

**MODEL AUDIT PEMERINTAHAN YANG MEMPUNYAI  
IMPLIKASI TERHADAP KUALITAS AKUNTABILITAS  
KEUANGAN INSTANSI PEMERINTAH DAERAH**

**Dadang Sadeli**  
Universitas Pendidikan Indonesia

***Abstract***

*The research studies and examines about government audit model and implication on quality of local government agency financial accountability. The study was conducted by survey method. The size of samples was 150 official local Municipal Government and Regency's official offices in West Java Province area. The analysis method used in this research was descriptive analysis with the analysis tool using the Structural Equation Modeling (SEM).*

*Rresearch findings: (1) accomplishment of government audit may significantly be explained by financial audit, performance audit, and investigation audit, (2) quality of local government agency financial accountability significantly may be accounted for by financial accountability containing a financial responsibility in keeping with government program and activity, financial accountability containing financial performance evaluation, financial accountability that was built on the basis of reliable information system, objective and independent evaluation on financial accountability, follow-up of assessment report on financial accountability, (3) implementation of government audit has implication on quality of local government agency financial accountability.*

***Keywords:*** *government audit, financial audit, performance audit, and investigation audit, and quality of local government agency financial accountability.*

## 1. PENDAHULUAN

Akuntabilitas Keuangan Instansi Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota merupakan suatu perwujudan pertanggungjawaban suatu instansi pemerintah daerah atas pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) Kabupaten/Kota dalam menjalankan program dan kegiatan untuk melaksanakan misi organisasi guna mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan. Sasaran akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah sebagai sub sistem dari sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (Instruksi Presiden Republik Indonesia No. 7 Tahun 1999) adalah :

- 1) Menjadikan instansi pemerintah yang akuntabel sehingga dapat beroperasi secara efisien, efektif dan responsive terhadap aspirasi masyarakat dan lingkungannya.
- 2) Terwujudnya transparansi instansi pemerintah.
- 3) Terwujudnya partisipasi masyarakat dalam pelaksanaan pembangunan nasional.
- 4) Terpeliharanya kepercayaan masyarakat kepada pemerintah.

Pencapaian sasaran ini sesuai dengan upaya untuk mewujudkan suatu iklim pemerintahan yang baik (*good governance*) yaitu pemerintahan yang dapat menjalankan amanah dari rakyat melalui penyelenggaraan pemerintahan yang dapat beroperasi secara efisien, efektif dan responsif terhadap aspirasi masyarakat, serta mempertanggungjawabkan pelaksanaan amanah tersebut kepada rakyat, sehingga terwujud transparansi yang dapat menimbulkan kepercayaan kepada pemerintah, dan masyarakat mau berpartisipasi dalam pelaksanaan pembangunan nasional. Kondisi ini dalam kenyataannya belum terwujud sebagaimana yang diharapkan, hal ini dibuktikan dengan berbagai hasil penelitian dan kejadian yang ada di masyarakat.

Penerapan prinsip-prinsip *good governance* dalam penyelenggaraan negara tidak terlepas dari masalah akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan negara (Sumarlin, 2004: 16). Fenomena di masyarakat yang menggambarkan akuntabilitas keuangan belum berjalan sepenuhnya antara lain, tingkat korupsi yang masih tinggi, adanya kebocoran anggaran, pengukuran kinerja instansi pemerintah lebih menekankan kepada kemampuan instansi pemerintah dalam menyerap anggaran, pengawasan fungsional belum efektif karena belum dilaksanakan secara profesional. Akuntabilitas keuangan yang dibuat oleh Instansi Pemerintah Daerah bukan hanya sekedar laporan kinerja dan pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran yang bersifat formalitas, tetapi

berisi informasi yang kredibel bagi para penggunanya. Dengan informasi yang kredibel, pengguna akan terpengaruh dalam melakukan pengambilan keputusan yang terbaik.

Informasi yang kredibel adalah informasi yang handal dapat dipercaya (*reliable information*) yang sangat diperlukan untuk melakukan evaluasi terhadap kinerja dan mengidentifikasi resiko. Reliabilitas informasi akan tumbuh dengan minimnya tingkat kesalahan penyajian data, tingginya ketaatan terhadap peraturan yang berlaku, dan netralitas dalam pengungkapan (Mohamad, et al, 2004: 277). Masalahnya apakah akuntabilitas keuangan yang dibuat oleh Instansi Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota telah berjalan sepenuhnya sesuai dengan yang diharapkan, yaitu akuntabilitas keuangan yang berkualitas. Akuntabilitas keuangan yang berkualitas memuat informasi yang akurat/handal dan valid yang menggambarkan kinerja instansi pemerintah, sekaligus sebagai perwujudan pertanggungjawaban pengelolaan dan pengendalian sumber daya yang digunakan untuk pelaksanaan kegiatan pada instansi pemerintah yang bersangkutan (Mohamad, 2004: 278).

Untuk menghasilkan akuntabilitas keuangan yang berkualitas perlu didukung dengan unsur pengawasan, hal ini diperlukan agar akuntabilitas keuangan berisi informasi yang tidak mengandung kesalahan yang material dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Pengawasan fungsional dapat dilakukan melalui pemeriksaan, pengujian, penilaian dan pengusutan berbagai aspek penyelenggaraan pemerintahan (PP No 20 Tahun 2001).

Untuk melaksanakan fungsi-fungsi tersebut aparat pengawasan fungsional dapat menggunakan berbagai tipe audit pemerintahan. Tipe audit pemerintahan yang sesuai dengan perkembangan dan tuntutan dan kebutuhannya, serta sifat, tujuan dan ruang lingkupnya dapat diklasifikasikan kedalam tiga jenis yaitu, audit keuangan, audit kinerja dan audit investigasi (Rosjidi, 2001: 162. dan Bastian, 2001: 301).

Atas dasar fenomena yang telah dipaparkan diatas, maka masalah dalam penelitian ini adalah (1) model audit pemerintahan yang bagaimana, yang mempunyai implikasi kepada kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah, (2) kualitas akuntabilitas keuangan yang bagaimana, yang diharapkan oleh pemerintah daerah. Adapun tujuan penelitian ini untuk (1) mengkaji model audit pemerintahan yang mempunyai implikasi kepada kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah, (2) mengkaji kualitas akuntabilitas keuangan yang diharapkan oleh pemerintah daerah. Sedangkan manfaat dari penelitian ini adalah (1) memberikan kontribusi dalam

pengembangan model audit pemerintahan dan akuntabilitas keuangan pemerintah daerah, (2) memberikan masukan bagi pengawasan fungsional pemerintah daerah dalam menjalankan fungsinya, (3) memberikan masukan pada satuan kerja perangkat daerah (SKPD) Kabupaten dan Kota dalam membuat akuntabilitas keuangan.

## 2. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Kegiatan audit pemerintahan adalah manifestasi dari pelaksanaan dan pertanggung jawaban pimpinan instansi pemerintah dalam mengelola keuangan dan operasionalnya. Pelaksanaan audit atas instansi pemerintahan merupakan sesuatu hal yang penting dalam rangka memberikan keyakinan bahwa laporan pertanggungjawaban yang menyangkut aspek keuangan dan operasional, kredibilitasnya dapat dipertanggungjawabkan.

Di Indonesia kurun waktu yang lalu, audit atas sektor pemerintahan hanya ditekankan pada pengujian terhadap transaksi keuangan dan ketaatan pada peraturan perundang-undangan yang berlaku. Namun tuntutan kebutuhan telah mengharuskan juga untuk mengaudit derajat: (1) keekonomisan, (2) efisiensi, dan (3) efektivitas dalam penggunaan sumber daya dan dana yang dikenal dengan audit kinerja. Bahkan dalam era reformasi sejak pertengahan tahun 1998, pelaksanaan audit investigasi (*investigative audit*) oleh Institusi Pengawasan dengan tujuan untuk membuktikan dugaan penyimpangan dalam pengelolaan keuangan Negara yang memenuhi unsur-unsur Tindak Pidana Korupsi (TPK) semakin menonjol peranannya (Rosjidi, 2001: 161).

Untuk dapat menjamin pertanggungjawaban yang handal (*accountability assurance*) diperlukan audit yang memadai yaitu audit keuangan, audit kinerja, dan audit investigasi (Rosjidi 2001; Indra Bastian 2003).

Audit keuangan akan meningkatkan bobot pertanggungjawaban atau akuntabilitas keuangan, karena menghasilkan laporan yang independen tentang apakah informasi keuangan yang disusun Pemerintah disajikan secara wajar, serta memenuhi persyaratan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku (*The Comptroller General of the United States* 1988; Indra Bastian 2003; BPK, 2006:4). Konsepsi teori dari yang diungkapkan tersebut menunjukkan bahwa audit keuangan mempunyai implikasi kepada akuntabilitas keuangan pemerintah daerah. Audit kinerja akan meningkatkan bobot pertanggungjawaban atau akuntabilitas keuangan, karena audit tersebut

menilai secara independen terhadap kinerja keuangan instansi pemerintah, termasuk semua program dan kegiatan yang dilaksanakan, dengan tujuan untuk menyediakan informasi dalam rangka meningkatkan akuntabilitas keuangan Pemerintah (BPK RI, 1995; The Comptroller General of the United States 1988; Dittenhofer; 2001; Bastian 2003; BPK 2006). Konsepsi teori dari yang diungkapkan tersebut menunjukkan bahwa audit kinerja mempunyai implikasi kepada akuntabilitas keuangan pemerintah daerah. Bagi instansi pemerintah daerah, audit investigasi memberikan informasi pembuktian dugaan adanya penyimpangan adanya unsur tindak pidana korupsi, hal ini akan memberikan kontribusi bagi mutu akuntabilitas keuangan instansi pemerintah. Khususnya yang berkaitan dengan upaya mewujudkan penyelenggaraan Negara yang bersih dan bebas KKN. (Bastian 2001; Rosjidi 2001).

Dengan melakukan audit investigasi, adanya indikasi ketidakberesan dan unsur perbuatan melanggar/melawan hukum akan terungkap, dan hal ini akan berdampak pada kualitas akuntabilitas keuangan, dimana akuntabilitas keuangan tidak hanya sekedar mengungkapkan pertanggungjawaban keberhasilan tetapi juga mengungkapkan kegagalan dalam mengelola pengendalian keuangan instansi pemerintah daerah. Audit investigasi juga bertujuan untuk meningkatkan bobot pertanggungjawaban atau akuntabilitas dalam pengelolaan dan tanggungjawab keuangan Negara (BPK 2006). Konsepsi teori dan argumen ini menunjukkan bahwa audit investigasi mempunyai implikasi kepada kualitas akuntabilitas keuangan pemerintah daerah. Akuntabilitas keuangan dikatakan berkualitas bila berisi pertanggungjawaban pengelolaan keuangan yang digunakan untuk menjalankan program dan aktivitas pemerintahan, berisi penilaian kinerja keuangan, dibangun berdasarkan system informasi yang handal, adanya penilaian yang objektif dan independen atas akuntabilitas keuangan, adanya tindak lanjut. (SAP 2005; Ismail Mohamad, 2004; GASB 2003). Berdasarkan pembahasan-pembahasan tersebut, maka secara konseptual pelaksanaan audit atas instansi pemerintah daerah yang terdiri dari audit keuangan, audit kinerja dan audit investigasi mempunyai implikasi kepada kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah.

H1 : Audit pemerintahan yang terdiri dari audit keuangan, audit kinerja, dan audit investigasi mempunyai implikasi kepada kualitas akuntabilitas keuangan. Konsepsi teori inipun menunjukkan bahwa model audit pemerintahan harus meliputi (1) audit pengelolaan keuangan yang

digunakan untuk menjalankan program dan aktivitas pemerintahan, (2) audit kinerja atas semua program dan kegiatan yang dilaksanakan, (3) audit investigasi yang bertujuan memberikan informasi pembuktian dugaan adanya penyimpangan pengelolaan keuangan.

### **3. METODE PENELITIAN**

#### **3.1 Metode Penelitian yang Digunakan**

Dilihat dari tujuannya, penelitian ini dimaksudkan untuk mengkaji model audit pemerintahan yang mempunyai implikasi terhadap kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah. Sesuai dengan tujuan yang ingin dicapai, maka digunakan dua jenis atau bentuk penelitian, yaitu : penelitian deskriptif dan verifikatif.

#### **3.2 Variabel Penelitian**

Variabel dalam penelitian ini dibedakan antara variabel penyebab yang selanjutnya disebut variabel eksogenus dan variabel akibat disebut sebagai variabel endogenus. Variabel eksogenus dalam penelitian ini adalah Audit Pemerintahan (KSI) yang terdiri dari Audit keuangan ( $X_1$ ), Audit kinerja ( $X_2$ ), Audit investigasi ( $X_3$ ). Audit keuangan ( $X_1$ ) untuk instansi pemerintah daerah (satuan kerja) meliputi pemeriksaan laporan realisasi anggaran seperti (1) memeriksa pelaksanaan anggaran untuk suatu program dihubungkan dengan kegiatannya, (2) memeriksa pelaksanaan anggaran untuk suatu program dihubungkan dengan tujuannya (output), (3) memeriksa pelaksanaan anggaran untuk suatu program dihubungkan dengan manfaatnya (outcome), (4) menilai lingkungan pengendalian, (5) menilai pengendalian pengamanan, (6) menilai risiko pengendalian (7) menilai tentang ketaatan/kepatuhan terhadap peraturan dan perundang-undangan yang berkaitan dengan pengelolaan anggaran, (8) melakukan pengumpulan bukti audit yang kompeten, (9) melakukan pengujian bukti audit, (10) membuat kertas kerja audit, (11) mengungkapkan temuan audit dan rekomendasinya, (12) memantau pelaksanaan tindak lanjut atas temuan dan rekomendasi yang berasal dari audit sebelumnya. Audit kinerja ( $X_2$ ), pada instansi pemerintah daerah, memfokuskan pemeriksaan pada tindakan - tindakan dan kejadian - kejadian ekonomi yang menggambarkan kinerja atau fungsi instansi yang diaudit, yaitu dengan melakukan pemeriksaan/penilaian mengenai (1) prosedur pelaksanaan pengadaan barang, (2) pengadaan sumber daya dan biayanya, (3) perlindungan dan pemeliharaan semua kekayaan negara, (4)

adanya duplikasi pekerjaan atau kegiatan yang kurang jelas tujuannya, (5) adanya jumlah pegawai yang berlebihan atau pegawai yang menganggur, (6) prosedur kerja, (7) penggunaan sumber daya, (8) ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan perolehan, pemeliharaan, dan penggunaan kekayaan negara, (9) sistem pengendalian manajemen, (10) kriteria mengenai ekonomis, efisiensi dan efektivitas, (11) tujuan program, (12) tingkat pencapaian hasil suatu program, (13) ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku untuk suatu program, (14) faktor-faktor yang menghambat kinerja yang baik dan memuaskan, (15) mengkomunikasikan temuan-temuan dan memberikan rekomendasi untuk perbaikan.

Audit investigasi (X<sub>i</sub>) merupakan pemeriksaan dengan tujuan khusus untuk mengungkap dugaan ada (1) indikasi terjadi kecurangan, (2) indikasi terjadi ketidakteraturan, (3) indikasi terjadi pengeluaran illegal, (4) indikasi terjadi penyalahgunaan wewenang. Adapun variabel endogenus dalam penelitian ini adalah Kualitas Akuntabilitas Keuangan Instansi Pemerintah Daerah (ETA) yang terdiri terdiri dari akuntabilitas keuangan berisi pertanggungjawaban pengelolaan keuangan untuk melaksanakan program dan aktivitas pemerintahan (Y1), akuntabilitas keuangan berisi penilaian kinerja keuangan (Y2), akuntabilitas keuangan dibangun berdasarkan sistem informasi yang handal (Y3), akuntabilitas keuangan dinilai secara objektif dan independen (Y4), adanya tindak lanjut terhadap laporan penilaian akuntabilitas keuangan (Y5).

### 3.3 Teknik Pengambilan Sampel

Unit analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah yang selanjutnya disingkat SKPD. SKPD merupakan unsur unsur pelaksana pemerintah antara lain terdiri dari sekretariat daerah, dinas daerah dan lembaga teknis daerah yang terdapat pada pemerintah daerah yang bersangkutan. Sedangkan populasi yang diteliti adalah seluruh kantordinas pada Pemerintah Kabupaten dan Kota di Jawa Barat.

Dari populasi penelitian tersebut akan ditentukan ukuran sampel penelitian. Untuk menentukan besarnya unit sampel yang digunakan, ditentukan oleh metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini. Metode analisis yang digunakan adalah analisis *structural equation model (SEM)* dan *Linear Structural Relationship (LISREL)*. Jumlah sampel minimal yang tepat untuk penggunaan metode maximum likelihood estimation (MLE) dalam

analisis *structural equation model* (SEM) adalah antara 100 sampai dengan 150 (Hair, 2006; 605). Sehingga besar sampel yang diambil dalam penelitian ini berjumlah 150 responden. Populasi yang diteliti memiliki karakteristik relatif homogen, maka penentuan sampel dilakukan dengan teknik simple random sampling. (Al Rasyid, 1994:17).

### 3.4 Hasil dan Pembahasan

#### 3.4.1 Deskripsi Audit Pemerintahan, dan Kualitas Akuntabilitas Keuangan Instansi Pemerintah Daerah di Jawa Barat.

Berikut ini deskripsi secara rinci mengenai audit pemerintahan, dan kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah Kabupaten/Kota di Jawa Barat. Deskripsi ini didasarkan dari hasil jawaban kuisisioner yang disebarkan kepada SKPD Kabupaten/Kota di Jawa Barat. Transformasi nilai jawaban kuisisioner ke dalam nilai indikator diklasifikasikan menjadi lima katagori, yaitu sangat baik, baik, cukup, kurang baik, dan tidak baik. Kriteria pengklasifikasian mengacu pada ketentuan yang dikemukakan oleh Husen Umar (1998: 32), dimana rentang skor dicari dengan rumus sebagai berikut :

Dimana :

RS = Rentang Skor

n = Jumlah sample

m = Jumlah alternatif jawaban tiap item

Skor maksimum (banyaknya responden kali skor tertinggi yaitu 5) = 5 x 150 = 750, dan skor minimum (banyaknya responden kali skor terendah yaitu 1) = 1 x 150 = 150.

$$RS = \frac{150(5-1)}{5} = 120$$

Jadi rentang pengklasifikasian setiap kategori untuk setiap variabel sebagai berikut.



**Tabel 3.1**  
**Kriteria Rentang Pengklasifikasian Profesionalitas Aparat Pengawasan Fungsional Intern, Pelaksanaan Audit Pemerintahan, dan Kualitas Akuntabilitas**

Variabel	Jumlah Skor		Jumlah Klasifikasi	Rentang Pengklasifikasian
	Maksimum	Minimum		
Audit Pemerintahan	750	150	5	Tidak Baik (150 - 270) Kurang Baik (271 - 390) Cukup (391 - 510) Baik (511 - 630) Sangat Baik (631 - 750)
Kualitas Akuntabilitas Keuangan	750	150	5	Tidak Baik (150 - 270) Kurang Baik (271 - 390) Cukup (391 - 510) Baik (511 - 630) Sangat Baik (631 - 750)

Sumber : Husen Umar (1998)

#### 3.4.1.1 Deskripsi Audit Pemerintahan

Pada Tabel 3.2 dapat dilihat dari keseluruhan total skor indikator pelaksanaan audit pemerintahan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Jawa Barat memiliki skor 12089 dari 31 Indikator atas 3 dimensi variabel yang mencirikan pelaksanaan audit pemerintahan, sehingga jika dirata-ratakan memiliki skor 389,97% yang termasuk dalam kategori kurang baik (berdasarkan Tabel 3.1). Ini berarti bahwa aparat pengawasan fungsional intern Kabupaten/Kota di Jawa Barat masih kurang melaksanakan audit pemerintahan secara komprehensif meliputi aspek keuangan, operasional dan pemeriksaan dengan tujuan khusus.

**Tabel 3.2**  
**Audit Pemerintahan**

Dimensi	Total Indikator	Total Skor	Rata-rata Skor	Kategori
- Audit Keuangan	12	4731	394,25	Cukup
- Audit Kinerja.	15	5806	387,07	Kurang Baik
- Audit Investigasi	4	1552	388	Kurang Baik
<b>Pelaksanaan Audit Pemerintahan</b>	<b>31</b>	<b>12089</b>	<b>389,97</b>	<b>Kurang Baik</b>

Sumber : Data Primer diolah (2006).

### 3.4.1.2 Deskripsi Kualitas Akuntabilitas Keuangan

Pada Tabel 3.3 dapat dilihat dari keseluruhan total skor indikator kualitas akuntabilitas keuangan Instansi Pemerintah Daerah Kota dan Kabupaten di Jawa Barat

**Tabel 3.3**  
**Kualitas Akuntabilitas Keuangan**

Dimensi	Total Indikator	Total Skor	Rata-rata Skor	Kategori
- Akuntabilitas Keuangan berisi pertanggungjawaban pengelolaan keuangan untuk melaksanakan program dan kegiatan pemerintahan.	4	1652	413	Cukup
- Audit Keuangan berisi penilaian kinerja keuangan.	4	1499	374,75	Kurang Baik
- Akuntabilitas Keuangan dibangun berdasarkan system informasi yang handal.	3	1169	389,67	Kurang Baik
- Akuntabilitas Keuangan dinilai secara objektif dan independent.	1	383	383	Kurang Baik
- Adanya tindak lanjut terhadap hasil penilaian akuntabilitas keuangan.	1	390	390	Kurang Baik
<b>Kualitas Akuntabilitas Keuangan</b>	<b>13</b>	<b>5093</b>	<b>391,77</b>	<b>Cukup</b>

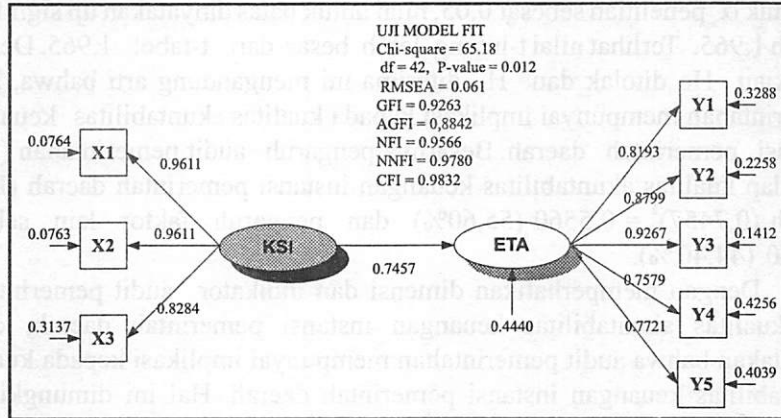
Sumber : Data Primer diolah (2006).

Memiliki skor 5093 dari 13 indikator atas 5 dimensi variabel yang mencirikan kualitas akuntabilitas keuangan, sehingga jika dirata-ratakan memiliki skor 391,77 yang termasuk dalam kategori cukup (berdasarkan Tabel 3.3). Hal ini mengandung makna bahwa akuntabilitas keuangan Instansi Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Jawa Barat menunjukkan indikasi kecenderungan kualitas akuntabilitas keuangan belum baik.

### 3.4.2 Audit Pemerintahan Mempunyai Implikasi Kepada Kualitas Akuntabilitas Keuangan.

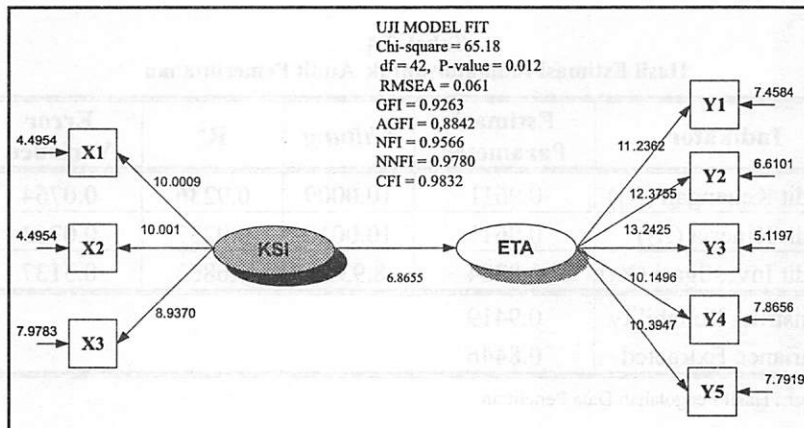
Informasi yang diperoleh dari hasil analisis data menunjukkan bahwa, meskipun hasil uji kesesuaian model memberikan nilai *P-value* yang lebih kecil dari nilai yang disyaratkan *model fit* sebesar 0,05 tetapi dilihat dari ukuran GFT lain, yaitu nilai RMSEA lebih kecil dari 0,08 serta nilai GFI, NFI, NNFI dan nilai CFI semuanya memberikan nilai yang lebih besar dari 0,90. Karena itu dapat disimpulkan bahwa *basic model fit* dengan

data. Ini berarti model dapat menjelaskan adanya implikasi yang signifikan dari audit pemerintahan (KSI) kepada kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah (ETA).



Gambar 3.1 Estimasi Paramater Basic Model Audit Pemerintahan Mempunyai Implikasi kepada Kualitas Akuntabilitas Keuangan Instansi Pemerintah Daerah

Hasil pengujian variabel endogenus audit pemerintahan dengan variabel endogenus kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah diperoleh nilai atau koefisien jalur yang signifikan antara pelaksanaan audit pemerintahan dengan kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah.



Gambar 4.2 Diagram Jalur T-value Basic Model Audit Pemerintahan Mempunyai Implikasinya kepada Kualitas Akuntabilitas Keuangan Instansi Pemerintah Daerah (N = 150)

Hal ini ditunjukkan oleh besarnya nilai koefisien jalur yang diperoleh yaitu 0,7457 dengan nilai *t*-hitung untuk uji statistik sebesar 6,8655. Untuk menguji pengaruh variabel yang dihipotesiskan digunakan uji *t* dengan kriteria uji untuk  $\alpha$  penelitian sebesar 0,05, nilai untuk batas dinyatakan uji signifikan adalah 1,965. Terlihat nilai *t*-hitung lebih besar dari *t*-tabel 1,965. Dengan demikian  $H_0$  ditolak dan  $H_1$  diterima ini mengandung arti bahwa, audit pemerintahan mempunyai implikasi kepada kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah. Besarnya pengaruh audit pemerintahan (KSI) terhadap kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah (ETA) adalah  $(0,7457)^2 = 0,5560$  (55,60%) dan pengaruh faktor lain sebesar 0,4440 (44,40%).

Dengan memperhatikan dimensi dan indikator audit pemerintahan dan kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah, dapat dinyatakan bahwa audit pemerintahan mempunyai implikasi kepada kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah. Hal ini dimungkinkan karena dari hasil audit akan diperoleh masukan dan saran untuk meningkatkan kualitas akuntabilitas keuangan. Temuan empiris penelitian ini sejalan dengan pemikiran Indra Bastian (2004: 51) yang menyatakan bahwa mekanisme audit merupakan sebuah mekanisme yang dapat menggerakkan makna akuntabilitas di dalam pengelolaan sektor pemerintahan.

### 3.4.3 Hasil Estimasi Indikator-indikator untuk Audit Pemerintahan Mempunyai Implikasi Kepada Kualitas Akuntabilitas Keuangan.

Tabel 3.4  
Hasil Estimasi Indikator untuk Audit Pemerintahan

Indikator	Estimasi Parameter	<i>t</i> -hitung	R <sup>2</sup>	Error Variance
Audit Keuangan (X <sub>1</sub> )	0.9611	10.0009	0.9236	0.0764
Audit Kinerja (X <sub>2</sub> )	0.9611	10.0010	0.9237	0.0763
Audit Investigasi (X <sub>3</sub> )	0.8284	8.9370	0.6863	0.3137
Construct Reliability	0.9419			
Variance Extracted	0.8446			

Sumber : Hasil Pengolahan Data Penelitian

Dari Tabel 3.3 terlihat nilai t-hitung untuk setiap indikator variabel audit pemerintahan (KSI) lebih besar dari t-tabel 1,965, nilai *Cunstruct Reliability* berada di atas nilai batas terendah sebesar 0,7, nilai *Variance Extracted* berada di atas nilai batas terendah sebesar 0,50, ini menunjukkan bahwa semua indikator yang digunakan signifikan dalam membentuk variabel pelaksanaan audit pemerintahan.

#### 3.4.3.1 Audit Pemerintahan

Dari hasil estimasi dimensi variabel pelaksanaan audit pemerintahan, yang terdiri dari audit keuangan, audit kinerja, dan audit investigasi, ternyata nilai t-hitung untuk setiap dimensi variabel audit pemerintahan (KSI) lebih besar dari t-tabel 1,965 yang menunjukkan bahwa dimensi yang digunakan signifikan, dalam membentuk variabel pelaksanaan audit pemerintahan. Hasil penelitian ini menunjukkan suatu fakta yang tidak dapat dipungkiri, bahwa pelaksanaan audit pemerintahan dicirikan oleh audit keuangan, audit kinerja, dan audit investigasi. Dilihat dari perspektif teoritis, hasil penelitian ini sebagaimana yang telah dijelaskan dimuka, tidak berbeda dengan konsep audit pemerintahan yang dikemukakan oleh Rosjidi (2001:162) dan Indra Bastian (2003:52). Dengan demikian dapat dikatakan hasil penelitian ini mendukung konsep akuntansi pemerintahan yang dikemukakan oleh kedua pakar tersebut. Dari Tabel 3.4 terlihat nilai t-hitung untuk setiap indikator variabel kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah (ETA) lebih besar dari t-tabel 1,965, nilai *Cunstruct Reliability* berada di atas nilai batas terendah sebesar 0,7, Nilai *Variance Extracted* berada di atas nilai batas terendah sebesar 0,50, ini menunjukkan bahwa semua indikator yang digunakan signifikan dalam membentuk variabel kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah.

**Tabel 3.5**  
**Hasil Estimasi Indikator untuk**  
**Kualitas Akuntabilitas Keuangan Instansi Pemerintah Daerah**

Indikator	Estimasi Parameter	<i>t</i> -hitung	R <sup>2</sup>	Error Variance
Akuntabilitas Keuangan Berisi Pertanggungjawaban Pengelolaan Keuangan Untuk Melaksanakan Program Dan Kegiatan Pemerintahan (Y <sub>1</sub> )	0.8193	11.2362	0.6712	0.3288
Akuntabilitas Keuangan Berisi Penilaian Kinerja Keuangan (Y <sub>2</sub> )	0.8799	12.3755	0.7742	0.2258
Akuntabilitas Keuangan Dibangun Berdasarkan Sistem Informasi Yang Handal (Y <sub>3</sub> )	0.9267	12.2249	0.8588	0.1412
Akuntabilitas Keuangan Dinilai Secara Objektif Dan Independen (Y <sub>4</sub> )	0.7579	10.1496	0.5744	0.4256
Adanya Tindak Lanjut Terhadap Laporan Penilaian Akuntabilitas Keuangan (Y <sub>5</sub> )	0.7721	10.3947	0.5961	0.4039
Construct Reliability	0.9189			
Variance Extracted	0.6950			

**3.4.3.2 Kualitas Akuntabilitas Keuangan Instansi Pemerintah Daerah**  
 Dari hasil estimasi dimensi variabel kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah, ternyata nilai *t*-hitung untuk setiap dimensi variable kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah (ETA) lebih besar dari 1,965 yang menunjukkan bahwa dimensi yang digunakan signifikan, dalam membentuk variable kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah. Penelitian ini menunjukkan suatu fakta yang tidak dapat dipungkiri, bahwa kualitas akuntabilitas keuangan pemerintah daerah dicirikan oleh akuntabilitas keuangan berisi pertanggungjawaban pengelolaan keuangan untuk melaksanakan program dan kegiatan pemerintahan, akuntabilitas keuangan berisi penilaian kinerja keuangan, akuntabilitas dibangun berdasarkan sistem informasi yang handal, akuntabilitas keuangan dinilai secara objektif dan independen, adanya tindak lanjut terhadap laporan penilaian atas akuntabilitas keuangan. Dilihat dari perspektif teoritis, hasil penelitian ini sebagaimana yang telah dijelaskan dimuka, tidak berbeda dengan konsep kualitas akuntabilitas keuangan yang dikemukakan oleh Ismail Mohamad dkk (2004: 49), Premchand (1999: 18), dan Mardiasmo (2004: 12). Dengan demikian dapat dikatakan hasil penelitian ini mendukung konsep akuntansi pemerintahan yang dikemukakan oleh ketiga pakar tersebut. Sesuai dengan hasil pengujian hipotesis, bahwa variabel audit pemerintahan (KSI) dan variabel kualitas akuntabilitas keuangan instansi

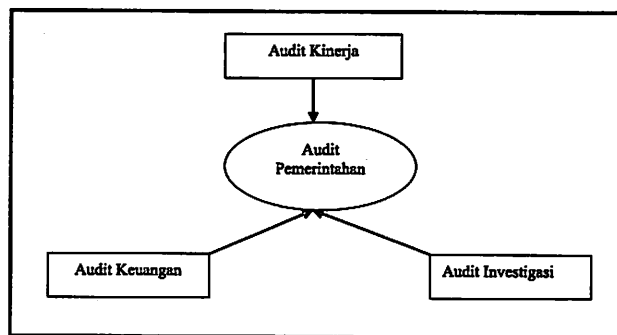
pemerintah daerah (ETA) mendapatkan koefisien jalur yang signifikan, ini berarti bahwa pelaksanaan audit pemerintahan berpengaruh terhadap kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah. Besarnya pengaruh pelaksanaan audit pemerintahan (KSI) terhadap kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah (ETA) adalah 55,60% dan pengaruh faktor lain sebesar 44,40%.

### 3.5. Implikasi Hasil Penelitian

Merujuk pada beberapa temuan penelitian, ada implikasi penting yang dapat diperoleh dari hasil penelitian ini, yaitu :

- 1). Audit pemerintahan secara signifikan dijelaskan oleh pelaksanaan audit keuangan, audit kinerja, audit investigasi, maka temuan hasil penelitian ini dapat dijadikan suatu kebijakan instansi terkait, dalam menentukan lingkup pemeriksaan instansi pemerintah daerah yaitu meliputi aspek keuangan, kinerja, dan pengusutan dalam upaya menemukan penyimpangan dan penyalahgunaan sumberdaya pemerintah

Gambar 3.3 : Model Audit Pemerintahan

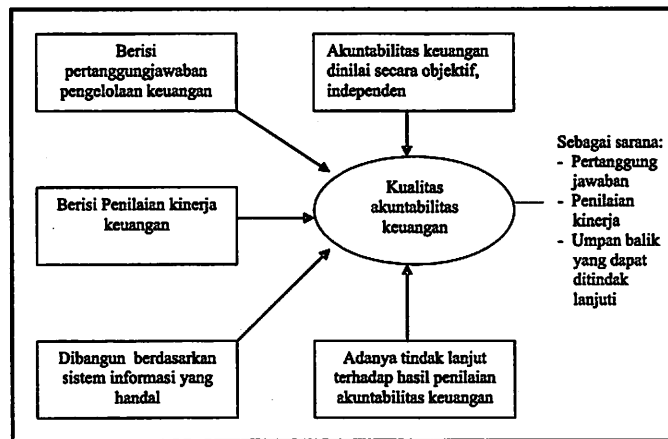


Sumber : Data diolah

- 2) Kualitas akuntabilitas keuangan secara signifikan dijelaskan oleh akuntabilitas keuangan berisi pertanggungjawaban pengelolaan keuangan untuk melaksanakan program dan kegiatan pemerintahan, akuntabilitas keuangan berisi penilaian kinerja keuangan, akuntabilitas dibangun berdasarkan sistem informasi yang handal, akuntabilitas keuangan dinilai secara objektif dan independen, dan adanya tindak lanjut terhadap hasil penilaian akuntabilitas keuangan. Temuan hasil penelitian ini dapat dijadikan suatu model bahwa akuntabilitas keuangan

instansi pemerintah daerah harus berisi pertanggungjawaban pengelolaan keuangan/anggaran, penilaian kinerja keuangan, dibangun berdasarkan sistem formasi yang handal sehingga dapat menghasilkan informasi yang dapat dipercaya, serta berguna sebagai umpan balik yang dapat ditindak lanjuti.

Gambar 3.2 : Model Kualitas Akuntabilitas Keuangan Instansi Pemerintah Daerah



Sumber : Data diolah

3). Hasil penelitian membuktikan bahwa audit pemerintah mempunyai implikasi kepada kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah. Hasil penelitian ini dapat dijadikan suatu model audit pemerintahan yang mempunyai implikasi kepada kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah.

### 3.6 Keterbatasan Penelitian

Menurut peneliti kemungkinan masih terdapat faktor - faktor lain yang dapat membentuk audit pemerintahan dan faktor - faktor yang membentuk kualitas akuntabilitas keuangan, yang perlu diteliti lebih lanjut.

## 4. SIMPULAN DAN SARAN

### 4.1 Simpulan

Merujuk pada hasil analisis, pengujian hipotesis, pembahasan serta temuan penelitian, maka dapat dikemukakan beberapa kesimpulan penelitian sebagai berikut :



1. Model audit pemerintahan yang mempunyai implikasi kepada kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah adalah audit pemerintahan yang ditandai dengan melaksanakan audit keuangan, audit kinerja dan audit investigasi.
2. Kualitas akuntabilitas keuangan yang dibutuhkan oleh instansi pemerintah daerah adalah akuntabilitas keuangan (1) berisi pertanggungjawaban keuangan yang berkaitan dengan program dan kegiatan pemerintahan (2) berisi penilaian kinerja keuangan (3) dibangun berdasarkan sistem informasi yang handal (4) adanya penilaian yang objektif dan independen atas akuntabilitas keuangan (5) adanya tindak lanjut terhadap laporan penilaian atas akuntabilitas keuangan.

#### **4.2 Saran-saran**

Mengacu kepada kesimpulan hasil penelitian, ada beberapa saran yang dapat dimanfaatkan sebagai masukan pemerintah daerah Kota dan Kabupaten khususnya di Propinsi Jawa Barat yaitu : (a) untuk menentukan kebijakan instansi terkait dalam menentukan lingkup pemeriksaan instansi pemerintah daerah, dan (b) untuk membuat model akuntabilitas keuangan yang berisikan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan dan sebagai sarana umpan balik yang dapat ditindak lanjuti. Secara rinci saran tersebut antara lain :

1. Dalam melakukan audit instansi pemerintah, harus dilakukan secara komprehensif melalui mekanisme audit keuangan, audit kinerja dan audit investigasi yang dapat memberikan makna pada akuntabilitas keuangan.
2. Perlu melakukan pemantauan terhadap tindak lanjut atas rekomendasi yang diberikan.
3. Selayaknya setiap satuan kerja (instansi pemerintah daerah) harus menyusun akuntabilitas keuangan yang memenuhi kriteria sebagai berikut :
  - a. Akuntabilitas keuangan berisi pertanggungjawaban keuangan yang berkaitan dengan program dan kegiatan pemerintahan.
  - b. Akuntabilitas keuangan berisi penilaian kinerja keuangan.
  - c. Akuntabilitas keuangan dibangun berdasarkan sistem informasi yang handal.
  - d. Adanya penilaian yang objektif dan independen atas akuntabilitas keuangan.
  - e. Adanya tindak lanjut terhadap laporan penilaian atas akuntabilitas keuangan.

Bagi peneliti lain, yang akan meneliti dengan tema yang sama disarankan untuk melakukan lebih lanjut terhadap faktor - faktor lain yang dapat membentuk model audit pemerintahan dan faktor - faktor yang membentuk kualitas akuntabilitas keuangan.

#### REFERENSI

- Abdul Halim, 2004, *Akuntansi Keuangan Daerah*, Edisi Revisi, Jakarta, Salemba Empat.
- Arens, Alvin A, Randal J Elder , Mark S Beasley, 2006, *Auditing and Assurance Service, An Integrated Approach*, 10<sup>th</sup> Edition, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.
- Bachrudin, Achmad & Harahap L. Tobing. (2003). *Analisis Data Untuk Penelitian Survei: Lisrel 8*. Bandung: Jurusan Statistika UNPAD.
- Bambang Wahyudi, 2003, *Pemeriksaan, Pengawasan dan Pembinaan*. Jakarta.
- Boynton, William C dan Walter G Kell, 2005, *Modern Auditing, Assurance Services and Integrity of Financial Reporting 8<sup>th</sup> Edition*, New York, John Wiley & Sons, Inc.
- BPK, 2006, *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*, Draft 9, Jakarta.
- BPK.RI, 1995, *Standar Audit Pemerintahan.*, Jakarta
- Carcello, Joseph V, and Dana R. Hermanson (1997), Enhancing Internal Audit Department Credibility: Internal Auditor's Perceptions or Serving Two Customers, *Internal Auditing Spring* ol 12, No 4.
- Daniel, Wayne W., 1990, " *Applied Nonparametric* " second edition PWS KENT , Boston Massachusetts, Publishing Company.
- Dittenhofer Mort, 2001, Performance Auditing In Governments, *Managerial Auditing Journal* 16 Agustus, 438 442. [Http://www.emerald-library.com/ft](http://www.emerald-library.com/ft).
- Elwood, Sheila, 1993, Parish and Town Councils: Financial Accountability and Management, *Local Government Studies. VOL 19*, pp 368 - 386
- Fama, Eugene F, and Miller, (1980), Agency Problems and Residual Claims, *Journal of Law and Economics*, vol. 26, 327-349.
- General Accounting Office, 2002, *Auditing Standards*, GAO, Washington DC.
- Gray, Andrew and Bill Jenkins, 1993, Codes of Accountability in the New Public Sector, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol 6. No 3.
- Hair, Joseph F., Jr., et.al. (2006). *Multivariate Data Analysis*. Sixth Edition. New Jersey: Pearson Prentice Hall.

- Harun Al Rasyid, 1994, *Tehnik Penarikan Sampel dan Penyusunan Skala*, Program Pascasarjana Universitas Padjadjaran, Bandung.
- IAI, 2001, *Standar Profesional Akuntan Publik* per 1 Januari 2001, Jakarta, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Indra Bastian, 2001, *Akuntansi Sektor Publik di Indonesia*, Yogyakarta, BPFE.
- \_\_\_\_\_, 2002, *Audit Sektor Publik*, Jakarta, Pusat Studi Akuntansi Sektor Publik, Partnership for Governance Reform in Indonesia.
- Ismail Mohamad dkk, 2004, *Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah*, Edisi ke dua, melalui <http://www.lan.go.id>
- \_\_\_\_\_, 2004, Transformasi Pengawasan Internal Pemerintah : Tantangan dan Harapan, *Media Akuntansi* 39/April/ Tahun XI/2004, Hal 14-16.
- Jones Rowan and M Pendlebury 2003, *Public Sector Accounting*, 7<sup>th</sup> edition, London, Pitman Publishing.
- Konrath, Larry F, 2002, *Auditing a Risk Analysis Approach*, 5<sup>th</sup> Edition, South-Western, Thomson learning.
- Lapsley Irvine, 2001, Research In Public Sector Accounting: An Appraisal; *Accounting, Auditing and Accountability Journal*
- Mardiasmo, 2004, Membangun Akuntabilitas Publik Keuangan Negara, *Media Akuntansi* 39/April/Tahun XI/2004, Hal 12.
- \_\_\_\_\_, 2002, *Akuntansi Sektor Publik*, Yogyakarta, Penerbit Andi..
- Mayer, Roger C. & F.D Schoorman. 1992. " Predicting Participation and Production Outcome Through a Two-Dimensional Model Organizational Commitment." *Journal The Academy of Management*, Vol 35, No3, August, 1992, pp 671- 684.
- Premchand, 1999, Public Financial Accountabilitty dalam *Governance, Corruption, and Public Financial Management*, Manila, Filipina, Salvatore-Campo, Asian Development Bank.
- Rosjidi, 2001, *Akuntansi Sektor Publik Pemerintah*, Surabaya, Aksara satu.
- Sawyers, Lawrence B. Mortimer A. Dittenhofer, James H. Scheiner. 2003, *Internal Auditing*, 5<sup>th</sup> edition. The Institute of Internal Auditors Inc.
- Titik Maryani & Unti Ludigdo, 2001, Survei atas Faktor-faktor yang Mempengaruhi Sikap dan Perilaku Etis Akuntan, *Media Akuntansi*, Vol 11 Nomor 1 Maret 2001, Hal 49 - 62
- , Undang-undang No 1 Tahun 2004, tentang Perbendaharaan Negara.
- , Undang-undang No 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara.

- ,Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara
- ,Undang-Undang Nomor 31 tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (UU PTPK).
- ,Undang-Undang No 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas KKN).
- ,Instruksi Presiden Republik Indonesia Nomor 7 tahun 1999, tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
- ,Keputusan Presiden Nomor 74 Tahun 2001 tentang Tata Cara Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah.
- ,Peraturan Pemerintah Nomor 56 Tahun 2005, tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah.
- ,Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005, tentang Standar Akuntansi Pemerintahan
- ,Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2001 tentang Pembinaan dan Pengawasan atas Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah.
- ,Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006, tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- ,Kepmendagri No 29 Tahun 2002, tentang Anggaran Berbasis Kinerja.
- ,Pedoman Pemeriksaan Operasional, BPKP, Tahun 1993.