

**PENGARUH PROSES REVIU LAPORAN KEUANGAN TERHADAP  
KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DENGAN  
PEMAHAMAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN SEBAGAI  
VARIABEL MODERASI**

**(Tesis)**

Oleh  
**AAN JUANDA**



**PROGRAM MAGISTER ILMU AKUNTANSI  
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS  
UNIVERSITAS LAMPUNG  
BANDAR LAMPUNG  
2017**

## **ABSTRACT**

### **THE EFFECT OF FINANCIAL STATEMENTS REVIEWS ON THE QUALITY OF LOCAL FINANCIAL STATEMENT REPORT WITH AN UNDERSTANDING OF THE GOVERNMENT ACCOUNTING STANDARDS AS A MODERATION VARIABLE.**

By

AAN JUANDA

This study is aimed to determine the effect of financial statements reviews on the quality of local financial statement reports with an understanding of the government accounting standards as a moderation variable. One of the duties and role of APIP in direct contact with the local government financial statements is the Review of financial statements. If the Review process is executed properly and adequately supported by pererui who have a good understanding of accounting standards it is expected to improve the quality of local government financial statements

This research is a quantitative research, the research used to examine the population or a particular sample, data collection using research instruments, quantitative data analysis / statistics with the aim to test the hypothesis that has been set. The research method used survey method conducted by using questionnaire which first tested the validity and reliability, data collection is also done by observation. The population in this study are all Inspectorate in all regions of the Province of Lampung. Respondents in this study were all functional officers and other officials who are members of the Review team at each inspectorate at all regions in the Province of Lampung.

The results of data analysis showed that first, the process of review for local government financial statements have positive effect on the quality of local government financial reports, and an understanding of the government accounting standards by APIP did not moderate the relationship between the review process with the quality of local government financial reports.

**Key words:** internal audit, review, government accounting standards.

## **ABSTRAK**

### **PENGARUH PROSES REVIU LAPORAN KEUANGAN TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DENGAN PEMAHAMAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAH SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

OLEH

AAN JUANDA

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh proses reviu laporan keuangan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan pemahaman standar akuntansi pemerintahan sebagai variabel moderasi. Salah satu tugas dan peran APIP yang bersentuhan langsung dengan laporan keuangan pemerintah daerah adalah reviu laporan keuangan. Jika proses reviu ini dilaksanakan dengan baik dan memadai dengan didukung oleh pereviu yang memiliki pemahaman standar akuntansi yang baik maka diharapkan dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

Penelitian ini adalah penelitian kuantitatif, yaitu penelitian yang digunakan untuk meneliti pada populasi atau sampel tertentu, pengumpulan data menggunakan instrumen penelitian, analisis data bersifat kuantitatif/statistik dengan tujuan untuk menguji hipotesis yang telah ditetapkan. Metode penelitian yang digunakan menggunakan metode survey yang dilakukan dengan menggunakan instrumen kuesioner yang terlebih dahulu diuji validitas dan reliabilitasnya, pengumpulan data juga dilakukan dengan observasi. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Inspektorat se-Provinsi Lampung, responden dalam penelitian ini adalah seluruh pejabat fungsional dan pejabat lainnya yang menjadi anggota tim reviu LKPD pada masing masing inspektorat se-Provinsi Lampung.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa, pertama, proses reviu laporan keuangan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dan kedua, pemahaman standar akuntansi pemerintahan tidak memoderasi hubungan proses reviu dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

**Kata kunci:** internal audit, reviu, standar akuntansi pemerintahan,

**PENGARUH PROSES REVIU LAPORAN KEUANGAN TERHADAP  
KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DENGAN  
PEMAHAMAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN SEBAGAI  
VARIABEL MODERASI**

Oleh  
**AAN JUANDA**

**Tesis**

**Sebagai Salah Satu Syarat untuk Mencapai Gelar  
MAGISTER SAINS AKUNTANSI**

**pada**

**Program Magister Ilmu Akuntansi  
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung**



**PROGRAM MAGISTER ILMU AKUNTANSI  
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS  
UNIVERSITAS LAMPUNG  
BANDAR LAMPUNG  
2017**

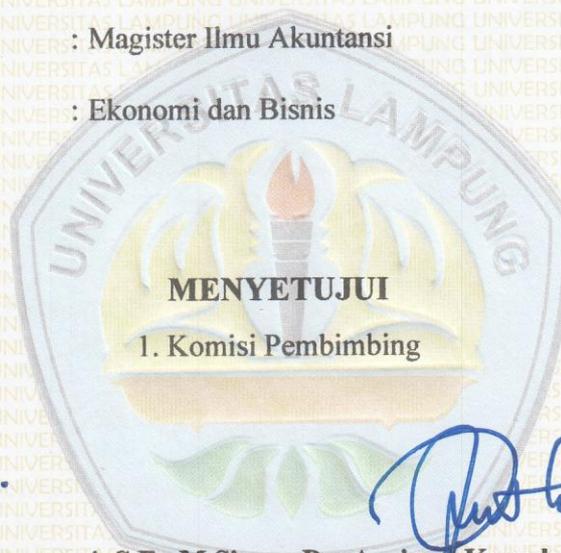
**Judul Tesis : PENGARUH PROSES REVIU  
LAPORAN KEUANGAN TERHADAP  
KUALITAS LAPORAN KEUANGAN  
PEMERINTAH DAERAH DENGAN  
PEMAHAMAN STANDAR AKUNTANSI  
PEMERINTAHAN SEBAGAI  
VARIABEL MODERASI**

**Nama Mahasiswa : Aan Juanda**

**Nomor Pokok Mahasiswa : 1421031042**

**Program Studi : Magister Ilmu Akuntansi**

**Fakultas : Ekonomi dan Bisnis**



**Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si.**

**NIP 19750620 200012 2 001**

**Dr. Agrianti Komalasari, S.E., M.Si., Akt.**

**NIP 19700801 199512 2 001**

**2. Ketua Program Magister Ilmu Akuntansi**

**Susi Sarumpaet, S.E., MBA., Ph.D., Akt.**

**NIP 19691008 199512 2 001**

**MENGESAHKAN**

**1. Tim Penguji :**

**Ketua : Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si.** .....

**Sekretaris : Dr. Agrianti Komalasari, S.E., M.Si., Akt.** .....

**Penguji Utama : Dr. Einde Evana, S.E., M.Si., Akt.** .....

**Sekretaris Penguji : Dr. Lindrianasari, S.E., M.Si., Akt.** .....

**2. Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis**

**Prof. Dr. H. Satria Bangsawan, S.E., M.Si.**

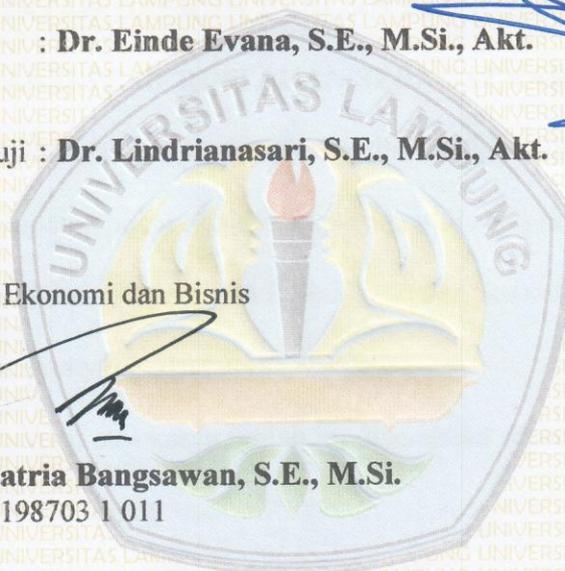
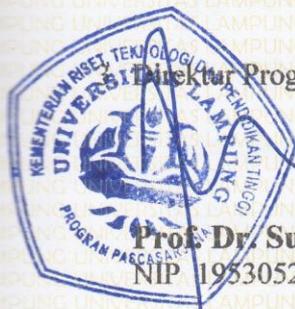
**NIP. 19610904 198703 1 011**

**Direktur Program Pascasarjana**

**Prof. Dr. Sudjarwo, M.S.**

**NIP. 19530528 198103 1 002**

**Tanggal Lulus Ujian Tesis : 19 Januari 2017**



*Handwritten signatures of the examiners: Rogi, Agrianti, Einde Evana, and Lindrianasari.*

## LEMBAR PERNYATAAN

Dengan ini saya menyatakan dengan sebenarnya bahwa:

1. Tesis dengan judul **“PENGARUH PROSES REVIU LAPORAN KEUANGAN TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DENGAN PEMAHAMAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN SEBAGAI VARIABEL MODERASI”**, adalah karya saya sendiri dan saya tidak melakukan penjiplakan atau pengutipan atas karya penulis lain dengan cara yang tidak sesuai dengan tata etika ilmiah yang berlaku dalam masyarakat akademik atau yang disebut *plagiarisme*.
2. Hak intelektual atas karya ilmiah ini diserahkan sepenuhnya kepada Universitas Lampung.

Atas pernyataan ini, apabila dikemudian hari ternyata ditemukan adanya ketidakbenaran maka saya bersedia menanggung akibat dan sanksi yang akan diberikan dan bersedia dan sanggup dituntut sesuai dengan hukum yang berlaku.

Bandar Lampung, Januari 2017

At Pernyataan,



Aan Juanda

NPM 1421031042

## **RIWAYAT HIDUP**

Penulis lahir di Tanjungkarang, Bandar Lampung pada tanggal 15 Agustus 1975 sebagai anak sulung dari lima bersaudara dari Bapak Kosasih dan Ibu Rosfeni. Penulis menempuh pendidikan mulai dari jenjang Taman Kanak Kanak di TK Xaverius Pahoman Bandar Lampung, kemudian jenjang pendidikan dasar di SD Xaverius No 24 Pahoman Bandar Lampung pada tahun 1988. Tahun 1991 penulis menyelesaikan jenjang pendidikan pertama di SMPN 2 Tanjungkarang dan kemudian menyelesaikan pendidikan selanjutnya di SMAN 2 Tanjungkarang tahun 1994. Pada tahun 2001 penulis mendapatkan gelar Sarjana Teknik di Fakultas Teknik Sekolah Tinggi Teknologi Telkom (sekarang menjadi Universitas Telkom) di Bandung, Jawa Barat. Tahun 2015 penulis mendapatkan beasiswa Program *State Accountability Revitalization* (STAR) Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) untuk menempuh pendidikan pascasarjana pada Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

## **PERSEMBAHAN**

Puji Syukur hamba ucapkan kehadiran Allah SWT atas segala limpahan rahmat dan karunia-Nya, shalawat dan salam senantiasa tercurah bagi panutan hamba

Nabi Besar Muhammad SAW.

Karya sederhana ini kupersembahkan bagi kedua orang tuaku tersayang dan bagi keluarga kecilku tercinta.

## MOTTO

*Sesungguhnya jika kamu bersyukur, pasti Aku akan menambah (nikmat) kepadamu, dan jika kamu mengingkari (nikmat-Ku), maka sesungguhnya azab-Ku sangat pedih.” (QS. Ibrahim [14]:*

7)

## SANWACANA

Puji syukur penulis ucapkan kehadirat Allah SWT atas limpahan Rahmat dan Karunia-Nya, sehingga tesis ini dapat terselesaikan. Tesis dengan judul **“PENGARUH PROSES REVIU LAPORAN KEUANGAN TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DENGAN PEMAHAMAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN SEBAGAI VARIABEL MODERASI”** merupakan salah satu syarat untuk mencapai gelar Magister Ilmu Akuntansi pada Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

Penulis menyadari sepenuhnya bahwa tesis ini memiliki kelemahan dan kekurangan, namun berkat adanya arahan, bimbingan dan bantuan dari berbagai pihak maka tesis ini dapat diselesaikan, oleh karena itu penulis mengucapkan terima kasih kepada:

1. Bapak Prof. Dr. Hi. Satria Bangsawan, S.E., M.Si., selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung;
2. Bapak Prof. Dr. Sudjarwo, M.S., selaku Direktur Program Pascasarjana Universitas Lampung;
3. Ibu Susi Sarumpaet, S.E., M.B.A., Ph.D., Akt., selaku Ketua Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung;

4. Ibu Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si. selaku pembimbing, terima kasih atas bimbingan, arahan dan waktunya selama ini sehingga penulis bisa menyelesaikan tesis ini;
5. Ibu Dr. Agrianti Komalasari, S.E., M.Si., Akt selaku pembimbing, terima kasih atas bimbingan, arahan dan waktunya selama ini sehingga penulis bisa menyelesaikan tesis ini;
6. Bapak Pigo Nauli, S.E., M.Sc., terima kasih atas bimbingan, waktu dan kerjasamanya selama ini;
7. Bapak Dr. Einde Evana, S.E., M.Si., Akt., selaku penguji, terima kasih atas saran, kritik dan masukannya sehingga tesis ini dapat menjadi lebih baik;
8. Ibu Dr. Lindrianasari, S.E., M.Si., Akt., selaku penguji, terima kasih atas saran, kritik dan masukannya sehingga tesis ini dapat menjadi lebih baik.
9. Bapak dan ibu dosen yang telah memberikan ilmu dan pengalamannya selama penulis menimba ilmu sebagai mahasiswa pada Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.
10. Program *State Accountability Revitalization* (STAR) Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) atas beasiswa yang diberikan kepada penulis.
11. Mas Andri, Mba Leni dan Mas Nico (maaf kalau penulisan namanya salah), serta seluruh staf Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

12. Orang tua, Papa Kosasih, Mama Rosfeni dan adik adikku Yudi, Ratih, Reni dan Rossi, yang sudah memberikan restu, doa dan bantuannya selama penulis menyelesaikan studi ini.
13. Istriku Sri Astuti dan anak anakku Fadil, Nania dan Raya yang telah memberikan waktu, perhatian dan semangat.
14. Teman teman dan 25 orang saudaraku Kelas MIA STAR BPKP Batch 2 yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu, terima kasih atas kebersamaan, terima kasih telah berbagi suka duka, canda tawa selama ini. Semoga kebersamaan dan tali silaturahmi ini tetap erat dan tidak pernah putus.
15. Falahudin (Inspektorat Way Kanan), Tobroni (Inspektorat Tanggamus), Pak Suratman (Inspektorat Pringsewu), Dian (Inspektorat Lampung Selatan), Andriyanti (Inspektorat Bandar Lampung), Wiwik (Inspektorat Lampung Tengah), Mba Darma (Ex Inspektorat Lampung Barat), Pak Mursidi (Inspektorat Lampung Barat) dan Ryan (Inspektorat Metro) terima kasih atas bantuan selama penulis mencari data.
16. Pihak pihak lain yang tidak dapat disebutkan satu persatu.

Bandar Lampung, Januari 2017

Aan Juanda

## DAFTAR ISI

	Halaman
<b>DAFTAR TABEL</b> .....	iii
<b>DAFTAR GAMBAR</b> .....	iv
<b>DAFTAR LAMPIRAN</b> .....	v
<b>BAB I           PENDAHULUAN</b>	
1.1. Latar Belakang Penelitian .....	1
1.2. Permasalahan .....	7
1.3. Manfaat Penelitian .....	8
<b>BAB II           KERANGKA TEORI DAN HIPOTESIS</b>	
2.1. Teori Keagenan .....	9
2.2. Akuntabilitas Sektor Publik .....	10
2.3. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) .....	11
2.4. Reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah .....	13
2.5. Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) .....	18
2.6. Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah .....	19
2.7. Penelitian Terdahulu .....	23
2.8. Pengembangan Hipotesis .....	31
2.8.1. Pengaruh Proses Reviu Terhadap Kualitas LKPD..	31
2.8.2. Pemahaman SAP Memoderasi Pengaruh Proses Reviu Terhadap Kualitas LKPD .....	33
2.9. Model Penelitian .....	34
<b>BAB III           METODE PENELITIAN</b>	
3.1. Desain Penelitian .....	35
3.2. Populasi dan Sampel Penelitian .....	35
3.3. Data Penelitian .....	36
3.4. Metode Pengumpulan Data .....	36
3.5. Skoring dan Skala Pengukuran .....	37
3.6. Definisi Operasional Variabel .....	38
3.7. Metode Analisis .....	41
3.7.1. Evaluasi Model Pengukuran (Outer Model) .....	41
3.7.2. Evaluasi Model Struktural (Inner Model) .....	42
3.7.3. Uji Hipotesis .....	42

<b>BAB IV</b>	<b>HASIL DAN PEMBAHASAN</b>	
4.1.	Hasil Statistik Deskripif .....	44
4.2.	Hasil Penelitian .....	45
4.2.1.	Deskriptif Statistik Tanggapan Responden .....	45
4.2.2.	Uji Outer Model .....	58
4.2.3.	Uji Inner Model .....	64
4.2.4.	Uji Hipotesis .....	65
4.3.	Pembahasan .....	72
4.3.1.	Pengaruh Proses Reviu Terhadap Kualitas LKPD ..	67
4.3.2.	Pengaruh Proses Reviu Terhadap Kualitas LKPD Dengan Pemahaman SAP sebagai Variabel Moderasi .....	70
<b>BAB V</b>	<b>SIMPULAN DAN SARAN</b>	
5.1.	Simpulan .....	72
5.2.	Keterbatasan .....	72
5.3.	Saran .....	74

## **DAFTAR PUSTAKA**

## DAFTAR TABEL

<b>TABEL</b>	<b>Halaman</b>
2.1. Penelitian Terdahulu .....	27
3.1. Operasional Variabel .....	40
4.1. Tabel Jumlah Responden .....	44
4.2. Hasil Deskriptif Variabel Pemahaman SAP .....	45
4.3. Hasil Prosentase Pilihan Responden Terhadap Variabel Pemahaman SAP .....	45
4.4. Hasil Deskriptif Variabel Proses Reviu .....	48
4.5. Hasil Prosentase Pilihan Responden Terhadap Variabel Proses Reviu .....	49
4.6. Hasil Deskriptif Variabel Kualitas LKPD .....	52
4.7. Hasil Prosentase Pilihan Responden Terhadap Variabel Kualitas LKPD .....	53
4.8. Hasil Outer Loading Variabel Pemahaman SAP sebelum Eliminasi .....	58
4.9. Hasil Outer Loading Variabel Proses Reviu sebelum Eliminasi .....	59
4.10 Hasil Outer Loading Variabel Kualitas LKPD sebelum Eliminasi .....	59
4.11. Hasil Outer Loading Variabel Pemahaman SAP sesudah Eliminasi .....	61
4.12. Hasil Outer Loading Variabel Proses Reviu setelah Eliminasi .....	61
4.13. Hasil Outer Loading Variabel Kualitas LKPD setelah Eliminasi .....	62
4.14. AVE (Average Variance Extracted) .....	63
4.15. Composite Reliability .....	63
4.16. Cronbach's Alpha .....	64
4.17. $R^2$ .....	65
4.18. $Q^2$ .....	65
4.19. Koefisien Jalur .....	66

**DAFTAR GAMBAR**

<b>GAMBAR</b>	<b>Halaman</b>
2.1. Model Penelitian .....	34
4.1. Faktor Loading Setelah Eliminasi.....	60

**DAFTAR LAMPIRAN**

<b>LAMPIRAN</b>		<b>Halaman</b>
Lampiran 1.	Kuesioner .....	82
Lampiran 2.	Hasil Jawaban Responden .....	86
Lampiran 3.	Hasil Uji Outer Model Convergent Validity.....	92
Lampiran 4.	Gambar Hasil Uji Outer Model Loading Factor .....	93
Lampiran 5.	Hasil Uji Outer Model <i>Discriminant Validity</i> .....	94
Lampiran 6.	Hasil Uji Outer Model Reabilitas .....	95
Lampiran 7.	Hasil Uji Inner Model Moderasi .....	96
Lampiran 8.	Gambar Hasil Inner Model Koefisien Jalur t-statistics .....	97

# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

### **1.1 Latar Belakang Penelitian**

Tonggak awal otonomi daerah diawali pada era reformasi dengan dikeluarkannya Undang-undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah. Undang-undang tersebut saat ini telah dirubah dengan Undang-undang Nomor 23 tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah. Undang-undang ini mengarahkan pemerintah daerah untuk mempercepat terwujudnya kesejahteraan masyarakat melalui peningkatan pelayanan, pemberdayaan, dan peran serta masyarakat, serta peningkatan daya saing daerah dengan memperhatikan prinsip demokrasi, pemerataan, keadilan, dan kekhasan suatu daerah dalam sistem Negara Kesatuan Republik Indonesia.

Dalam melakukan urusan pemerintahan, pemerintah daerah mempunyai kewajiban dalam pengelolaan keuangan daerah. Dalam Pasal 280 ayat (2) Undang-undang Nomor 23 Tahun 2014 disebutkan bahwa pemerintah daerah berkewajiban mengelola dana secara efektif, efisien, transparan dan akuntabel. Pertanggungjawaban pelaksanaan pengelolaan keuangan diatur dalam pasal 31 ayat (1) dan (2) Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang mewajibkan kepala daerah

untuk menyampaikan laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) kepada DPRD.

Laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan dengan tujuan menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi dan perubahan ekuitas suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi pengguna dalam pengambilan keputusan dan menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan. Bentuk dan isi laporan keuangan tersebut disusun dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Komponen Laporan Keuangan Pemerintah Pusat/Daerah sebagaimana tercantum dalam pasal 320 ayat (2) Undang-undang Nomor 23 Tahun 2014 dan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan setidaknya tidaknya terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan SAL sebagai laporan pelaksanaan anggaran. Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas dan Laporan Arus Kas sebagai laporan finansial dan Catatan atas Laporan Keuangan yang merupakan laporan yang merinci atau menjelaskan pos-pos laporan pelaksanaan anggaran maupun laporan finansial.

Mardiasmo (2002) menyatakan, bagi organisasi pemerintah, tujuan umum akuntansi dan laporan keuangan adalah:

1. Untuk memberikan informasi yang digunakan dalam pembuatan keputusan ekonomi, sosial, dan politik serta sebagai bukti pertanggungjawaban dan pengelolaan.
2. Memberikan informasi yang digunakan untuk mengevaluasi kinerja manajerial dan organisasional.

Sebagai informasi, laporan keuangan pemerintah daerah juga dapat dipandang sebagai alat pertanggungjawaban, alat pengendalian, alat mengkomunikasikan hasil kepada struktur yang lebih tinggi, alat untuk menilai kinerja, dan alat untuk referensi dimasa yang akan datang (STAN, 2007). Oleh karena itu, pemerintah pusat/daerah wajib memperhatikan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan untuk keperluan perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan. Informasi akuntansi yang terdapat di dalam laporan keuangan pemerintah harus memenuhi beberapa karakteristik kualitatif yang sebagaimana disyaratkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 yaitu: relevan, andal, dapat dibandingkan dan dapat dipahami.

Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, memberikan kewenangan kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) untuk melaksanakan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. BPK akan memberikan opini atas laporan keuangan yang diperiksa tersebut. Opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam

laporan keuangan yang salah satunya didasarkan pada kriteria kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

IHPS I tahun 2016 yang dikeluarkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan memuat hasil pemeriksaan LKPD Tahun 2015 yang dilakukan atas 533 LKPD. BPK memberikan opini WTP atas 312 (58%) LKPD, opini WDP atas 187 (35%) LKPD, opini TW atas 4 (1%) LKPD, dan opini TMP atas 30 (6%) LKPD. Sementara untuk pemerintah daerah di Provinsi Lampung, BPK Perwakilan Provinsi Lampung telah melakukan audit atas LKPD tahun 2015. Dari 15 Pemerintah Daerah yang menyampaikan LKPD, masih terdapat 4 Pemerintah Kabupaten yang memperoleh opini WDP dan 14 Kabupaten/Kota sudah memperoleh opini WTP. Secara umum, beberapa faktor yang menyebabkan laporan keuangan pemerintah daerah belum memperoleh opini WTP adalah karena kelemahan dalam penyajian laporan keuangan yang belum sepenuhnya sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

Data di atas adalah sebuah fenomena dalam pelaporan keuangan pemerintah daerah. Seiring makin besarnya tuntutan masyarakat atas akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan daerah, Badan Pemeriksa Keuangan justru menilai kualitas penyusunan laporan keuangan di daerah rata-rata masih rendah, terlihat dari masih sedikitnya daerah yang mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian (Aziz, 2014). Seharusnya pengelolaan keuangan daerah yang sudah lama dilakukan semakin lama akan memberikan hasil yang baik. Namun ternyata capaian

opini LKPD yang diperoleh di bawah target RPJMN 2010-2014 yang menetapkan opini WTP atas seluruh LKPD pada tahun 2014.

Terdapat tiga aspek utama yang mendukung terciptanya pemerintahan yang baik (*Good Governance*), yaitu pengawasan, pengendalian dan pemeriksaan (Mardiasmo, 2002). Pengawasan mengacu pada tindakan atau kegiatan yang dilakukan oleh pihak di luar eksekutif (masyarakat dan DPR/DPRD). Pengendalian adalah mekanisme yang dilakukan oleh eksekutif. Pemeriksaan merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pihak yang memiliki independensi dan memiliki kompetensi profesional untuk memeriksa apakah hasil kinerja pemerintah telah sesuai dengan standar kinerja yang ditetapkan.

Untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah sebagai alat pertanggungjawaban, salah satu upaya yang dilakukan adalah kehadiran pihak lain yang independen dan objektif untuk melakukan penilaian atas kelayakan tersebut (STAN, 2007). Fungsi audit internal yang dilaksanakan oleh Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) bagi kepala daerah memberikan informasi atas pelaksanaan APBD yang menjadi tanggung jawab organisasi perangkat daerahnya. Selanjutnya kepala daerah akan menindaklanjuti hasilnya sebagai upaya untuk menyesuaikan, memperbaiki dan menyempurnakan pengelolaan APBD pada organisasi perangkat daerah.

Salah satu peran inspektorat sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 33 ayat (3) Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah adalah melakukan

proses revidi atas laporan keuangan pemerintah daerah. Revidi ini dilakukan untuk memberikan keyakinan terbatas bahwa LKPD disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan dan tidak ada modifikasi material yang harus dilakukan atas laporan keuangan agar laporan keuangan tersebut sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Untuk mencapai tujuan tersebut maka proses revidi harus dilaksanakan secara optimal. Agar proses revidi dapat dilaksanakan secara optimal salah satu upaya yang dapat dilakukan inspektorat adalah membenahi dan meningkatkan kualitas APIP.

Auditor pada APIP termasuk dalam rumpun jabatan akuntansi dan anggaran. Namun saat ini masih banyak auditor yang tidak memiliki latar belakang pendidikan akuntansi. Sebagai perbandingan misalnya, dari 11 orang auditor di Inspektorat Kabupaten Pesawaran, tidak ada satupun auditor yang memiliki latar belakang pendidikan akuntansi. Dari 7 orang anggota tim revidi inspektorat Kabupaten Way Kanan tidak ada seorangpun yang memiliki latar belakang pendidikan akuntansi. Dari 13 orang auditor pada Inspektorat Kota Metro hanya 5 orang yang memiliki latar belakang akuntansi dan dari 31 orang anggota tim revidi hanya 6 orang yang memiliki latar belakang pendidikan akuntansi. Kompetensi teknis yang harus dimiliki oleh setiap auditor pada umumnya adalah auditing, akuntansi, administrasi pemerintahan dan komunikasi (BPKP, 2008). Dengan kondisi dimana masih sedikit auditor yang memiliki latar belakang pendidikan akuntansi maka diharapkan masing masing auditor harus dibekali pemahaman yang baik tentang akuntansi. Karena untuk

melaksanakan tugasnya, pelaksana revidor harus paham akuntansi khususnya akuntansi pemerintahan (Windarsih, 2015).

Dari uraian di atas, peran APIP sangat diperlukan dalam rangka peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Salah satu tugas dan peran APIP yang bersentuhan langsung dengan laporan keuangan pemerintah daerah adalah revidor laporan keuangan. Jika proses revidor ini dilaksanakan dengan baik dan memadai dengan didukung oleh perevidor yang memiliki pemahaman standar akuntansi yang baik maka diharapkan dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Berangkat dari hal tersebut maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul **“Pengaruh Proses Revidor Laporan Keuangan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan Sebagai Variabel Moderasi”**.

## **1.2 Permasalahan**

Berdasarkan latar belakang sebagaimana diuraikan di atas maka peneliti merumuskan pertanyaan penelitian adalah:

1. Apakah proses revidor laporan keuangan pemerintah daerah yang dilakukan oleh inspektorat berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

2. Apakah pemahaman standar akuntansi pemerintahan dapat memoderasi pengaruh proses revidi terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

### **1.3 Manfaat Penelitian**

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat bagi:

1. Pengembangan studi tentang pengaruh proses revidi laporan keuangan dan pemahaman standar akuntansi pemerintahan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
2. Memberi masukan kepada para pemangku kepentingan dalam hal ini Kepala Daerah, Kepala SKPD dan Inspektur dalam upaya meningkatkan kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.
3. Memberi masukan kepada para Aparat Pengawas Internal Pemerintah dalam hal ini Inspektorat Daerah dalam penguatan peran APIP dengan meningkatkan kapasitas sumber daya manusia dan menyiapkan langkah-langkah perbaikan mekanisme proses revidi dengan mengikuti standar pedoman revidi serta identifikasi setiap permasalahan yang muncul dalam proses revidi.

## **BAB II**

### **KERANGKA TEORI DAN HIPOTESIS**

#### **2.1 Teori Keagenan**

Teori keagenan menganalisis susunan kontraktual di antara dua atau lebih individu, kelompok atau organisasi. Salah satu pihak (*principal*) membuat suatu kontrak, baik secara implisit maupun eksplisit dengan pihak lain (*agent*) dengan harapan bahwa *agent* akan bertindak/melakukan pekerjaan seperti yang diinginkan *principal* (Jensen & Meckling, 1976). Menurut Abdullah dan Asmara (2006) dan Moe (1984) hubungan keagenan dalam sektor publik adalah antara (1) pemilih-legislatur, (2) legislatur-pemerintah, (3) menteri keuangan-pengguna anggaran, (4) perdana menteri-birokrat, dan (5) pejabat-pemberi pelayanan.

Akuntabilitas publik adalah kewajiban pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktifitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut (Mardiasmo, 2002). Informasi keuangan sektor publik yang berkualitas akan mengurangi kesenjangan informasi (*information*

*asymmetric*) antara pemerintah dengan masyarakat dan *stakeholder* lain atas penggunaan dan alokasi keuangan negara.

## 2.2 Akuntabilitas Sektor Publik

Nordiawan dan Hertianti (2010), membagi jenis jenis organisasi sektor publik menjadi tiga yaitu:

1. Instansi Pemerintah

Merupakan bagian organisasi sektor publik yang berbentuk instansi pemerintah baik itu pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

2. Organisasi nirlaba milik pemerintah

Merupakan bagian organisasi sektor publik yang bentuknya bukan instansi pemerintah tetapi dimiliki oleh pemerintah, misalnya perguruan tinggi BHMN, rumah sakit pemerintah dan yayasan pemerintah.

3. Organisasi nirlaba milik swasta

Organisasi ini merupakan bagian organisasi sektor publik yang dimiliki dan dikelola oleh swasta, misalnya sekolah dan universitas swasta dan rumah sakit milik swasta.

Halim dan Kusufi (2014) menyebutkan bahwa yang dimaksud dengan sektor publik adalah pemerintah dan unit unit organisasinya, yaitu unit unit yang dikelola pemerintah dan berkaitan dengan hajat hidup orang banyak atau pelayanan kepada masyarakat. Dari sudut pandang ilmu ekonomi, sektor publik dapat dipahami sebagai suatu entitas yang aktifitasnya berhubungan dengan usaha untuk menghasilkan barang dan

pelayanan publik dalam rangka memenuhi kebutuhan dan hak publik (Mardiasmo, 2002). Organisasi sektor publik sering kali merujuk pada organisasi pemerintahan, mulai dari pemerintah pusat, provinsi, kabupaten dan kota.

Tuntutan reformasi sistem keuangan pada organisasi publik memiliki tujuan agar pengelolaan uang publik dilakukan secara transparan berdasarkan konsep *value for money* sehingga dapat menciptakan akuntabilitas publik (Mardiasmo, 2002). Dalam konteks organisasi pemerintah, Mardiasmo (2002) menyatakan bahwa akuntabilitas publik merupakan pemberian informasi dan pengungkapan atas aktifitas dan kinerja finansial pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Terwujudnya akuntabilitas publik merupakan tujuan utama dari reformasi sektor publik. Akuntansi merupakan bentuk akuntabilitas publik, transparansi dan prediktabilitas kinerja organisasi. Oleh karena itu, akuntansi pada organisasi sektor publik merupakan sarana yang dapat berperan dan membantu organisasi sektor publik untuk mewujudkan akuntabilitas publik.

### **2.3 Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)**

Informasi dalam laporan keuangan seharusnya merupakan hasil dari sebuah proses akuntansi. Untuk keperluan tersebut dibutuhkan standar akuntansi yang dimaksudkan menjadi acuan dan pedoman bagi para akuntan yang berada dalam organisasi sektor publik. Standar akuntansi adalah acuan dalam penyajian laporan keuangan yang ditujukan

kepada pihak-pihak di luar organisasi yang mempunyai otoritas tertinggi dalam kerangka akuntansi berterima umum (Nordiawan & Hertianti, 2010). Para pengguna laporan keuangan akan dapat memahami informasi yang disajikan jika disajikan dengan kriteria atau persepsi yang dipahami secara sama dengan penyusun laporan keuangan.

Standar akuntansi merupakan pedoman atau prinsip-prinsip yang mengatur perlakuan akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan untuk tujuan pelaporan kepada para pengguna laporan keuangan (Mardiasmo, 2002). Standar akuntansi sangat diperlukan untuk menjamin konsistensi dalam 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 dalam pengauditan. Pasal 32 ayat (2) Undang-undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara menyatakan standar akuntansi pemerintahan disusun oleh suatu komite standar yang independen dan ditetapkan dengan peraturan pemerintah setelah terlebih dahulu mendapat pertimbangan dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Standar Akuntansi Pemerintahan yang selanjutnya disingkat SAP adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan daerah diwujudkan dalam bentuk laporan keuangan yang disajikan harus sesuai

dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Setelah pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang berbasis akrual, maka seluruh instansi pemerintah baik di pusat maupun daerah diwajibkan untuk dapat mulai menerapkan SAP berbasis akrual, dan untuk pemerintah daerah diwajibkan paling lambat tahun 2015 sudah menerapkan standar akuntansi pemerintah yang berbasis akrual.

Ada pandangan skeptis atas penerapan standar akuntansi berbasis akrual sebagaimana diamanatkan PP Nomor 71 Tahun 2010 yang paling lambat harus diterapkan pada tahun 2015 oleh Pemerintah Daerah. Timbul pertanyaan bagaimana kesiapan Pemerintah Daerah dalam menyikapi perubahan tersebut. Hal ini dapat dilihat dari masih sedikitnya Pemerintah Daerah yang mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian dari BPK RI. Kondisi tersebut mendorong pemerintah dalam hal ini Pemerintah Daerah untuk melakukan berbagai persiapan. Salah satunya yaitu melakukan penguatan kepada Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP).

#### **2.4 Reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Undang-undang tentang keuangan negara mengamanatkan keuangan negara dikelola secara tertib, taat aturan, efisien, ekonomis, efektif, transparan dan bertanggungjawab dengan memperhatikan asas keadilan dan kepatutan. Untuk itu perlu pengawasan dan audit dari pihak internal dan eksternal. Pengawasan dan audit keuangan dilakukan oleh

auditor internal dan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara dapat dilakukan oleh auditor eksternal (BPK RI), (Kuntadi, 2009).

Audit internal menurut *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors* adalah :

*“ Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.”*

Audit internal adalah aktifitas mandiri/independen yang memberikan jaminan keyakinan serta konsultasi yang didesain untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan kegiatan operasional organisasi. Audit internal membantu organisasi dalam upayanya mencapai tujuan dengan memberikan suatu pendekatan disiplin yang sistematis untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektifitas resiko manajemen, pengendalian dan proses tata kelola. Auditor internal wajib memberikan informasi yang berharga bagi manajemen untuk pengambilan keputusan yang berkaitan dengan operasi entitas (Haryadi, 2010).

Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) adalah Instansi Pemerintah yang mempunyai tugas pokok dan fungsi melakukan pengawasan intern di lingkungan pemerintah pusat dan/atau pemerintah daerah. APIP terdiri atas Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang bertanggung jawab kepada Presiden, Inspektorat Jenderal (Itjen)/Inspektorat Utama (Irtama)/Inspektorat yang bertanggung jawab kepada Menteri/Kepala Lembaga Pemerintah Non Departemen (LPND),

Inspektorat Pemerintah Provinsi yang bertanggung jawab kepada Gubernur, dan Inspektorat Pemerintah Kabupaten/Kota yang bertanggung jawab kepada Bupati/Walikota. Tugas dan Fungsi APIP menurut PP 60 Tahun 2008 yaitu melakukan pengawasan intern melalui Audit, terdiri atas Audit Kinerja dan Audit dengan Tujuan Tertentu, Reviu, Evaluasi, Pemantauan, dan Kegiatan Pengawasan Lainnya.

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008 tentang Pedoman Pelaksanaan Reviu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah merupakan kelanjutan pelaksanaan dari amanat Pasal 33 ayat (3) Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah. Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 mewajibkan laporan keuangan direviu oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP).

Terdapat beberapa pengertian reviu yaitu berdasarkan:

1. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP): reviu adalah pelaksanaan prosedur permintaan keterangan dan analisis yang menghasilkan dasar memadai bagi akuntan untuk memberikan keyakinan terbatas, bahwa tidak terdapat modifikasi material yang harus dilakukan atas laporan keuangan agar laporan tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
2. Peraturan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor: PER44/PB/2006: reviu adalah prosedur penelusuran angka-angka dalam laporan keuangan, permintaan keterangan, dan analitik yang harus menjadi dasar memadai bagi Aparat Pengawasan Intern untuk memberi

keyakinan terbatas bahwa tidak ada modifikasi material yang harus dilakukan atas laporan keuangan agar laporan keuangan tersebut sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan

3. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008 tentang Pedoman Pelaksanaan Reviu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah: reviu adalah prosedur penelusuran angka-angka dalam laporan keuangan, permintaan keterangan, dan analitik yang harus menjadi dasar memadai bagi Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) untuk memberi keyakinan terbatas bahwa tidak ada modifikasi material yang harus dilakukan atas laporan keuangan agar laporan keuangan tersebut disajikan berdasarkan Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang memadai dan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).
4. *Framework for Performing and Reporting on Compilation and Review Engagements, AR Section 60, SSARS No 19, AICPA “ A review is a service, the objective of which is to obtain limited assurance that there are no material modifications that should be made to the financial statements in order for the statements to be in conformity with the applicable financial reporting framework” .*

Reviu laporan keuangan sangat berbeda dengan audit laporan keuangan dimana dalam audit seorang auditor harus memperoleh keyakinan yang tinggi bahwa laporan keuangan adalah bebas dari salah saji yang material. Reviu hanya memberikan keyakinan terbatas, bahwa tidak terdapat modifikasi material yang harus dilakukan atas laporan keuangan agar laporan tersebut sesuai dengan standar akuntansi. Reviu tidak membutuhkan pemahaman mendalam tentang pengendalian internal entitas, menilai risiko kecurangan, pengujian catatan dan bukti akuntansi

sampai kepada dokumen sumber, atau prosedur lain yang biasanya dilakukan dalam audit (AR Section 60, SSARS No 19, AICPA).

Hasil reviu berupa Laporan Hasil Reviu (LHR) yang ditandatangani oleh Inspektur. LHR disajikan dalam bentuk Surat yang memuat Pernyataan Telah Direviu. Pernyataan telah direviu dapat berupa pernyataan dengan paragraf penjelas atau tanpa paragraf penjelas. Pernyataan tanpa paragraf penjelas dibuat apabila tidak ada modifikasi material yang harus dilakukan atas laporan keuangan agar laporan tersebut sesuai dengan SAP. Sementara pernyataan dengan paragraf penjelas dibuat dalam hal entitas pelaporan tidak melakukan koreksi seperti yang direkomendasikan oleh inspektorat dan/atau terjadi pembatasan dalam pelaksanaan reviu atau prosedur reviu tidak dapat dilaksanakan.

Reviu atas laporan keuangan dilakukan dalam rangka penyusunan Pernyataan Tanggung Jawab (PTJ) oleh kepala daerah (*statement of responsibility*) atas laporan keuangan sebelum laporan keuangan tersebut disampaikan kepada BPK. Pernyataan tanggung jawab tersebut menyatakan bahwa laporan keuangan telah disusun berdasarkan sistem pengendalian intern yang memadai dan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan (SAP).

Proses reviu memiliki dimensi, perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan reviu (Manaf, Arfan & Darwanis, 2014). Sementara Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008 membagi proses reviu dalam tahapan perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan reviu. Perencanaan reviu

memiliki indikator pemahaman entitas, penilaian SPI dan penyusunan program kerja. Pelaksanaan reviu memiliki indikator persiapan, permintaan keterangan dan prosedur analisis. Sementara pelaporan reviu memiliki indikator penyusunan laporan reviu dan penyampaian laporan reviu.

## **2.5 Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)**

Satuan kerja perangkat daerah sebagai entitas akuntansi harus dapat menyusun laporan keuangan yang menjadi kewajibannya karena laporan keuangan tersebut dimaksudkan untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan tersebut disusun dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Melalui penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan akan dapat disusun laporan keuangan yang *useful* (Adhi & Suhardjo, 2013).

Untuk dapat menerapkan SAP dalam penyusunan laporan keuangan yang berkualitas dan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan, maka diperlukan pemahaman yang baik dari pejabat penatausahaan keuangan satuan kerja. Muhaimin dan Yunitarini (2009) menyatakan bahwa pemahaman aparat atas SAP berpengaruh terhadap penerapan SAP dan implementasi sistem akuntansi pemerintahan di pemerintah kabupaten/kota eks Karesidenan Pekalongan.

Paham menurut Kamus Umum Bahasa Indonesia mempunyai pengertian pandai dan mengerti benar, sedangkan pemahaman adalah

proses, cara perbuatan memahami atau memahamkan. Seseorang dikatakan paham terhadap akuntansi adalah mengerti dan pandai bagaimana proses akuntansi itu dilakukan sampai menjadi suatu laporan keuangan dengan berpedoman pada prinsip dan standar penyusunan laporan keuangan yang diterapkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 (Yuliani, Nadirsyah, & Bakar, 2010). Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) harus dipahami oleh aparatur pemerintah daerah karena tingkat pemahaman SAP oleh aparatur pemerintah daerah akan berkontribusi menghasilkan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang berkualitas dan relevan untuk pengambilan keputusan (Setyaningsih, 2013).

Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) memiliki dimensi pemahaman umum SAP, pemahaman struktur SAP, dan pelaksanaan SAP (Setyaningsih, 2013). Pemahaman umum SAP memiliki indikator tujuan SAP, dan komponen laporan keuangan berdasarkan SAP 2010. Pemahaman struktur SAP memiliki indikator pengakuan unsur laporan keuangan, pencatatan dan penyajian laporan keuangan. Pelaksanaan SAP memiliki indikator kemandirian pelaporan laporan keuangan.

## **2.6 Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Tujuan laporan keuangan berdasarkan PSAK Nomor 1 adalah untuk memberikan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas entitas yang bermanfaat bagi sebagian besar

kalangan pengguna laporan dalam pembuatan keputusan ekonomi. Laporan keuangan juga menunjukkan hasil pertanggungjawaban manajemen atas penggunaan sumber daya yang dipercayakan kepada mereka.

IASB (2008) dalam *An Improved of Conceptual Framework For Financial Reporting* mendefinisikan tujuan umum pelaporan keuangan adalah:

*The objective of general purpose financial reporting is to provide financial information about the reporting entity that is useful to present and potential equity investors, lenders and other creditors in making decisions in their capacity as capital providers. Information that is decision-useful to capital providers may also be useful to other users of financial reporting who are not capital providers.*

Kualitas informasi yang terdapat di dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) harus bermanfaat dan sesuai dengan kebutuhan para pemakai baik untuk keperluan perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan. Steccolini (2002) membagi pengguna laporan keuangan yang potensial sebagai pengguna internal dan pengguna eksternal sebagai berikut:

*External users; 1) citizens (and their representative organisations) as consumers of public services, taxpayers and ratepayers; 2) Firm using public services; 3) Upper levels of government; 4) Oversight agencies; 5) auditors; 6) Other Local Governments; 7) Banks and lenders; 8) Foreign investors, analyst, rating agencies; 9) Researchers.*

*Internal users: 10) Councillors and executive members; 11) Public Managers; 12) Government employees; 13) Public sector trade unions.*

Karakteristik kualitatif laporan keuangan merupakan ciri khas yang membuat informasi dalam laporan keuangan yang berguna bagi para

pemakai dalam pengambilan keputusan bernilai ekonomis. Beest, Braam dan Boelens (2009) membuat tool yang secara komprehensif menilai kualitas laporan keuangan sebagaimana yang didefinisikan juga oleh *International Accounting Standard Board* (IASB). IASB (2008) membagi karakteristik ini sebagai *fundamental characteristics* dan *enhancing characteristics*, tergantung pada bagaimana mereka mempengaruhi kegunaan dari informasi.

*Fundamental characteristics* adalah *relevance* (relevan) dan *faithful representation* (penyajian secara jujur). Sedangkan *enhancing characteristics* adalah *comparability* (dapat dibandingkan), *verifiability* (dapat diverifikasi), *timeliness* (tepat waktu) dan *understandability* (dapat dimengerti).

FASB (1980) mengeluarkan *Statement of Financial Accounting Concept No. 2*, “ *Qualitative Characteristics of Accounting Information* “ yang diusulkan FASB, mengusulkan kriteria kualitatif laporan keuangan yaitu, *Relevance* (relevansi), dan *Reliability* (keandalan) sebagai karakteristik utama. Kemudian *Comparability* (komparabilitas) dan *Neutrality* (netralitas) sebagai kualitas sekunder dan karakteristik yang terakhir adalah *Materiality* (materialitas). Shahwan (2008) menyatakan bahwa terdapat 7 karakteristik kualitatif yang diharapkan ada dalam *corporate report* yaitu, *relevant*, *understandable*, *reliable*, *complete*, *objective*, *timely* dan *comparable*.

Informasi akuntansi yang terdapat di dalam laporan keuangan pemerintah daerah harus memenuhi beberapa karakteristik kualitatif yang

sebagaimana disyaratkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Keempat karakteristik berikut ini merupakan prasyarat normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki yaitu:

a. Relevan

Laporan keuangan bisa dikatakan relevan apabila informasi yang termuat didalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini, dan memprediksi masa depan, serta menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu. Dengan demikian, informasi laporan keuangan yang relevan dapat dihubungkan dengan maksud penggunaannya. Informasi yang relevan memiliki manfaat umpan balik, memiliki manfaat prediktif, tepat waktu dan lengkap

b. Andal

Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi. Informasi mungkin relevan, tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan. Informasi yang andal memenuhi karakteristik penyajian jujur, dapat diverifikasi (*verifiability*) dan netralitas.

c. Dapat dibandingkan

Informasi yang termuat dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode

sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya.

d. Dapat dipahami

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna.

## **2.7 Penelitian Terdahulu**

Yuliani et al. (2010) melakukan penelitian tentang pengaruh pemahaman akuntansi, pemanfaatan sistem informasi akuntansi keuangan daerah dan peran internal audit terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (studi pada Pemerintah Kota Banda Aceh), hasilnya menunjukkan bahwa semua variabel independen berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. Diani (2014) meneliti pengaruh pemahaman akuntansi, pemanfaatan sistem informasi akuntansi keuangan daerah dan peran internal audit terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pemahaman akuntansi berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, pemanfaatan sistem informasi akuntansi keuangan daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dan peran internal audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Setyaningsih (2013) melakukan studi eksplorasi tingkat pemahaman aparatur pemerintah daerah dan anggota DPRD terhadap

standar akuntansi berbasis akrual di Pemerintah Kota Surakarta. Hasil menunjukkan bahwa tingkat pemahaman aparatur pemerintah dan anggota DPRD di Kota Surakarta masih rendah.

Haryadi (2010) meneliti pengaruh reviu inspektorat dan nilai temuan pemeriksaan terhadap opini audit BPK. Penelitian dilakukan di Pemerintah Provinsi Sumatera Barat dan 19 Pemerintah Kabupaten/Kota se Sumatera Barat selama Tahun Anggaran (TA) 2006, 2007 dan 2008. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa reviu inspektorat tidak berpengaruh terhadap opini audit BPK. Sementara nilai temuan pemeriksaan BPK berpengaruh signifikan terhadap opini audit BPK. Keterbatasan penelitian Haryadi (2010) ini adalah keterbatasan data, dimana penelitian ini hanya menilai ada tidaknya reviu inspektorat belum kepada kualitas reviu itu sendiri. Dengan melihat kualitas reviu inspektorat diharapkan akan menjadikan hasil penelitian ini menjadi lebih baik (Haryadi, 2010).

Dona (2013) melakukan evaluasi pelaksanaan reviu atas laporan keuangan pemerintah daerah pada Inspektorat Kota Payakumbuh. Evaluasi memberikan gambaran tingkat capaian kesesuaian pelaksanaan reviu oleh Inspektorat Kota Payakumbuh sejak tahun 2011 sampai dengan 2013. Hasil evaluasi menunjukkan bahwa pelaksanaan reviu laporan keuangan daerah oleh Inspektorat Kota Payakumbuh belum mencapai derajat kesesuaian sebesar 100%. Tingkat kesesuaian tertinggi yaitu tahun 2012 dengan prosentase 58% dan terendah tahun 2011 sebesar 41%. Hasil ini menunjukkan bahwa Inspektorat Kota Payakumbuh belum sepenuhnya

melaksanakan reviu sesuai Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008.

Prasetyo dan Pangemanan (2012) menganalisis dampak reviu inspektorat terhadap kualitas akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah Kabupaten Minahasa Tenggara TA 2010 dan 2011. Hasil analisisnya menunjukkan bahwa pelaksanaan reviu belum memberikan dampak signifikan terhadap peningkatan akuntabilitas LKPD. Hal ini disebabkan karena seluruh mekanisme reviu atas LKPD Kabupaten Minahasa Tenggara TA belum sesuai dengan pedoman pelaksanaan reviu yang tertuang dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri nomor 4 Tahun 2008. Proses perencanaan reviu belum memadai, pelaksanaan reviu tidak sesuai jadwal dan pelaksanaan reviu belum didukung oleh sumber daya manusia yang masih rendah. Terlambatnya pelaksanaan reviu (Bulan Juli) dan sempitnya waktu maka saran yang ada dalam laporan hasil reviu tidak dilaksanakan oleh Pemerintah Daerah khususnya oleh DPPKAD Kabupaten Minahasa Tenggara.

Windarsih (2015) meneliti hubungan kualitas reviu laporan keuangan dengan temuan pemeriksaan BPK pada pemerintah kota/kabupaten se DIY. Peneliti mengevaluasi kualitas reviu yang dilakukan inspektorat dan menguji hubungan kualitas reviu dengan temuan BPK. Hasil penelitian menunjukkan bahwa reviu laporan keuangan yang dilakukan inspektorat mempunyai kesesuaian yang cukup tinggi dengan kriteria reviu yang berkualitas, dan disimpulkan terdapat hubungan signifikan antara kualitas reviu terhadap jumlah temuan

pemeriksaan BPK. Semakin bagus kualitas revidi yang dilakukan maka jumlah temuan BPK akan semakin sedikit.

Damanik (2010) meneliti pengaruh pengetahuan tentang audit internal, intuisi, pemahaman SAP, pengetahuan tentang pengelolaan keuangan daerah, terhadap peran inspektorat dalam revidi LKPD. Berdasarkan analisis data dapat ditarik kesimpulan yaitu secara simultan, pengetahuan tentang proses audit internal, intuisi, pemahaman terhadap SAP dan pengetahuan tentang pengelolaan keuangan daerah berpengaruh terhadap peran inspektorat dalam revidi laporan keuangan daerah. Secara parsial, pengetahuan tentang proses audit internal dan intuisi tidak berpengaruh terhadap peran inspektorat dalam revidi laporan keuangan daerah sementara secara parsial, pemahaman terhadap SAP dan pengetahuan tentang pengelolaan keuangan daerah berpengaruh terhadap peran inspektorat dalam revidi laporan keuangan daerah.

Manaf et al. (2014) meneliti tentang pengaruh pemahaman tentang SAP dan SPI terhadap proses revidi laporan keuangan pemerintah daerah oleh inspektorat dan implikasinya terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah pada inspektorat kabupaten/kota di Provinsi Aceh. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pemahaman tentang standar akuntansi pemerintahan dan pemahaman sistem pengendalian intern baik secara simultan dan parsial berpengaruh terhadap proses revidi laporan keuangan pemerintah daerah. Pemahaman tentang standar akuntansi pemerintahan, pemahaman sistem pengendalian intern dan proses revidi laporan keuangan pemerintah daerah secara simultan berpengaruh

terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Proses reuiu laporan keuangan pemerintah daerah mampu mempengaruhi kualitas LKPD.

Handayani (2015) meneliti pengaruh peran auditor internal dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil penelitian menunjukkan peran auditor internal insepktorat dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan pemeritah daerah melalui dua fungsi yaitu pemeriksaan (audit, reuiu laporan keuangan, evaluasi, pemantauan dan kegiatan pengawasan lainnya ) dan pendampingan (tergabung dalam tim kolektif konsultan, tim *quality assurance* dan Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD). Pelaksanaan reuiu laporan keuangan oleh inspektorat secara keseluruhan disimpulkan telah berjalan dengan sangat efektif dan kualitas laporan keuangan yang direuiu oleh inspektorat telah memenuhi syarat kualitatif atas laporan keuangan.

**Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu**

No	Nama Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
1	Safrida Yuliani, Nadirsyah dan Usman Bakar (2010)	Pengaruh Pemahaman Akuntansi, Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah dan Peran Internal Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (studi pada Pemerintah Kota Banda	Semua variabel independen Pemahaman Akuntansi, Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah dan Peran Internal Audit berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan.

		Aceh)	
2	Dian Irma Diani (2014)	Pengaruh Pemahaman Akuntansi , Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah dan Peran Internal Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	Pemahaman akuntansi berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Pemanfaatan sistem informasi akuntansi keuangan daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dan peran internal audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah
3	Titik Setyaningsih (2013)	Studi Eksplorasi Tingkat Pemahaman Aparatur Pemerintah Daerah dan Anggota DPRD terhadap Standar Akuntansi Berbasis Akrual di Pemerintah Kota Surakarta.	Tingkat pemahaman aparatur pemerintah dan anggota DPRD di Kota Surakarta masih rendah
4	Anda Dwi Haryadi (2010)	Pengaruh Reviu Inspektorat dan Nilai Temuan Pemeriksaan terhadap Opini Audit BPK	Reviu inspektorat tidak berpengaruh signifikan terhadap opini audit BPK
5	Agus Prasetyo dan Silfrid S Pangemanan (2013)	Analisis dampak reviu inspektorat terhadap kualitas akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah Kab Minahasa Tenggara TA 2010	Mekanisme reviu atas LKPD Kab Minahasa Tenggara belum sesuai pedoman pelaksanaan reviu (Permendagri No 4 Tahun 2008) Dampak Reviu Inspektorat dalam

		dan 2011	meningkatkan akuntabilitas belum dapat terealisasi
6	Doni Damanik (2010)	Pengaruh pengetahuan tentang Audit internal, Intuisi, Pemahaman SAP, Pengetahuan tentang pengelolaan keuangan daerah, terhadap peran inspektorat dalam reviu LKPD	Secara simultan, pengetahuan tentang proses audit internal, intuisi, pemahaman terhadap SAP dan pengetahuan tentang pengelolaan keuangan daerah berpengaruh terhadap peran Inspektorat dalam reviu laporan keuangan daerah. Secara parsial, pengetahuan tentang proses audit internal dan intuisi tidak berpengaruh terhadap peran Inspektorat dalam reviu laporan keuangan daerah, sementara pemahaman terhadap SAP dan pengetahuan tentang pengelolaan keuangan daerah berpengaruh terhadap peran Inspektorat dalam reviu laporan keuangan daerah
7	Iqlima A Manaf (2015)	Pengaruh Pemahaman tentang SAP dan SPI terhadap Proses Reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dan Implikasinya terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada Inspektorat Kabupaten/Kota di Provinsi Aceh.	Pemahaman tentang standar akuntansi pemerintahan dan pemahaman sistem pengendalian intern baik secara simultan dan parsial berpengaruh terhadap proses reviu laporan keuangan pemerintah daerah. Pemahaman tentang standar akuntansi pemerintahan, pemahaman sistem pengendalian intern dan proses reviu laporan keuangan pemerintah daerah

			secara simultan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Proses reuiu laporan keuangan pemerintah daerah mampu mempengaruhi kualitas LKPD
8	Setria Dona (2013)	Evaluasi Pelaksanaan Reuiu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (studi pada Inspektorat Kota Payakumbuh)	pelaksanaan reuiu laporan keuangan daerah oleh Inspektorat Kota Payakumbuh belum mencapai derajat kesesuaian sebesar 100%. Inspektorat Kota Payakumbuh belum sepenuhnya melaksanakan reuiu sesuai Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008
9	Dwi Windarsih (2015)	Hubungan Kualitas Reuiu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Temuan Pemeriksaan BPK Pada Pemerintah Kabupaten/Kota se – DIY	Terdapat hubungan signifikan antara kualitas reuiu terhadap jumlah temuan pemeriksaan BPK. Semakin bagus kualitas reuiu yang dilakukan maka jumlah temuan BPK akan semakin sedikit
10	Maria Damayanti Handayani (2015)	Pengaruh Peran Auditor Internal Dalam Meningkatkan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	Peran auditor internal Insepektorat dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan pemeritah daerah melalui dua fungsi yaitu pemeriksaan dan pendampingan. Pelaksanaan reuiu laporan keuangan oleh inspektorat secara keseluruhan disimpulkan telah berjalan dengan sangat efektif dan kualitas laporan keuangan yang di-

			revisi oleh inspektorat telah memenuhi syarat kualitatif atas laporan keuangan
--	--	--	--

## 2.8 Pengembangan Hipotesis

### 2.8.1. Pengaruh Proses Revisi terhadap Kualitas LKPD

Kepala Daerah dalam menyampaikan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah untuk dapat diaudit oleh BPK harus disertai dengan pernyataan tanggung jawab yang menyatakan bahwa laporan keuangan telah disusun berdasarkan Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang memadai dan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Pernyataan tanggung jawab ini dibuat berdasarkan hasil revisi laporan keuangan yang dilakukan inspektorat yang menghasilkan Pernyataan Telah Direvisi (PTD). Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008 menyatakan bahwa revisi atas LKPD dilakukan untuk memberikan keyakinan atas kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Revisi memberikan jaminan terbatas bahwa laporan keuangan telah disusun berdasarkan SPI yang memadai dan sesuai dengan SAP. Jika proses revisi atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah benar benar dilaksanakan oleh inspektorat sesuai dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008 maka diharapkan kualitas laporan keuangan akan meningkat dan tercipta pengelolaan keuangan daerah yang baik (Arnes, 2008).

Adanya kegiatan revidi terhadap laporan keuangan pemerintah daerah yang dilakukan oleh APIP jika dilaksanakan dengan baik dan memadai akan meningkatkan kualitas laporan keuangan itu sendiri, kemungkinan salah saji dalam laporan keuangan bisa dikurangi dengan adanya kegiatan revidi (Humiang et.al , 2015). Proses revidi atas laporan keuangan pemerintah daerah pada hakekatnya untuk meningkatkan kualitas penyajian informasi keuangan yang disusun oleh SKPD dan pemerintah daerah (STAN, 2007). Manaf et al. (2014) dalam penelitiannya menyatakan bahwa proses revidi laporan keuangan pemerintah daerah berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Artinya tinggi rendahnya kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dipengaruhi oleh proses revidi LKPD oleh inspektorat. Kualitas revidi yang baik bahkan berpengaruh terhadap jumlah temuan BPK. Semakin bagus kualitas revidi yang dilakukan inspektorat maka jumlah temuan BPK akan semakin sedikit (Widarsih, 2015).

Berdasarkan uraian dan temuan empiris tersebut maka hipotesis yang ingin dibuktikan dalam penelitian ini adalah:

H1 : Proses revidi atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

### **2.8.2. Pemahaman SAP memoderasi pengaruh proses rewiu terhadap kualitas LKPD**

Efektifitas fungsi audit internal memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas laporan keuangan (Rahmatika, 2014). Auditor pada APIP termasuk dalam rumpun jabatan akuntansi dan anggaran. Auditor harus mempunyai pengetahuan, keterampilan dan kompetensi lainnya yang diperlukan untuk melaksanakan tanggungjawabnya. Kompetensi teknis yang harus dimiliki oleh setiap auditor pada umumnya adalah auditing, akuntansi, administrasi pemerintahan dan komunikasi (BPKP, 2008).

Yuliani et al. (2010) dalam penelitiannya menyatakan bahwa pemahaman akuntansi mempengaruhi kualitas laporan keuangan. Semakin tinggi pemahaman akuntansi dari aparatur pemerintahan maka kualitas laporan keuangan akan meningkat. Hasil ini sejalan dengan penelitian Diani (2014) yang menyatakan bahwa pemahaman akuntansi berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

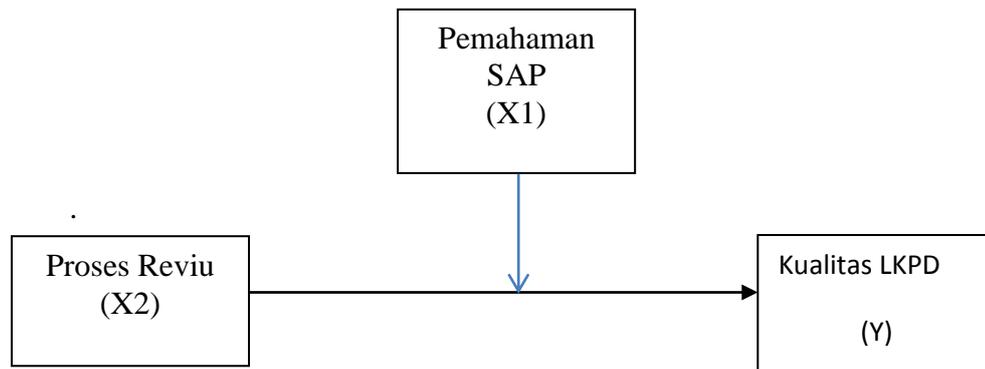
Damanik (2010) juga menyatakan adanya pengaruh pemahaman terhadap standar akuntansi pemerintahan terhadap peran inspektorat dalam rewiu laporan keuangan pemerintah daerah. Manaf et al. (2014) menyatakan bahwa pemahaman tentang standar akuntansi pemerintahan berpengaruh terhadap proses rewiu laporan keuangan pemerintah daerah, dan proses rewiu laporan keuangan

pemerintah daerah oleh inspektorat berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Adanya proses reviu terhadap laporan keuangan pemerintah daerah yang dilakukan oleh APIP yang berkompeten dengan memiliki pemahaman akuntansi pemerintahan yang baik diharapkan dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Berdasarkan uraian dan temuan empiris tersebut maka hipotesis yang ingin dibuktikan dalam penelitian ini adalah :

H2 : Pemahaman standar akuntansi pemerintahan oleh APIP akan memoderasi pengaruh proses reviu terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

### 2.6.1 Model Penelitian



**Gambar 2.1 Model Penelitian**

Gambar 2.1. menggambarkan model penelitian yaitu pengaruh variabel Pemahaman SAP (X1) dan Proses Reviu (X2) terhadap Kualitas LKPD (Y)

## **BAB III**

### **METODE PENELITIAN**

#### **3.1 Desain Penelitian**

Penelitian ini adalah penelitian kuantitatif, yaitu penelitian yang digunakan untuk meneliti pada populasi atau sampel tertentu, pengumpulan data menggunakan instrumen penelitian, analisis data bersifat kuantitatif/statistik dengan tujuan untuk menguji hipotesis yang telah ditetapkan (Sugiyono 2014). Metode penelitian yang digunakan menggunakan metode survey yang dilakukan dengan menggunakan instrumen kuesioner yang terlebih dahulu diuji validitas dan reabilitasnya, pengumpulan data juga dilakukan dengan observasi.

#### **3.2 Populasi dan Sampel Penelitian**

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas objek/subjek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2014). Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Inspektorat se-Provinsi Lampung.

Teknik sampling merupakan metode atau cara menentukan sampel dan besar sampel. Ada dua teknik pengambilan sampel yaitu *probability*

*sampling* dan *nonprobability sampling*. Penelitian ini menggunakan teknik *nonprobability sampling* yaitu teknik sampling yang tidak memberikan peluang atau kesempatan yang sama bagi setiap unsur anggota populasi. Sample diambil melalui metode *purposive sampling* dimana responden sengaja dipilih berdasarkan kriteria yang ditetapkan peneliti (Sekaran, 2003). Kriteria yang digunakan dalam penelitian ini adalah APIP yang menjadi anggota tim reviu LKPD.

Responden dalam penelitian ini adalah seluruh pejabat fungsional dan pejabat lainnya yang menjadi anggota tim reviu LKPD pada masing masing inspektorat se-Provinsi Lampung. Responden ini dipilih dalam penelitian ini karena menurut peneliti dapat mewakili masalah yang dirumuskan dalam penelitian.

### **3.3 Data Penelitian**

Penelitian ini adalah penelitian kuantitatif dengan menggunakan data primer yaitu data penelitian yang diperoleh secara langsung dari sumbernya berupa persepsi (opini, sikap, pengalaman) APIP yang menjadi anggota tim reviu LKPD. Penelitian ini juga menggunakan data sekunder dari studi literatur dan Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

### **3.4 Metode Pengumpulan Data**

Untuk mendapatkan data dari responden digunakan instrumen penelitian berupa:

**a) Kuesioner**

Kuesioner yang akan diantar sendiri oleh penulis, instrumen dalam kuesioner berisi berbagai pertanyaan/pernyataan yang berkaitan dengan variabel-variabel yang akan diteliti. Kuesioner terbagi menjadi dua bagian yaitu bagian pertama yang berisi data pribadi responden dan bagian kedua berisi pertanyaan dari masing masing operasional variabel. Kuesioner penelitian ini diadopsi dari penelitian Setyaningsih (2013), dan penelitian Manaf et al. (2014)

**b) Observasi**

Observasi yang dilakukan berupa pengamatan langsung dan pengambilan data dari anggota tim reuiu LKPD.

### **3.5 Skoring dan Skala Pengukuran**

Instrumen penelitian digunakan untuk mengukur nilai variabel yang diteliti. Karena instrumen penelitian akan digunakan untuk melakukan pengukuran dengan tujuan menghasilkan data kuantitatif yang akurat, maka setiap instrumen harus mempunyai skala, dengan skala pengukuran ini, maka nilai variabel yang diukur dengan instrumen tertentu dapat dinyatakan dalam bentuk angka (Sugiyono, 2014).

Penelitian ini menggunakan skala Likert yang digunakan untuk mengukur sikap, pendapat dan persepsi seseorang atau sekelompok orang tentang fenomena sosial. Untuk keperluan analisis kuantitatif, maka jawaban instrumen dapat diberi skor (Sugiyono, 2014). Skala Likert dan skoring yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

- a) Sangat Tidak Setuju diberi skor 1
- b) Tidak Setuju diberi skor 2
- c) Netral diberi skor 3
- d) Setuju diberi skor 4
- e) Sangat Setuju diberi skor 5

### **3.6 Definisi Operasional Variabel**

Variabel penelitian adalah suatu atribut atau sifat atau nilai dari orang, objek atau kegiatan yang mempunyai variasi tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulan (Sugiyono, 2014).

Berdasarkan dari perumusan masalah yang telah diuraikan terdahulu maka variabel yang akan diteliti adalah sebagai berikut:

- 1) Variabel dependen (Y) adalah Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)

Kualitas LKPD yang baik dapat memberikan informasi yang bermanfaat bagi pengguna laporan keuangan dalam pengambilan keputusan ekonomis. Karakteristik kualitatif dalam penelitian ini memiliki dimensi yaitu relevan, andal, dapat dipahami dan dapat dibandingkan. Informasi yang relevan memiliki indikator yaitu memiliki manfaat umpan balik, manfaat prediktif, tepat waktu dan lengkap. Informasi yang andal memiliki indikator yaitu penyajian yang jujur, dapat diuji dan informasi bersifat netral. Informasi yang dapat dibandingkan memiliki indikator konsistensi penerapan

kebijakan akuntansi, perbandingan internal antar waktu dan perbandingan external antar entitas. Informasi yang dapat dipahami memiliki indikator bentuk dan istilahnya dapat dipahami pengguna.

- 2) Variabel independen X1 adalah Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan dalam penelitian ini memiliki dimensi pemahaman umum SAP, pemahaman struktur SAP, dan mandiri. Pemahaman umum SAP memiliki indikator tujuan SAP, dan komponen laporan keuangan berdasarkan SAP 2010. Pemahaman struktur SAP memiliki indikator pengakuan unsur laporan keuangan, pencatatan dan penyajian laporan keuangan. Mandiri memiliki indikator kemandirian penyusunan laporan laporan keuangan.

- 3) Variabel independen X2 adalah Proses Reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

Proses reviu terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang dilakukan oleh APIP jika dilaksanakan dengan baik dan memadai diharapkan dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan, kesalahan penyajian laporan keuangan dapat berkurang dengan adanya kegiatan reviu. Proses reviu dalam penelitian memiliki dimensi, perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan reviu. Perencanaan reviu memiliki indikator pemahaman entitas, penilaian SPI dan penyusunan program kerja. Pelaksanaan reviu memiliki indikator persiapan, permintaan keterangan dan prosedur analisis. Sementara pelaporan reviu memiliki indikator penyusunan laporan reviu dan penyampaian laporan reviu.

**Tabel 3.1 Operasional Variabel**

<b>Variabel</b>	<b>Dimensi</b>	<b>Indikator</b>	<b>Kuesioner No</b>	
Kualitas LKPD  (Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010; Beest, Braam dan Boelens (2009))	Relevan	1. manfaat umpan balik, 2. manfaat prediktif, 3. tepat waktu dan 4. lengkap	1 (K1) 2 (K2) 3 (K3) 4 (K4)	
	Andal	5. Penyajiannya jujur 6. Dapat diverifikasi/diuji 7. Informasi bersifat netral	5 (K5) 7 (K7) 6 (K6)	
	Dapat dipahami	8. Bentuk dan istilah dapat dipahami	8 (K8)	
	Dapat dibandingkan	9. Konsistensi penerapan kebijakan akuntansi	9 (K9)	
		10. Perbandingan internal antar waktu	10 (K10)	
		11. Perbandingan eksternal antar entitas	11 (K11)	
	Pemahaman SAP  Setyaningsih (2013)	Pemahaman umum SAP 2010	1. Tujuan SAP 2010 2. Komponen LKPD	1 (P1), 3 (P1) 2 (P2)
		Pemahaman struktur SAP 2010	3. Pengakuan unsur laporan keuangan	6 (P3), 7 (P3)
			4. Pencatatan dan penyajian laporan keuangan	4 (P4), 5 (P4), 8 (P4)
		Mandiri	5. Kemadirian penyusunan laporan keuangan	9 (P5)
		Proses Reviu  Manaf et al. (2014)	Perencanaan	1. Pemahaman entitas
2. Penilaian SPI	4 (R2), 6 (R2)			
3. Penyusunan program kerja	1 (R3)			
Pelaksanaan	4. Persiapan		3 (R4)	
	5. Permintaan keterangan		5 (R5)	
	6. Prosedur analitis		7 (R6)	
Pelaporan	7. Penyusunan Laporan reviu		8 (R7)	
	8. Penyampaian laporan reviu		9 (R8)	

### 3.7 Metode Analisis

Analisis model menggunakan *Component Based Structural Equation Modeling* (SEM) atau *Partial Least Square* (PLS) dengan menggunakan *software* SmartPLS Versi 3.2.4. Analisa pada PLS dilakukan dalam 3 tahap yaitu:

Analisa *Outer Model* (Model Pengukuran)

Analisa *Inner Model* (Model Struktural)

Pengujian Hipotesa

#### 3.7.1 Evaluasi Model Pengukuran (*Outer Model*)

Model pengukuran atau *outer model* mendefinisikan bagaimana setiap indikator berhubungan dengan variabel latennya. Analisa *outer model* dilakukan untuk memastikan bahwa model pengukuran yang digunakan layak untuk dijadikan pengukuran (valid dan reliabel). Validitas model pengukuran dievaluasi dengan *Convergent Validity* dan *Discriminant Validity* untuk indikatornya. *Convergent Validity* dinilai berdasarkan besarnya nilai loading yang menunjukkan korelasi antara *item score* dengan *construct score* (Ghozali, 2014).

Ukuran nilai loading refleksif dikatakan tinggi jika berkorelasi lebih dari 0,70 dengan konstruk yang ingin diukur dan ini sangat direkomendasikan, namun demikian untuk penelitian tahap awal nilai loading 0,5 sampai 0,6 dianggap cukup (Ghozali, 2014). Dalam penelitian ini nilai loading  $> 0,60$  dianggap baik. *Discriminant Validity* dinilai dengan melihat nilai AVE (*Average Variance Extracted*). Jika nilai AVE

$> 0,50$  maka dikatakan model memiliki nilai *Discriminant Validity* yang baik (Ghozali, 2014).

Disamping uji validitas dilakukan juga uji reabilitas. Reabilitas diukur dengan dua kriteria yaitu *Composite Reliability* dan *Cronbach's Alpha*. Konstruksi dikatakan reliabel jika nilai keduanya  $> 0,70$  (Ghozali, 2014).

### **3.7.2 Evaluasi Model Struktural (*Inner Model*)**

Model struktural atau *inner model* menggambarkan hubungan antara variabel laten. Model struktural dievaluasi dengan menggunakan koefisien determinasi atau  $R^2$  untuk konstruk dependen dan *Predictive Relevance* dengan *Stone-Geisser-Q-Square* atau  $Q^2$ . Interpretasi  $R^2$  sama dengan interpretasi pada regresi yaitu untuk menilai pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Sementara  $Q^2$  mengukur seberapa baik nilai observasi dihasilkan oleh model dan juga estimasi parameternya. Nilai  $Q^2 > 0$  menunjukkan bahwa model memiliki *predictive relevance* (Ghozali, 2014).

### **3.7.3 Uji Hipotesis**

Pengujian hipotesis dilakukan untuk menguji pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Pengujian hipotesis dilakukan dengan melihat nilai probabilitas dan nilai t-statistiknya (Ghozali, 2014). Untuk nilai probabilitas, nilai p-value dengan  $\alpha = 5\%$  adalah kurang dari

0,05. Nilai t-tabel untuk  $\alpha = 5\%$  adalah 1,96. Penerimaan dan penolakan hipotesis  $H_0$  adalah: ( jika  $\rho < 0,05$  dan t-statistik  $> 1,96$  maka  $H_0$  : ditolak ).

## **BAB V**

### **SIMPULAN DAN SARAN**

#### **5.1. Simpulan**

Berdasarkan hasil penelitian sebagaimana telah diuraikan dalam bab sebelumnya dapat ditarik beberapa kesimpulan yaitu:

1. Proses reviu yang dilakukan oleh tim reviu Inspektorat Kabupaten/Kota se Provinsi Lampung secara signifikan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan masing masing daerah kabupaten/kota tersebut. Ini dapat dimaknai bahwa semakin baik proses reviu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dapat meningkatkan kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.
2. Pemahaman SAP yang dimiliki oleh APIP berpengaruh langsung terhadap kualitas LKPD namun pemahaman SAP tidak memoderasi pengaruh proses reviu terhadap kualitas LKPD.

#### **5.2 Keterbatasan**

Keterbatasan dalam penelitian ini yang mungkin berdampak terhadap hasil penelitian antara lain yaitu:

1. Responden yang menjadi objek penelitian ini hanya terbatas pada anggota tim reviu pada inspektorat kabupaten/kota di Provinsi Lampung saja.
2. Hanya terdapat dua variabel independen dalam penelitian ini yaitu Pemahaman SAP dan Proses Reviu yang berpengaruh terhadap variabel dependen yaitu Kualitas LKPD.
3. Koefisien determinasi ( $R^2$ ) dalam penelitian ini yang hanya sebesar 35% sedangkan 65% dijelaskan oleh variabel lain diluar penelitian ini. Ini menunjukkan kemungkinan masih banyak faktor lain di luar penelitian ini yang dapat mempengaruhi kualitas LKPD.
4. Penelitian ini menggunakan indikator variabel dari penelitian terdahulu, dari 29 indikator harus ada 6 indikator yang dihilangkan dalam analisis data. Diharapkan penelitian selanjutnya dapat menggunakan indikator lain yang lebih baik dari penelitian ini.
5. Penelitian ini baru melihat kesesuaian prosedur reviu yang dilakukan oleh tim reviu dengan pedoman pelaksanaan reviu, belum mengevaluasi kualitas reviu yang dilakukan tim reviu.
6. Pada saat penelitian ini dilakukan pedoman pelaksanaan reviu atas laporan keuangan pemerintah daerah yaitu Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008 belum disesuaikan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Kementerian Dalam Negeri sampai saat penelitian selesai dilakukan belum mengeluarkan pedoman pelaksanaan reviu

yang baru yang sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

7. Peneliti belum mengobservasi proses reviu saat tahapan pelaksanaan reviu secara langsung, observasi dilakukan pasca pelaksanaan reviu.
8. Proses pelaksanaan reviu belum maksimal, pelaksanaan reviu belum didukung oleh sumber daya manusia yang memiliki kemampuan teknis yang memadai. Dari 184 responden hanya 22 orang (12%) yang memiliki latar belakang pendidikan akuntansi dan hanya 68 orang (37%) yang menduduki jabatan fungsional auditor.
9. Keterbatasan kemampuan sumber daya manusia tersebut mengakibatkan adanya tahapan pelaksanaan reviu menjadi tidak maksimal. Prosedur analisis yang menilai kewajaran saldo dan rincian laporan keuangan, kesesuaian dan keterkaitan antar komponen laporan keuangan juga menjadi tidak maksimal.
10. Kuesioner yang digunakan untuk menggali persepsi responden atas pelaksanaan reviu diadopsi dari penelitian terdahulu yang baru menilai kesesuaian prosedur pelaksanaan reviu dengan pedoman pelaksanaan reviu namun belum sampai menguji/mengevaluasi kualitas pelaksanaan reviu.

### **5.3. Saran**

Berdasarkan hasil yang diperoleh dalam penelitian ini, selanjutnya dapat diberikan saran kepada masing masing pemangku kepentingan yaitu:

1. Meningkatkan peran Aparat Pengawasan Intenal Pemerintah di masing masing daerah terutama dalam melaksanakan fungsi audit internal terutama dalam kegiatan reuiu LKPD.
2. Meningkatkan kapasitas Aparat Pengawasan Intenal Pemerintah baik para pejabat struktural dan pejabat fungsional dan para pegawai non struktural umum di lingkungan Inspektorat kabupaten/Kota baik dalam bentuk pendidikan dan pelatihan secara berkelanjutan dan pendidikan dan pelatihan fungsional secara berjenjang.
3. Mendorong tiap SKPD dan SKPKD di lingkungan pemerintah masing masing untuk bersinergi dengan lebih baik sehingga LKPD dapat disusun dan dilaporkan tepat waktu sehingga tidak menghambat pelaksanaan proses reuiu.
4. Kementerian Dalam Negeri segera menetapkan peraturan baru tentang pedoman pelaksanaan reuiu atas laporan keuangan pemerintah daerah yang sudah disesuaikan dengan perubahan pada Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
5. Agar dalam penelitian selanjutnya tidak hanya mengukur kesesuaian proses reuiu dengan pedoman pelaksanaan reuiu saja namun dapat mengevaluasi kualitas proses reuiu yang dilakukan tim reuiu inspektorat daerah.
6. Agar dalam penelitian selanjutnya dapat mengembangkan dimensi dan indikator baru yang dapat lebih akurat mengukur masing masing variabel peneltitian dengan lebih baik.

7. Agar dalam penelitian selanjutnya dapat mengembangkan kuesioner yang digunakan untuk menggali persepsi responden, sehingga kuesioner yang digunakan dapat lebih baik dalam menangkap persepsi responden secara lebih akurat.

## DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, S., & Asmara, J.A. 2006. Perilaku Oportunistik Legislatif Dalam Penganggaran Daerah: Bukti Empiris atas Aplikasi Agency Theory di Sektor Publik. Simposium Nasional Akuntansi 9.
- Accounting Terminology Bulletin No.1, Review and Resume. New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1953, paragraf 9.
- Adhi, Daniel Kartika., & Suhardjo, Yohanes. 2013. Pengaruh Penerapan SAP dan Kualitas Aparatur Pemerintah Daerah terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Studi kasus pada Pemerintah Kota Tual). *Jurnal STIE Semarang*. Vol. 5, No. 3. Edisi Oktober.
- APB Statement No.4, Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Bussiness Enterprises. New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1970, paragraf 40.
- Arnes, Dicky. 2008. Menunggu Peran Inspektorat dalam Reviu Laporan Keuangan Daerah. *Majalah Pemeriksaan BPK RI*, No. 116, Edisi Khusus Tahun XXVIII.
- Aziz, Harry Azhar. (2014, Desember 8). BPK Sebut Kualitas Laporan Keuangan Daerah Masih Rendah. <http://www.antaraneews.com/berita/468227/bpk-sebut-kualitas-laporan-keuangan-daerah-masih-rendah>.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). 2008. *Kode Etik dan Standar Audit*.
- Beest, Ferdy van., Braam, Geert., & Boelens, Suzanne. 2009. Quality of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics. Radboud University Nijmegen.
- Chin, W. W. 1998b. The Partial Least Squares Approach to Structural Equation Modeling, in *Modern Methods for Business Research*, G. A. Marcoulides (ed.), Mahwah, NJ: Erlbaum, pp. 295-358.
- Damanik, Doni. 2010. Pengaruh Pengetahuan tentang Proses Audit Internal, Intuisi, Pemahaman Terhadap SAP, Pengetahuan tentang Pengelolaan

Keuangan Daerah Terhadap Peran Inspektorat dalam Reviu Laporan Keuangan Daerah. (Tesis) Program Pascasarjana Universitas Sumatera Utara.

- Diani, Dian Irma. 2014. Pengaruh Pemahaman Akuntansi, Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah dan Peran Internal Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kota Pariaman). *Jurnal Akuntansi* Vol.2. No.1. Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
- Dona, Setria. 2013. Evaluasi Pelaksanaan Reviu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. (Tesis) Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Gadjah Mada.
- Fontanella, Amy. 2010. Analisis Pengaruh Latar Belakang Pendidikan dan Pengetahuan Akuntansi Pengguna Terhadap Pemanfaatan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, *Jurnal Akuntansi & Manajemen* Vol. 5 No.2, Desember.
- Ghozali, Imam. 2014. *Structural Equation Model Metode Alternatif dengan Partial Least Squares (PLS)*. Edisi 4. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Halim, Abdul., & Kusufi, Muhammad Syam. 2014. *Akuntansi Sektor Publik Teori, Konsep dan Aplikasi*. Edisi 2 . Jakarta: Salemba Empat.
- Handayani, Maria Damayanti. 2015. Pengaruh Peran Auditor Internal dalam Meningkatkan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. (Tesis) Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Gadjah Mada.
- Haryadi, Anda Dwi. 2010. Pengaruh Reviu Inspektorat dan Nilai Temuan Pemeriksaan Terhadap Opini Audit BPK. *Jurnal Akuntansi dan Manajemen*. Vol. 5 No. 2, Desember. Hal 10-21.
- Humiang, Greaty Prilen., Saerang, David P E., & Karamoy, Herman. 2015. Analisis Kesiapan Pemerintah Daerah Dalam Menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual dan Dampaknya Terhadap Sumber Daya Manusia Pada Pemerintah Kota Bitung. *Jurnal Riset Akuntansi dan Auditing* Vol. 6 No. 1, Juni.
- IHPS (Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester) I. 2016. Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia.
- Iswanto. 2013. Pengaruh Efektifitas dan Efisiensi Pengelolaan Keuangan Daerah Serta Sistem Pengendalian Intern Terhadap Keandalan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. (Tesis) Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

- Jensen, Michael C., & Meckling, William H. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*. Vol. 3. Issue. 4. Pages 305-360.
- Jogiyanto. 2008. *Metodologi Penelitian Sistem Informasi*. Yogyakarta. Penerbit Andi.
- Kawedar, Warsito. 2009. Opini Audit dan Sistem Pengendalian Intern (Studi Kasus di Kabupaten PWJ Yang Mengalami Penurunan Opini Audit). *Jurnal Akuntansi dan Auditing*. Vol. 6. No.1.
- Kesuma, Indra., Nadirsyah., & Darwanis. 2014. Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Peran Internal Auditor dan Aktivitas Pengendalian Terhadap Nilai Informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi Pascasarjana Universitas Syiah Kuala*. Vol. 3, No. 1. Pp 73-82.
- Kuntadi, Cris. 2009. Peningkatan Kapasitas Auditor Internal Dalam Pelaksanaan Reviu atas Laporan Keuangan. *Majalah Pemeriksaan BPK RI No 119*, Agustus-September, Tahun XXVIII.
- Kuntadi, Cris., Setyaningrum, Dyah., Gani, Lindawati., & Martani, Dwi. 2014. Pengaruh Kualitas Auditor dan Pengawasan Legislatif Terhadap Temuan Audit dengan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan Sebagai Variabel Intervening.
- Manaf, Iqlima A., Arfan, Muhammad., & Darwanis. 2014. Pengaruh Pemahaman Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Pengendalian Intern terhadap Proses Reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah oleh Inspektorat dan Implikasinya Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada Inspektorat Kabupaten/Kota di Provinsi Aceh. *Jurnal Magister Akuntansi Pascasarjana Universitas Syiah Kuala*. Vol. 3. No. 4. November. Pp 23-35.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta, Penerbit Andi.
- Moe, Terry M. 1984. The New Economics of Organization. *American Journal of Political Science*. Vol. 28. No. 4. Pp 739-777.
- Muhaimin., & Yunitarini, Siti. 2009. Pengaruh Pemahaman Aparat dan Kesiapan Lembaga terhadap Kesuksesan Implementasi Sistem Akuntansi Pemerintahan di Pemerintah Daerah Kota dan Kabupaten se-Eks Karesidenan Pekalongan. *Jurnal Kajian Akuntansi*, Agustus. Hal; 100 – 116.
- Nordiawan, Deddy., & Hertianti, Ayuningtyas. 2010. *Akuntansi Sektor Publik*. Edisi 2. Jakarta : Salemba Empat.

- Prasetyo, Agus., & Pangemanan, Sifrid S. 2012. Analisis Dampak Reviu Inspektorat Terhadap Kualitas Akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kab. Minahasa Tenggara TA 2010 dan 2011. *E-Journal Universitas Sam Ratulangi Manado*.  
<http://ejournal.unsrat.ac.id/index.php/accountability/article/view/4936>
- Rahmatika, Dien Noviany. 2014. The Impact of Internal Audit Function Effectiveness on Quality of Financial Reporting and Its Implications on Good Government Governance Research on Local Government Indonesia. *Research Journal of Finance and Accounting*. Vol.5. No. 18.
- Republik Indonesia, 2003, Undang-undang Republik Indonesia nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Republik Indonesia, 2004, Undang-undang Republik Indonesia nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Republik Indonesia, 2004, Undang-undang Republik Indonesia nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara .
- Republik Indonesia, 2005, Peraturan Pemerintah Republik Indonesia nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Republik Indonesia, 2006, Peraturan Pemerintah Republik Indonesia nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah.
- Republik Indonesia, 2008, Peraturan Pemerintah Republik Indonesia nomor 60 Tahun 2008 tentang SPIP.
- Republik Indonesia, 2006, Peraturan Menteri Dalam Negeri nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Republik Indonesia, 2007, Peraturan Menteri Dalam Negeri nomor 64 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Organisasi dan Tata Kerja Inspektorat Provinsi dan Kabupaten/Kota.
- Republik Indonesia, 2008, Peraturan Menteri Dalam Negeri nomor 4 Tahun 2008 tentang Pedoman Pelaksanaan Reviu Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.
- Setyaningsih, Tatik. 2013. Studi Eksplorasi Tingkat Pemahaman Aparatur Pemerintah dan Anggota DPRD Terhadap Standar Akuntansi Berbasis Akrua (Kasus di Pemerintah Kota Surakarta). Simposium Nasional Akuntansi XVI.

- Sekaran, Uma. 2006. *Research Methods for Business: Metodologi Penelitian untuk Bisnis*. Edisi 4. Jakarta: Salemba Empat.
- Shahwan, Yousef. 2008. Qualitative Characteristics of Financial Reporting: a Historical Perspective. *Journal of Applied Accounting Research*. Vol. 9. No. 3. Pp 192-202.
- STAN, Sekolah Tinggi Akuntansi Negara. 2007. *Reviu Laporan Keuangan Daerah*.
- Steccolini, Ileana. 2002. Local Government Annual Report: an Accountability Medium?. EIASM Conference on Accounting and Auditing in Public Sector Reform. Dublin, September.
- Sugiyono. 2014. *Metode Penelitian Kuantitatif dan Kualitatif dan RD*, Bandung: Penerbit Alfabeta.
- Warongan, Jessy Dimarcus., Pagalung, Gagaring., Uppun, Paulus., & Habbe, Abdul Hamid. 2014. The Effect of Effectiveness Mediation of Internal Control System on Competency of Human Resources and Audit Opinion in Previous Year Toward Quality of Financial Statement. *Quest Journals*, Volume 2 – Issue. Pp 09-16.
- Windarsih, Dwi. 2015. Hubungan Antara Reviu Laporan Keuangan Dengan Temuan Pemeriksaan BPK Pada Pemerintah Kabupaten/Kota se-DIY. (Tesis) Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Gadjah Mada.
- Yuliani, Safrida., Nadirsyah., & Bakar, Usman. 2010. Pengaruh Pemahaman Akuntansi, Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah dan Peran Internal Audit terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada Pemerintah Kota Banda Aceh) , *Jurnal Telaah dan Riset Akuntansi* Vol. 3. No. 2.
- Yulistia, Devi. 2013. Biaya Pengembangan Sumber Daya Manusia yang Terkait dengan Akuntansi Sektor Publik terhadap Kualitas Laporan Keuangan pemerintah Kabupaten/Kota di Provinsi Lampung. (Tesis) Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.