga diperlukan sebagai dasar penyusunan laporan pertanggungjawaban Kepala Pemerintah sebagai penyelenggara pemerintahan kepada masyarakat melalui DPR/D disetiap akhir tahun anggaran dan diakhir jabatan Kepala Pemerintah.

Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah merupakan salah satu bagian isu kebijakan yang strategis di Indonesia saat ini karena perbaikan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah berdampak pada upaya terciptanya good governance. Perbaikan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah juga berdampak luas pada bidang ekonomi dan politik (Agus Dwiyanto,2002). Dalam bidang ekonomi, perbaikan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah akan mendorong perbaikan iklim investasi, sedangkan dalam bidang politik perbaikan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah akan mampu memperbaiki tingkat kepercayaan masyarakat kepada pemerintah.

Rendahnya akuntabilitas kinerja instansi-instansi Pemerintah di Indonesia selama ini disebabkan oleh banyak faktor, salah satu faktornya adalah maraknya praktek fraud yang terjadi diberbagai instansi Pemerintah. Menurut Theft Act 1968, salah satu jenis praktek fraud adalah korupsi (Jones, 1990). Praktek korupsi dalam pemerintah tersebut telah menjadikan Indonesia sebagai salah satu negara terkorup di kawasan Asia Tenggara dan dunia. (www.transparency.org)

Hal ini dapat terlihat pada tabel 1 yang berisi peringkat tingkat korupsi negara Indonesia berdasarkan Indeks Persepsi Korupsi (IPK) negara-negara di dunia yang dikeluarkan organisasi Transparency International pada tahun 2005.

Tabel 1. Peringkat Tingkat Korupsi Negara-Negara di Asia Tenggara

Peringkat Negara*	Negara	Skore IPK 2005 **
5	Singapore	9.4
39	Malaysia	5.1
60	Thailand	3.8
124	Philippines	2.5
140	Indonesia	2.2

*Jumlah negara yang diikutsertakan dalam pemeringkatan sebanyak 159 negara

** Skor IPK berdasarkan persepsi para pebisnis dan para analis negara

tentang tingkat korupsi yang teramati. Rentangan skor antara 10 (sangat bersih)

dan 0 (sangat korup). Sumber: Data diolah dari Corruption

Perceptions Index 2005, www.transparency.org

Peringkat tingkat korupsi Indonesia yang tampak pada Tabel 1 menunjukkan sebuah indikasi bahwa penggunaan keuangan negara Indonesia tidak ekonomis, efisien, dan efektif karena mengalami kebocoran yang disebabkan praktek korupsi. Akibat dari korupsi, menurut S.R Ackerman adalah lambatnya pertumbuhan pembangunan dan juga tidak meratanya pendistribusian hasil-hasil pembangunan. Tentunya hal

tersebut akan berimplikasi kepada masyarakat sebagai sasaran akhir dan fokus utama seluruh kegiatan pembangunan karena pemerintah tidak mampu secara maksimal memberikan pelayanan dalam berbagai segi kehidupan seperti kesehatan, pendidikan, ekonomi. Outcome dari kemampuan pelayanan pemerintah terhadap masyarakatnya dapat tercermin melalui indikator Indeks Pembangunan Manusia (IPM). Pada Laporan Publikasian tahun 2005 dari United Nation Development Program (UNDP) tentang IPM, UNDP menempatkan IPM negara Indonesia pada peringkat 110 dari 177 negara di dunia. Dengan mengikuti format tabel sebelumnya, peringkat IPM negara-negara di Asia Tenggara dapat dilihat pada tabel 2.

Tabel 2. Peringkat IPM negara-negara di Asia Tenggara

Peringkat Negara*	Negara	Skore IPM
5	Singapore	9.4
39	Malaysia	5.1
60	Thailand	3.8
124	Philippines	2.5
140	Indonesia	2.2

*Jumlah negara yang diikutsertakan dalam pemeringkatan sebanyak 177 negara. Sumber: data diolah dari Human Development Report tahun 2005, hdr.undp.org

Dari tabel 1 dan tabel 2 dapat terlihat hubungan searah antara tingkat korupsi dan kualitas hidup masyarakatnya. Oleh karena itu, pencegahan korupsi merupakan tantangan bagi pemerintah ditangani secara serius. Salah satu cara pencegahan terjadinya praktek korupsi adalah pengembangan akuntansi yang baik oleh Pemerintah (Pope,2003) dan pengawasan terhadap kualitas laporan keuangan instansi pemerintah (BPK RI,1995).

Di Indonesia, reformasi pengelolaan keuangan negara telah memasuki suatu era transparansi dan akuntabilitas. Hal tersebut ditandai dengan pemberlakuan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang mewajibkan instansi pemerintah pusat dan daerah membuat laporan keuangan dalam setiap pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/D kepada DPR/D. Laporan keuangan yang dimaksud adalah Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus kas dan Catatan Atas Laporan Keuangan.

Format laporan keuangan ini yang sajikan oleh pemerintah ini sangat berbeda dengan format laporan keuangan yang lalu. Dalam pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/D di masa lalu, laporan keuangan yang disusun oleh pemerintah hanyalah terdiri dari laporan relisasi anggaran saja. Fenomena ini menunjukkan adanya perbaikan kualitas laporan keuangan yang disajikan oleh pemerintah untuk terciptanya transparansi dan akuntabilitas yang lebih baik. Sebagai tindak lanjut dari format laporan keuangan yang baru, pemerintah kemudian mensahkan Peraturan Pemerin-

tah Nomor 24 tahun 2005 tentang standar akuntansi keuangan pemerintah. Standar ini merupakan pedoman bagi pemerintah dalam menyajikan laporan keuangan yang standar, termasuk didalamnya tentang perlakuan akuntansi, pengakuan akuntansi, serta kebijakan akuntansi. Standar akuntansi diperlukan agar laporan keuangan yang dihasilkan pemerintah dapat diperbandingkan, dan adanya kesamaan persepsi dan pemahaman antara penyaji laporan keuangan, pengguna laporan keuangan maupun pengawas laporan keuangan.

Penyusunan laporan keuangan yang berpedoman pada standar akuntansi Pemerintahan bermanfaat untuk pemenuhan kebutuhan informasi keuangan secara umum yang lebih berkualitas bagi para pengguna laporan keuangan di dalam rangka menilai akuntabilitas dan membuat keputusan ekonomi, sosial maupun politik.

Bagi para pengawas keuangan negara, laporan keuangan yang berbasis standar akuntansi memberikan tantangan baru dalam peningkatan aspek pengawasan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah. Tantangan tersebut adalah kemampuan pihak pengawas dalam mengungkap kewajaran penyajian laporan keuangan melalui opini yang diberikannya. Kemampuan ini tentunya diharapkan memperbaiki pengelolaan keuangan negara.

Oleh karena itu penulis mengangkat sebuah topik pengaruh penerapan akuntansi sektor publik, pengawasan terhadap kualitas laporan keuangan instansi pemerintah terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dan implikasinya terhadap fraud karena menurut peneliti masalah tersebut merupakan masalah yang sangat relevan bagi Pemerintah saat ini. Penerapan akuntansi yang baik oleh instansi pemerintah akan menghasilkan laporan keuangan instansi pemerintah yang baik. Pengawasan yang optimal terhadap kualitas laporan keuangan instansi pemerintah akan menjamin bahwa laporan keuangan tersebut disajikan secara benar dan wajar sesuai standar akuntansi keuangan pemerintahan sehingga informasi yang terdapat dalam laporan keuangan tersebut pengguna dapat dimanfaatkan sebagai bahan pengambilan keputusan.

Penerapan akuntansi yang baik oleh instansi pemerintah dan pengawasan yang optimal terhadap kualitas laporan keuangan instansi pemerintah diharapkan akan dapat memperbaiki akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sehingga kinerja penyelenggaraan urusan-urusan pemerintahan dapat optimal. Perbaikan kualitas akuntabilitas kinerja instansi pemerintah diharapkan akan berimplikasi pada minimalnya praktik korupsi sehingga diharapkan good governance dapat diwujudkan oleh Pemerintah Indonesia baik di tingkat pusat maupun di tingkat daerah.

Berdasarkan fenomena-fenomena ini, maka dapat dirumuskan tema sentral dari penulisan yaitu : Peningkatan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah diperlukan untuk mencegah praktek Fraud yang terjadi di instansi pemerintah. Untuk meningkatkan akuntabilitas instansi pemerintah diperlukan penerapan akuntansi sektor publik dan pengawasan terhadap kualitas laporan keuangan instansi pemerintah yang baik.

Berdasarkan tema sentral yang telah dirumuskan diatas, penulisan ini bertujuan untuk memperoleh gambaran yang dapat dijadikan indikator Pengaruh Penerapan Akuntansi Sektor Publik, Pengawasan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Instansi Pemerintah Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dan Implikasinya dalam pencegahan Fraud.

2. Bahasan utama

2.1. *Teori Entitas dan Teori Keagenan*

Dalam teori entitas yang dikemukakan oleh Paton (Suwardjono, 2005), dinyatakan bahwa organisasi dianggap sebagai suatu kesatuan atau badan usaha ekonomik yang berdiri sendiri, bertindak atas nama sendiri, dan kedudukannya terpisah dari pemilik atau pihak lain yang menanamkan dana dalam organisasi dan kesatuan ekonomik tersebut menjadi pusat perhatian atau sudut pandang akuntansi. Dari perspektif ini, akuntansi berkepentingan dengan pelaporan keuangan kesatuan usaha bukan pemilik. Dengan kata lain, kesatuan usaha menjadi kesatuan pelapor (*reporting entity*) yang bertanggungjawab kepada pemilik. Kesatuan usaha merupakan pusat pertanggungjawaban dan laporan keuangan merupakan medium pertanggungjawabannya.

Dalam mekanisme keuangan negara di Indonesia, teori ataupun konsep entitas telah diaplikasikan. Istilah entitas pelaporan masuk dalam khasanah perundang-undangan melalui penjelasan pasal 51 ayat (2) dan ayat (3) dari UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang perbendaharaan Negara, yang berbunyi : tiap-tiap kementerian negara/lembaga merupakan entitas pelaporan yang tidak hanya wajib menyelenggarakan akuntansi, tetapi juga wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan. Berangkat dari ketentuan hukum di atas, maka dalam Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dibakukan dan dipertegas eksistensi Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi, yang masing-masing menurut alur pikir proses dan dari sudut pandang profesi diberi batasan sebagai berikut:

1. Entitas Pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan penundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan.
2. Entitas Akuntansi adalah unit pemerintahan pengguna anggaran/pengguna barang dan oleh karenanya wajib menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan untuk digabungkan pada entitas pelaporan.

Dalam teori keagenan, Jensen dan Meckling (Jensen, 1976) mendefinisikan hubungan keagenan sebagai sebuah kontrak dimana satu atau lebih (*principal*) menyewa orang lain (*agent*) untuk melakukan beberapa jasa untuk kepentingan mereka dengan mendelegasikan beberapa wewenang pembuatan keputusan kepada agen. Konflik kepentingan akan muncul dan pendelegasian tugas yang diberikan kepada agen dimana agen tidak dalam kepentingan untuk memaksimumkan kesejahteraan *principal*, tetapi mempunyai kecenderungan untuk mementingkan diri sendiri dengan mengorbankan kepentingan pemilik.

Permasalahan yang berkaitan dengan kualitas laporan keuangan sering disebabkan oleh adanya benturan kepentingan antara kepentingan manajemen dengan kepentingan stakeholder. Manajemen tidak selalu bertindak untuk kepentingan stakeholder, namun seringkali manajemen bertindak untuk memaksimumkan kesejahteraan mereka dan mengamankan posisi mereka tanpa memandang bahaya yang ditimbulkan terhadap stakeholder lain, misalnya karyawan, investor, kreditor dan masyarakat.

Dipandang dari sudut pandang teori keagenan diatas. Hubungan antara masyarakat dengan pemerintah adalah seperti hubungan antara prinsipal dan agen. Masyarakat adalah prinsipal dan pemerintah adalah agen. Prinsipal memberikan wewenang pengaturan kepada agen, dan memberikan sumberdaya kepada agen (dalam bentuk pajak dan lain-lain). Sebagai wujud pertanggungjawaban atas wewenang yang diberikan, agen memberikan laporan pertanggungjawaban terhadap prinsipal. Karena tidak mengetahui apa yang sebenarnya dilakukan oleh agen (terjadi asimetri informasi) maka prinsipal membutuhkan pihak ketiga yang mampu meyakinkan prinsipal bahwa apa yang dilaporkan oleh agen adalah benar. Dalam posisi sebagai pihak ketiga inilah sebenarnya peran akuntan sektor publik diharapkan berperan besar. Mengingat bahwa sebagian (atau bahkan sebagian besar) laporan yang diberikan pemerintah adalah berbentuk informasi keuangan. Akuntan (dalam hal ini sebagai auditor) mempunyai posisi penting dengan alasan bahwa; (1) dia mempunyai akses terhadap informasi keuangan, (2) dia mempunyai akses terhadap informasi manajemen, (3) dia independen, (4) dia telah mendapat pelatihan profesional, dan (5) dia bisa didapatkan (ada) (Jones, 1990).

2.2. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Pengertian Akuntabilitas Kinerja, Prinsip-Prinsip dan Evaluasinya

Menurut LAN dan BPKP (LAN & BPKP, 2000) akuntabilitas kinerja adalah kewajiban untuk memberikan pertanggungjawaban atau menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan seseorang/badan hukum/pimpinan suatu organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban. Berdasarkan pada pengertian tersebut diatas, maka semua instansi pemerintah, bagian atau lembaga negara di pusat maupun daerah sesuai dengan tugas pokok masing-masing harus memahami lingkup akuntabilitasnya masing-masing, karena akuntabilitas yang diminta meliputi keberhasilan dan juga kegagalan pelaksanaan pelaksanaan misi instansi yang bersangkutan.

Ledvina V. Carmo (Ledvina, 1991) menyatakan bahwa akuntabilitas kinerja merupakan suatu evolusi kegiatan-kegiatan yang dilakukan oleh seorang petugas baik masih berada pada jalur otoritasnya maupun sudah berada jauh di luar tanggung jawab dan kewenangannya.

Dalam pelaksanaan akuntabilitas di lingkungan instansi pemerintah, perlu memperhatikan prinsip-prinsip sebagai berikut:

1. Harus ada komitmen dan pimpinan dan seluruh staf instansi pemerintah, perlu melakukan pengelolaan pelaksanaan misi agar akuntabel.
2. Harus merupakan suatu sistem yang dapat menjamin penggunaan sumber-sumber daya secara konsisten dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
3. Harus dapat menunjukkan tingkat pencapaian tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan.
4. Harus berorientasi pada pencapaian visi dan misi serta hasil dan manfaat yang diperoleh.

5. Harus jujur, objektif, transparan, dan aktif sebagai katalisator perubahan manajemen instansi pemerintahan dalam bentuk pemutakhiran metode dan tekuk pengukuran kinerja dan penyusunan laporan akuntabilitas.

Sedangkan dalam menyusun sebuah Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, harus berdasar pada indikator-indikator tertentu. Indikator kinerja menggunakan ukuran kuantitatif dan kualitatif yang memberi gambaran mengenai tingkat pencapaian suatu sasaran atau tanggung jawab yang telah ditetapkan dengan memperhatikan:

1. Indikator masukan (input) adalah segala sesuatu yang dibutuhkan agar pelaksanaan kegiatan dapat berjalan untuk menghasilkan keluaran. Indikator ini dapat berupa dana, sumber daya manusia, informasi, kebijakan/peraturan perundang-undangan dan sebagainya.
2. Indikator keluaran (output) adalah sesuatu yang diharapkan langsung dicapai dan suatu kegiatan yang dapat berupa fisik dan atau non fisik.
3. Indikator hasil (outcomes) adalah segala sesuatu yang mencerminkan berfungsinya keluaran kegiatan pada jangka menengah (efek langsung).
4. Indikator manfaat (benefit) adalah sesuatu yang terkait dengan tujuan akhir dan pelaksanaan kegiatan.
5. Indikator dampak (impacts) adalah pengaruh yang ditimbulkan, baik bersifat positif maupun negatif, pada setiap tingkatan indikator berdasarkan asumsi yang telah ditetapkan.

2.3. *Akuntansi Sektor Publik*

Teori dan Standar Akuntansi Sektor Publik

Teori akuntansi memiliki kaitan yang erat dengan akuntansi keuangan, terutama pelaporan keuangan kepada pihak eksternal. Teori akuntansi sektor publik sendiri sebenarnya masih dipertanyakan apakah memang ada teori akuntansi sektor publik. Sektor swasta yang perkembangan akuntansinya lebih pesat saja oleh beberapa ilmuwan masih dipertanyakan apakah sampai saat ini benar-benar memiliki teori akuntansi yang mapan. Suatu teori perlu didukung berbagai riset yang didalarnnya terdapat hipotesa-hipotesa yang diuji kebenarannya. Menurut Mardiasmo (Mardiasmo, 2004) teori memiliki tiga karakteristik dasar yaitu : (1) kemampuan untuk menerangkan atau menjelaskan fenomena yang ada (the ability to explain), (2) kemampuan untuk memprediksi (the ability to predict), (3) kemampuan mengendalikan fenomena (the ability to control given phenomena).

Pada dasarnya terdapat tiga tujuan untuk mempelajari teori akuntansi yaitu: 1) untuk memahami praktik akuntansi yang ada saat ini, 2) mempelajari kelemahan dan kekurangan dan praktik akuntansi yang saat ini dilakukan, dan 3) memperbaiki praktik akuntansi di masa datang.

Pengembangan teori sektor publik untuk memperbaiki praktik yang saat ini dilakukan. Hal ini terkait dalam upaya untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan yang mampu menyajikan informasi keuangan yang relevan dan dapat diandalkan (reliable).

Untuk menghasilkan laporan keuangan sektor publik yang relevan dan dapat diandalkan, terdapat beberapa kendala yang dihadapi akuntansi sektor publik. Hambatan tersebut adalah objektivitas, konsistensi, daya banding, tepat waktu, ekonomis dalam penyajian laporan, dan materialistik.

Objektivitas

Objektivitas merupakan kendala utama dalam menghasilkan laporan keuangan yang relevan. Laporan keuangan disajikan oleh manajemen untuk melaporkan kinerja yang telah dicapai oleh manajemen selama periode waktu tertentu kepada pihak eksternal yang menjadi stakeholder organisasi.

Seringkali terjadi masalah dalam objektivitas laporan kinerja yang disebabkan oleh adanya benturan kepentingan, yaitu antara kepentingan manajemen dengan kepentingan stakeholder. Pihak manajemen tidak selalu bertindak untuk kepentingan stakeholder, namun seringkali manajemen bertindak untuk memaksimalkan kesejahteraan mereka dan mengamankan posisi mereka tanpa memandang bahaya yang ditimbulkan terhadap stakeholder lain, misalnya karyawan, investor, kreditor dan masyarakat.

Konsistensi

Konsistensi mengacu pada penggunaan metode atau teknik akuntansi yang sama untuk menghasilkan laporan keuangan organisasi selama beberapa periode waktu secara berturut-turut. Tujuannya adalah agar laporan keuangan dapat diperbandingkan kinerjanya dari tahun ke tahun. Konsistensi penerapan metode akuntansi merupakan hal yang sangat penting karena organisasi memiliki orientasi jangka panjang, sedangkan laporan keuangan hanya melaporkan kinerja selama satu periode. Oleh karena itu agar tidak terjadi keterputusan proses evaluasi kinerja organisasi oleh pihak eksternal, maka organisasi perlu konsisten dalam menerapkan metode akutansinya.

Daya Banding

Laporan keuangan sektor publik hendaknya dapat diperbandingkan antar periode waktu dan dengan instansi lain sejenisnya. Dengan demikian daya banding berarti laporan keuangan dapat digunakan untuk membandingkan kinerja organisasi dengan organisasi lain yang sejenis. Kendala daya banding terkait dengan objektivitas karena semakin objektif suatu laporan keuangan maka akan semakin tinggi daya bandingnya karena dengan dasar yang sama akan dapat dihasilkan laporan yang berbeda. Selain itu, daya banding juga terkait dengan konsistensi. Adanya beberapa alternatif penggunaan metode akuntansi juga dapat menyulitkari tercapainya daya banding.

Tepat Waktu

Laporan keuangan harus disajikan tepat waktu agar dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan ekonomi, sosial dan politik serta untuk menghindari tertundanya pengambilan keputusan tersebut. Kendala ketepatan waktu penyajian laporan terkait dengan lama waktu penyajian laporan keuangan, maka akan semakin baik untuk pengambilan keputusan. Permasalahannya adalah semakin banyak kebutuhan informasi, maka semakin banyak pula waktu yang dibutuhkan untuk menghasilkan berbagai informasi tersebut. Laporan keuangan mungkin disajikan tidak tepat waktu sehingga menghasilkan berbagai informasi tersebut. Laporan keuangan mungkin disajikan tidak tepat waktu sehingga tidak relevan untuk pengambilan keputusan meskipun disajikan lebih awal.

Ekonomis dalam Penyajian Laporan

Penyajian laporan keuangan membutuhkan biaya. Semakin banyak informasi yang dibutuhkan semakin besar pula biaya yang dibutuhkan. Kendala ekonomis dalam penyajian laporan keuangan dapat berarti bahwa manfaat yang diperoleh harus lebih besar dan biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan laporan tersebut.

Materialitas

Suatu informasi dianggap material apabila mempengaruhi keputusan, atau jika informasi tersebut dihilangkan akan menghasilkan keputusan yang berbeda. Penentuan materialitas memang bersifat pertimbangan subjektif (subjective judgment), namun pertimbangan tersebut tidak dapat dilakukan menurut selera pribadi. Pertimbangan yang digunakan merupakan profesional judgment yang didasarkan pada teknik tertentu.

Standar akuntansi merupakan pedoman umum atau prinsip-prinsip yang mengatur perlakuan akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan untuk tujuan pelaporan kepada para pengguna laporan keuangan, sedangkan prosedur akuntansi merupakan praktek khusus yang digunakan untuk mengimplementasikan standar. Untuk memastikan diikutinya prosedur yang telah ditetapkan, sistem akuntansi sektor publik harus dilengkapi dengan sistem pengendalian intern atas penerimaan dan pengeluaran dana publik.

Penetapan standar akuntansi sangat diperlukan untuk memberikan jaminan dalam aspek konsistensi pelaporan keuangan. Tidak adanya standar akuntansi yang memadai akan menimbulkan implikasi negatif berupa rendahnya reliabilitas dan objektivitas informasi yang disajikan, inkonsistensi dalam pelaporan keuangan serta menyulitkan pengauditan.

Proses penetapan dan pelaksanaan standar akuntansi sektor publik merupakan masalah yang serius bagi praktek akuntansi, profesi akuntan, dan bagi pihak-pihak yang berkepentingan. Pembuatan suatu standar mungkin dapat bermanfaat bagi suatu pihak, namun dapat juga merugikan bagi pihak lain. Penentuan mekanisme yang terbaik dalam menetapkan keseragaman standar akuntansi merupakan faktor penting agar standar akuntansi dapat diterima pihak-pihak yang berkepentingan dan bermanfaat bagi pengembangan akuntansi sektor publik itu sendiri.

Menurut Mardiasmo (Mardiasmo, 2004) ada beberapa hal yang harus dipertimbangkan dalam penetapan standar akuntansi, antara lain:

1. Standar memberikan pedoman tentang informasi yang harus disajikan dalam laporan posisi keuangan, kinerja, dan aktivitas sebuah organisasi bagi seluruh pengguna informasi.
2. Standar memberikan petunjuk dan aturan tindakan bagi auditor yang memungkinkan pengujian secara hati-hati dan independen saat menggunakan keahlian dan integritasnya dalam mengaudit laporan suatu organisasi serta saat membuktikan kewajaran.
3. Standar memberikan petunjuk tentang data yang perlu disajikan yang berkaitan dengan berbagai variabel yang patut dipertimbangkan dalam bidang perpajakan, regulasi, perencanaan serta regulasi ekonomi dan peningkatan efisiensi ekonomi serta tujuan sosial lainnya
4. Standar menghasilkan prinsip dan teori yang penting bagi seluruh pihak yang berkepentingan dalam disiplin ilmu akuntansi.

Laporan Keuangan Sektor Publik, Tujuan dan Fungsinya

Laporan keuangan sektor publik merupakan komponen penting untuk menciptakan akuntabilitas sektor publik. Adanya tuntutan yang semakin besar terhadap pelaksanaan akuntabilitas publik menimbulkan implikasi bagi manajemen sektor publik untuk memberikan informasi kepada publik, salah satunya adalah informasi akuntansi yang berupa laporan keuangan. Meskipun demikian, informasi keuangan bukan merupakan tujuan akhir akuntansi sektor publik. Informasi keuangan berfungsi memberikan dasar pertimbangan untuk pengambilan keputusan. Informasi akuntansi merupakan alat untuk melaksanakan akuntabilitas sektor publik secara efektif, bukan tujuan akhir sektor publik itu sendiri. Selama ini akuntansi identik dengan pelaksanaan akuntabilitas keuangan saja. Tantangan yang dihadapi akuntansi sektor publik adalah rupakah akuntansi menyediakan informasi yang dapat digunakan untuk memonitor akuntabilitas manajemen, akuntabilitas politik, dan akuntabilitas kebijakan.

Menurut Mardiasmo (Mardiasmo, 2004) sektor publik merupakan organisasi yang kompleks dan heterogen. Kompleksitas sektor publik tersebut menyebabkan kebutuhan informasi untuk perencanaan dan pengendalian manajemen lebih bervariasi. Demikian juga bagi stakeholder sektor publik, mereka membutuhkan informasi yang lebih bervariasi, handal dan relevan untuk pengambilan keputusan. Tugas dan tanggung jawab akuntan sektor publik adalah menyediakan informasi baik untuk memenuhi kebutuhan internal organisasi maupun kebutuhan eksternal organisasi.

Akuntansi sektor publik memiliki peran utama untuk menyiapkan laporan keuangan sebagai salah satu bentuk pelaksanaan akuntabilitas publik. Akuntansi dan laporan keuangan mengandung pengertian sebagai suatu proses pengumpulan, pengolahan dan pengkomunikasian informasi yang bermanfaat untuk pembuatan keputusan

dan untuk menilai kinerja organisasi. Karena kebutuhan informasi di sektor publik lebih bervariasi, maka informasi tidak hanya terbatas pada informasi keuangan yang dihasilkan dan sistem akuntansi organisasinya. Informasi non-moneter seperti ukuran output pelayanan harus juga dipertimbangkan dalam pembuatan keputusan.

Laporan keuangan organisasi sektor publik dibuat tentunya mempunyai tujuan dan fungsi, menurut Mardiasmo (Mardiasmo, 2004) secara umum, tujuan dan fungsi laporan keuangan sektor publik adalah:

1. Kepatuhan dan pengelolaan (*compliance and stewardship*). Laporan keuangan digunakan untuk memberikan jaminan kepada pengguna laporan keuangan dan pihak otoritas penguasa bahwa pengelolaan sumber daya telah dilakukan sesuai dengan ketentuan hukum dan peraturan lain yang telah ditetapkan.
2. Akuntabilitas dan pelaporan retrospektif (*accountability and retrospective reporting*). Laporan keuangan digunakan sebagai sebuah bentuk pertanggungjawaban kepada publik. Laporan keuangan digunakan untuk memonitor kinerja dan mengevaluasi manajemen, memberikan dasar untuk mengamati trend antar kurun waktu, pencapaian atas tujuan yang telah ditetapkan, dan membandingkannya dengan kinerja organisasi lain yang sejenis jika ada. Laporan keuangan juga memungkinkan pihak luar untuk memperoleh informasi biaya atas barang dan jasa yang diterima, serta memungkinkan bagi mereka untuk menilai efisiensi dan efektivitas penggunaan sumber daya organisasi.
3. Perencanaan dan informasi otorisasi (*planning and authorization information*). Laporan keuangan berfungsi untuk memberikan dasar perencanaan kebijakan dan aktivitas di masa yang akan datang. Laporan keuangan berfungsi untuk memberikan informasi pendukung mengenai otorisasi penggunaan dana.
4. Kelangsungan organisasi (*viability*). Laporan keuangan berfungsi untuk membantu pembaca dalam menentukan apakah suatu organisasi atau unit kerja dapat meneruskan menyediakan barang atau jasa (pelayanan) di masa yang akan datang.
5. Hubungan masyarakat (*public relation*). Laporan keuangan berfungsi untuk memberikan kesempatan kepada organisasi untuk mengemukakan pernyataan atas prestasi yang telah dicapai kepada pemakai yang dipengaruhi karyawan dan masyarakat. Laporan keuangan berfungsi sebagai alat komunikasi dengan publik dan pihak-pihak lain yang berkepentingan.
6. Sumber fakta dan gambaran (*source of facts and figures*). Laporan keuangan bertujuan untuk memberikan informasi kepada berbagai kelompok kepentingan yang ingin mengetahui organisasi secara lebih dalam.

Pemakai Laporan Keuangan Sektor Publik, Peranan dan Kepentingannya.

Jones et.al. (Jones, 1996) mengidentifikasi terdapat sepuluh kelompok pemakai laporan keuangan. Selanjutnya Jones menjelaskan keterkaitan antar kelompok pemakai laporan keuangan tersebut dan menjelaskan kebutuhannya. Kesepuluh kelompok pemakai laporan keuangan tersebut adalah pembayar pajak (tax payers), pemberi dana bantuan (grantors), investor, pengguna jasa (fee-paying service recipients), karyawan, pemasok (vendor), Dewan Legislatif, manajemen, pemilih (voters), dan badan pengawas (oversight bodies)

Sementara itu, Henley et. al. (Henley, 1992) mengklasifikasikan pengguna laporan keuangan sektor publik menjadi dua belas kelompok yaitu anggota terpilih (elected members), masyarakat sebagai pemilih dan atau pembayar pajak, pelanggan atau klien, karyawan, pelanggan dan pemasok, pemerintah, pesaing, regulator, pemberi pinjaman, donor dan sponsor, investor atau partner bisnis, kelompok penekan lainnya.

Menurut Standar Akuntansi Pemerintahan (PP No 24 tahun 2005, 2005) laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan untuk satu periode pelaporan. Laporan keuangan terutama digunakan untuk membandingkan realisasi pendapatan, belanja, transfer dan pembiayaan dengan anggaran yang telah ditetapkan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan.

Setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan:

1. Akuntabilitas

Mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik.

2. Manajemen

Membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas dana pemerintah untuk kepentingan masyarakat.

3. Transparansi

Memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan.

4. Keseimbangan Antargenerasi (intergenerational equity)

Membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah

pada periode pelaporan urituk membiayai seluruh pengeluaran yang diaokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

2.4. *Pengawasan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Negara*

Pengertian Pengawasan Keuangan Negara

Secara umum yang dimaksud dengan pengawasan adalah segala kegiatan dan tindakan untuk menjamin agar penyelenggaraan suatu kegiatan tidak menyimpang dan tujuan serta rencana yang telah digariskan. Karena pihak yang paling bertanggung-jawab atas kesesuaian pelaksanaan kegiatan dengan tujuan dan rencananya ini adalah pihak atasan, maka pengawasan sesungguhnya mencakup baik aspek pengendalian maupun aspek pemeriksaan yang dilakukan oleh pihak atasan terhadap bawahannya.

Bila pengertian pengawasan tersebut diterapkan terhadap pengawasan keuangan negara, maka dapat dikemukakan bahwa pengawasan keuangan negara adalah segala tindakan untuk menjamin agar pengelolaan keuangan negara berjalan sesuai dengan tujuan, rencana, dan aturan-aturan yang telah digariskan.

Karena yang menjadi objek pengawasan keuangan negara adalah anggaran negara, maka pengertian pengawasan keuangan negara dilihat dari segi komponen anggaran negara dapat pula dinyatakan sebagai berikut: pengawasan keuangan negara adalah segala kegiatan untuk menjamin agar pengumpulan penerimaan-penerimaan negara, dan penyaluran pengeluaran-pengeluaran negara, tidak menyimpang dari rencana yang telah digariskan di dalam anggaran.

Tujuan dan Jenis Pengawasan Keuangan Negara

Berdasarkan penjelasan di atas dapat dilihat betapa kelirunya bila ada yang menganggap bahwa kegiatan pengawasan sebagai kegiatan yang sernata-mata bertujuan mencari kesalahan. Pengawasan adalah kegiatan penilaian terhadap suatu kegiatan, dengan tujuan agar pelaksanaan kegiatan itu sesuai dengan rencana yang telah digariskan, sehingga dapat mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Salah satu aspek pengawasan adalah pelaksanaan pemeriksaan. Pelaksanaan pemeriksaan ini bertujuan untuk menilai apakah pelaksanaan kegiatan yang sesungguhnya telah sesuai dengan yang seharusnya. Dengan demikian penekanannya lebih pada upaya untuk mengenali penyimpangan atau hambatan di dalam pelaksanaan kegiatan itu.

Menurut Revrisond Baswir (Bawsir, 1999) tujuan pengawasan pada dasarnya adalah untuk mengamati apa yang sungguh-sungguh terjadi serta membandingkannya dengan apa yang seharusnya. Bila ternyata kemudian ditemukan adanya penyimpangan atau hambatan, maka diharapkan akan segera dikenali untuk dilakukan koreksi. Melalui tindakan koreksi ini, maka pelaksanaan kegiatan yang bersangkutan diharapkan masih dapat mencapai tujuannya secara maksimal. Sedangkan pengawasan atas keuangan negara secara garis besar dibedakan menjadi 2 macam yaitu pengawasan internal dan pengawasan eksternal.

Pengawasan internal adalah pengawasan yang dilakukan oleh aparat pengawasan yang berasal dan lingkungan internal organisasi pemerintah. Dalam tatanan organ-

isasi pemerintahan Indonesia, pelaksana fungsi ini pada tingkat pemerintahan daerah adalah Badan Pengawas Daerah (Bawasda). Sedangkan pengawasan internal yang dilakukan oleh aparat pengawasan yang berasal dan lembaga khusus pengawasan yang dibentuk secara internal oleh pemerintah atau lembaga eksekutif adalah Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)

Menurut Revrisond Baswir (Bawsir, 1999) pengawasan eksternal adalah suatu bentuk pengawasan yang dilakukan oleh suatu unit pengawasan yang sama sekali berasal dan luar lingkungan organisasi eksekutif. Dengan demikian, dalam pengawasan eksternal ini, antara pengawas dengan pihak yang diawasi tidak terdapat lagi hubungan kedinasan. Di Indonesia, fungsi pengawasan eksternal ini, antara lain diselenggarakan oleh Dewan Perwakilan Rakyat (DPR), Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), dan secara langsung oleh masyarakat.

2.5. Pencegahan Fraud

Pengertian dan Jenis-Jenis Fraud

Dalam kamus bahasa Inggris-Indonesia (Echols, 1989), fraud berarti (1) penipuan, (2) seorang penipu atau gadungan, (3) kecurangan, (4) penggelapan. Jones dan Bates (Jones, 1990) dalam Public Sector Auditing menyatakan fraud dalam Thef Act 1968 adalah penggelapan yang meliputi berbagai kecurangan, antar lain penipuan yang disengaja (intentional deceit), pemalsuan rekening (falsification of account), praktek jahat (corrupt practices), penggelapan atau pencurian (embezzlement), korupsi (corruption) dan sebagainya. Fraud terjadi dimana seseorang memperoleh kekayaan atau keuntungan keuangan melalui kecurangan atau penipuan. Kecurangan semacam ini menunjukkan adanya keinginan yang disengaja, tidak termasuk ketidaktahuan.

Sedangkan menurut Jones (Jones, 1993), fraud merupakan kesalahan disengaja yang dikelompokkan ke dalam dua tipe, yaitu: (1) fraudulent financial reporting, yang meliputi: manipulasi, permalsuan, atau perubahan catatan akuntansi atau dokumen pendukung dan laporan keuangan yang disusun, tidak menyajikan dalam atau sengaja menghilangkan kejadian, transaksi, dan informasi penting dan laporan keuangan, dan sengaja menerapkan prinsip akuntansi yang salah, (2) missappropriation of asset, yang meliputi penggelapan penerimaan kas, pencurian aktiva, dan hal-hal yang menyebabkan suatu entitas membayar untuk barang atau jasa yang tidak diterimanya.

Tujuan dan cara Pencegahan Fraud

Tujuan utama pencegahan kecurangan adalah menghilangkan sebab-sebab munculnya kecurangan. Kecurangan sering terjadi apabila:

1. Pengendalian intern tidak ada atau lemah atau dilakukan dengan longgar atau tidak efektif.
2. Pegawai diperkerjakan tanpa memikirkan kejujuran dan integritas mereka.
3. Pegawai diatur, dieksploitasi dengan tidak baik, disalahgunakan atau ditempatkan dengan tekanan yang besar untuk mencapai sasaran dan tujuan keuangan.

4. Model manajemen melakukan kecurangan, tidak efisien dan atau tidak efektif serta tidak taat pada hukum dan peraturan yang berlaku.
5. Pegawai yang dipercaya memiliki masalah pribadi yang harus dipecahkan, biasanya masalah keuangan, masalah kesehatan keluarga, gaya hidup yang berlebihan.
6. Industri dimana perusahaan menjadi bagiannya memiliki sejarah atau tradisi kecurangan.

Pencegahan kecurangan pada umumnya berupa aktivitas yang dilaksanakan oleh pihak manajemen dalam hal penerapan kebijakan, sistem dan prosedur yang membantu menyakinkan bahwa tindakan yang diperlukan sudah dilakukan dewan komisaris, manajemen dan personil lain perusahaan untuk dapat memberikan keyakinan memadai dalam mencapai 3 (tiga) tujuan pokok yaitu:

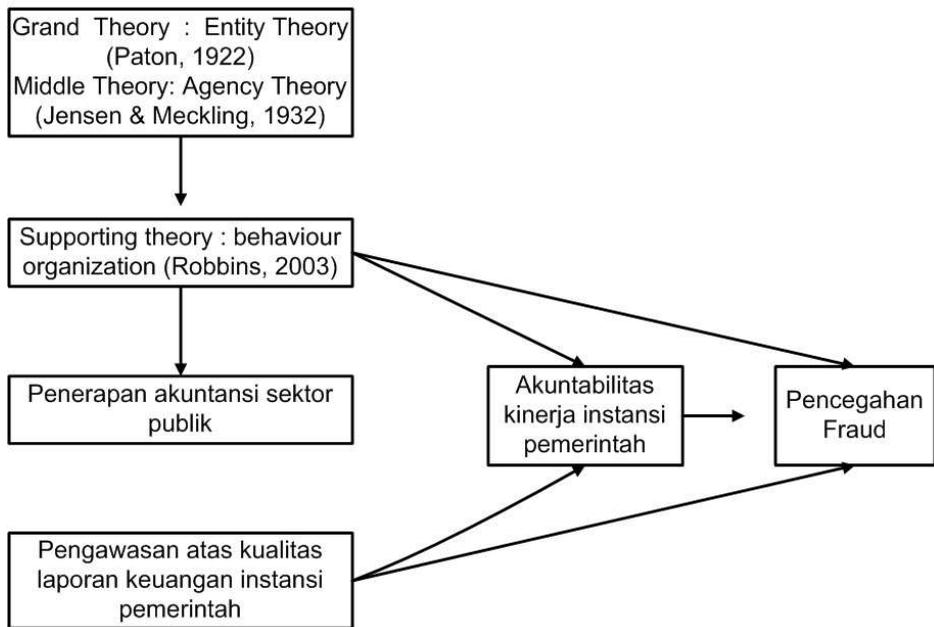
1. Keadaan laporan keuangan.
2. Efektivitas dan efisiensi operasional
3. Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

Kecurangan yang terjadi harus dicegah antara lain dengan cara-cara seperti membangun struktur pengendalian intern yang baik, mengefektifkan aktivitas pengendalian, meningkatnya kultur organisasi, mengefektifkan fungsi internal audit, dan tindakan-tindakan lainnya.

3. Kerangka Pemikiran

Berdasarkan uraian sebelumnya, kerangka pemikiran yang mendasari penulisan ini menggunakan beberapa landasan teori. Landasan teori yang digunakan adalah didasarkan pada Grand Theory yaitu Entity Theory Paton, dalam teori ini dijelaskan bahwa suatu kesatuan atau badan usaha ekonomik yang berdiri sendiri, bertindak atas nama sendiri, dan kedudukannya terpisah dari pemilik atau pihak lain yang menanamkan dana dalam organisasi dan kesatuan ekonomik tersebut menjadi pusat perhatian atau sudut pandang akuntansi. Dari perspektif ini, akuntansi berkepentingan dengan pelaporan keuangan kesatuan usaha bukan pemilik. Dengan kata lain, kesatuan usaha menjadi kesatuan pelapor (reporting entity) yang bertanggungjawab kepada pemilik. Kesatuan usaha merupakan pusat pertanggungjawaban dan Laporan keuangan merupakan media pertanggungjawabannya. Berdasarkan kesepakatan antara pemilik dan manajemen untuk mengelola dan mengendalikan harta perusahaan dalam upaya untuk memaksimalkan kesejahteraan pemilik ini didasarkan pada teori keagenan (Agency Theory) dari Jensen & Meckling (Jensen, 1976), teori ini dalam penulisan dijadikan sebagai teori antara (Middle Range Theory). Sedangkan teori-teori pendukung yang digunakan dalam penulisan ini diambil dari teori Organizational Behaviour dari Robbins, yang mengkaji perilaku-prilaku dari prinsipal dan

agen yang menyelenggarakan aktivitas instansi pemerintah. tas dasar urian-uraian sebelumnya dalam tulisan ini dipergunakan kerangka pemikiran seperti terlihat pada gambar 1.



Gambar 1. Kerangka pemikiran

Gambar 1 menyajikan sebuah kerangka pemikiran. Berdasarkan kerangka tersebut, maka dapat dirumuskan beberapa indikator dari masing-masing variabel dalam kerangka tersebut. Adapun indikator-indikator tersebut dapat dilihat pada tabel 3.

Berkaitan dengan penerapan akuntansi sektor publik, suatu satuan organisasi pada unit pemerintahan yang dianggap berdiri sendiri dalam hal ini unit pemerintahan yang bertindak atas nama sendiri karena kedudukannya terpisah dari stakeholdersnya dan dianggap sebagai pusat pertanggungjawaban, dengan media laporan keuangan yang dapat mencerminkan suatu pengelolaan. Laporan tersebut sudah dapat mencerminkan adanya pengendalian dan penguasaan atas entitas pelaporan baik terhadap asset, ketentuan hukum dalam melaksanakan tugas guna mencapai misi tertentu yang telah ditetapkan sebelumnya. Tetapi hal tersebut harus didasari asumsi bahwa laporan keuangan yang merupakan media pertanggungjawaban disusun atas dasar asumsi tertentu yaitu kemandirian, entitas, adanya kesinambungan entitas dan laporan terukur dalam satuan uang serta informasi tersebut harus mempunyai karakteristik relevan, handal, dapat dibandingkan serta dipahami dengan menggunakan prinsip-prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan. Walaupun harus disadari bahwa laporan tersebut tetap memiliki kendala informasi baik relevansinya maupun keandalannya. Untuk mengatasi hal tersebut maka harus ada pembatasan terhadap laporan

Tabel 3. Operasionalisasi variabel

Variabel	Sub Variabel	Indikator	Skala	
Penerapan Akuntansi Sektor Publik	Entitas Pelaporan	<ul style="list-style-type: none"> • Pengelolaan, pengendalian, dan penguasaan entitas pelaporan • Terhadap aset, yurisdiksi, tugas dan misi tertentu 	Ordinal	
	Asumsi Dasar	<ul style="list-style-type: none"> • Kemandirian Entitas • Kesinambungan Entitas • Keterukuran dalam Satuan Uang 	Ordinal	
	Karakteristik kualitatif laporan Keuangan	Prinsip akuntansi dan pelaporan Keuangan	<ul style="list-style-type: none"> • Relevan 	Ordinal
			<ul style="list-style-type: none"> • Andal 	Ordinal
			<ul style="list-style-type: none"> • Dapat Dibandingkan • Dapat Dipahami 	Ordinal
	Kendala informasi yang relevan dan Andal	Unsur Laporan Keuangan	<ul style="list-style-type: none"> • Basis Akuntansi • Nilai Historis • Realisasi • Substansi Mengungguli Bentuk Formal 	Ordinal
			<ul style="list-style-type: none"> • Periodisitas • Konsistensi • Pengungkapan Lengkap • Penyajian Wajar 	Ordinal
			<ul style="list-style-type: none"> • Materialitas • Pertimbangan Biaya dan Manfaat • Keseimbangan antar Karakteristik Kualitatif 	Ordinal
			<ul style="list-style-type: none"> • Laporan Realisasi Anggaran • Neraca • Laporan Arus Kas • Catatan atas Laporan Keuangan • Laporan Kinerja Keuangan dan Laporan Perubahan Ekuitas 	Ordinal
			<ul style="list-style-type: none"> • Kemungkinan Besar Manfaat Ekonomi Masa Depan Terjadi • Keandalan Pengukuran • Pengakuan Aset • Pengakuan Kewajiban • Pengakuan Pendapatan • Pengakuan Belanja 	Ordinal
Pengakuan Unsur Laporan Keuangan			Ordinal	

yang dinilai yang terkait dengan unsur-unsur laporan keuangan, yaitu terbatas pada laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas, serta catatan-catatannya dan laporan kinerja keuangan, laporan perubahan ekuitas dengan didasari pada pengakuan terhadap unsur-unsur laporan keuangan.

Namun perlu dipahami bahwa laporan yang dibuat oleh entitas yang berdiri sendiri dalam hal ini unit pemerintahan perlu adanya pengawasan terhadap kualitas laporan keuangan agar dapat memastikan kewajaran penyajian laporan tersebut. Berkaitan dengan pengawasan ini maka diperlukan kemampuan pengawasan dalam hal pengetahuan pengawasan, adanya pendidikan dan pelatihan berkelanjutan

Tabel 3.

Variabel	Sub Variabel	Indikator	Skala
Pengawasan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan instansi pemerintah	Kemampuan Pengawas	•Pengetahuan tentang pengawasan keuangan negara	Ordinal
		•Pendidikan dan latihan berkelanjutan tentang pengawasan keuangan	Ordinal
		•Pengalaman menerapkan pengetahuan terhadap praktek pengawasan keuangan negara	Ordinal
	Independensi	•Independensi Organisasi Pengawas	Ordinal
		•Independensi Pribadi Pengawas	Ordinal
	Penggunaan Kemahiran Profesional Pengawasan Secara Cermat dan Seksama	•Pertimbangan dalam menentukan lingkup pengawasan, memilih pengujian dan prosedur melaksanakan pengawasan	Ordinal
Pengendalian Mutu	•Sistem Pengendalian Intern lembaga pengawas	Ordinal	
	•Review pengendalian mutu pengawasan oleh pihak luar yang kompeten	Ordinal	
Akuntabilitas Kinerja instansi pemerintah	Ekonomis dan Efisiensi	•Sumber daya organisasi telah diperoleh, dilindungi dan digunakan secara hemat dan efisien	Ordinal
		•Kepatuhan terhadap peraturan dan perundang-undangan yang berkaitan kehematan dan efisiensi	Ordinal
	Efektivitas	•Tingkat pencapaian tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan	Ordinal
		•Kesesuaian antara program atau kegiatan dengan visi serta misi instansi Pemerintah	Ordinal
Outcome	•Dampak seluruh program atau kegiatan yang telah dilaksanakan terhadap masyarakat	Ordinal	
Pencegahan <i>Fraud</i>	Lingkungan Pengendalian	•Komitmen Pimpinan terhadap pencegahan fraud •Pengawasan Melekat terhadap pengadaan barang dan jasa	Ordinal Ordinal
	Kompensasi	•Kompensasi Keuangan •Kompensasi Non Keuangan	Ordinal Ordinal

tentang pengawasan serta pengalaman menerapkan pengetahuan terhadap praktek pengawasan keuangan negara.

Selain itu diperlukan juga kemahiran profesional pengawasan secara cermat dan seksama sehingga dapat mempertimbangkan dalam menentukan lingkup pengawasan, memilih pengujian dan prosedur dalam melaksanakan pengawasan. Untuk mencapai pengawasan yang baik maka harus ada pengendalian mutu atas pengawasan tersebut baik dalam sistem pengendalian intern lembaga pengawas maupun dalam mereview pengendalian mutu pengawasan oleh pihak yang kompeten. Terakhir dalam rangka pengawasan maka pengawas harus mempunyai independensi baik independensi sebagai organisasi pengawas maupun independensi pribadi pengawas.

Informasi yang dihasilkan berupa laporan keuangan harus dapat menunjukkan informasi tentang akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang dibutuhkan, karena dengan informasi ini pemerintah mempunyai bahan dalam pengambilan keputusan untuk melakukan perbaikan-perbaikan manajemen dalam penyelenggaraan urusan pemerintahan yang lebih baik.

Untuk mencapai hal tersebut maka penetapan ukuran-ukuran yang dapat digunakan adalah adanya nilai ekonomis dan efisiensi dari laporan serta efektivitas atas penggunaan sumber daya dan terlihat secara jelas outcome yang dihasilkan.

Dengan adanya ukuran-ukuran yang jelas dan dapat dipastikan pencapaiannya dengan cara membangun sistem pengendalian intern yang baik, meningkatkan efektivitas pengendalian, meningkatkan kultur organisasi dan mengefektifkan fungsi internal audit dengan menciptakan lingkungan pengendalian baik berupa komitmen pimpinan serta adanya pengawasan melekat terhadap aktivitas organisasi, ditunjang dengan kompensasi yang memadai berupa kompensasi keuangan dan kompensasi non keuangan maka akan terjadi pencegahan fraud.

Jadi bilamana penerapan akuntansi sektor publik, pengawasan terhadap kualitas laporan keuangan instansi pemerintah dilakukan dengan baik maka akan terjadi akuntabilitas kinerja instansi pemerintahan yang baik dan implikasinya terjadi pencegahan fraud.

4. Kesimpulan

Secara teoritis Penerapan Akuntansi Sektor Publik dan Pengawasan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Instansi Pemerintah akan berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah baik secara partial maupun secara bersama-sama. Sedangkan secara teoritis Penerapan Akuntansi Sektor Publik, Pengawasan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Instansi Pemerintah, Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah akan berpengaruh terhadap Pencegahan Fraud baik secara partial maupun secara bersama-sama. Oleh karena itu perlu pengkajian atas pelaksanaan praktis dari Penerapan Akuntansi Sektor Publik, Pengawasan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Instansi Pemerintah dan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah apakah telah berjalan sesuai dengan ketentuan-ketentuan yang berlaku.

Berdasarkan hal tersebut diatas maka untuk dapat mengkaji fakta di lapangan atas model kesimpulan pertama dan kedua, maka perlu diadakan penelitian baik yang berskala lokal, regional maupun nasional atas pelaksanaan praktis dari Penerapan Akuntansi Sektor Publik, Pengawasan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Instansi Pemerintah dan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, apakah sesuai dengan model yang disarankan. Bilamana hal tersebut menghasilkan model dengan angka-angka yang tidak signifikan, maka perlu dikaji ulang atas faktor-faktor yang membentuk karakteristik fakta yang terjadi.

Daftar Rujukan

- Baswir, R. 1999. Akuntansi Pemerintahan Indonesia. Yogyakarta: BPFE.
- BPK RI. 1995. Standar Audit Pemerintahan.
- Corruption Perceptions Index 2005, www.transparency.org.
- Dwiyanto, A. 2002, Reformasi Birokrasi di Indonesia, PSKK-UGM, Yogyakarta.
- Echols, J.M. dan Shadily, H. 1989. Kamus Inggris Indonesia. Jakarta: Gramedia.
- Henley, D., Likierman, A., Perrin, J., Evans, M., Lapsey, I. dan Whiteoak, J. 1992. Public Sector Accounting and Financial Control, London: Chapman & Hall.
- Human Development Report tahun 2005. (Online) (hdr.undp.org).
- Jensen, M dan Meckling W. 1976. Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost And Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3: 305 - 360.
- Jones, P dan J.Bates. 1990. Public Sector Auditing: Practical Techniques For An Integrated Approach, London: Chapman and Hall
- Jones, P. 1993. Combating Fraud and Corruption in The Public Sector, London: Chapman & Hall.
- LAN & BPKP. 2000. Akuntabilitas dan Good Governance, Jakarta: Penerbit LAN.
- Ledvina, V.C. 1991. Accountability, Corruption and Democracy: A Clarification of Concept. *Asian Review of Public Administration* Vol.III.
- Mardiasmo. 2004. Akuntansi Sektor Publik (Edisi Kedua). Yogyakarta: Andi.
- Pembukaan Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945.
- Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintah.
- Pope, J. 2003. Strategi Memberantas Korupsi: Elemen Sistem Integritas Nasional, Jakarta: Yayasan Obor Indonesia.
- Robbins, S. P. 2003. *Organizational Behavior: Concept, Controversies, and Applications* (10 th Edition). New Jersey: Prentice Hall International Inc. Englewood Cliffs.
- Rowan, J. dan Pandlebury, M. 1996. Public Sector Accounting, London: Pitman Publishing.
- Sekaran, U. 2003. *Research Method for Business : A Skill Building Approach*. (Four Edition). New York: John Wiley & Sons Inc.
- Suwardjono. 2005. Teori Akuntansi: Perekayasaan Pelaporan Keuangan. Yogyakarta: BPFE.
- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara.
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Tanggung jawab keuangan Negara.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara.