

PENGARUH PROSES REVIU TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH

Aan Juanda¹, Pigo Nauli²

¹Program Studi Akuntansi FEB Universitas Lampung

²Program Studi Akuntansi FEB Universitas Lampung

Informasi Naskah

Update Naskah:

Dikumpulkan: 19 Sept 2017;

Diterima: 22 January 2018;

Terbit/Dicetak: 30 January 2019.

Abstract

This study aims to determine the effect of financial statements review on the quality of local financial statement reports with an understanding of the government accounting standards as a moderation variable. This research is a quantitative research, with survey method conducted through questionnaire. The population in this study are all inspectorate in all regions of the Province of Lampung. Respondents in this study are all functional officers and other officials who are members of the Review team at each inspectorate at all regions in Lampung Province. The result of data analysis shows that the process of review for local government financial statements has a 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.

Keywords:

Internal audit, review, government accounting standards

A. PENDAHULUAN

Perkembangan perbankan yang didasarkan pada konsep dan prinsip ekonomi Islam merupakan suatu inovasi dalam sistem perbankan internasional. Keberadaan perbankan syariah dimulai sejak terbitnya undang-undang yang menjadi pendorong hadirnya sistem perbankan berbasis syariah yaitu Undang-Undang No. 7 Tahun 1992 tentang Perbankan. Dalam perkembangannya, undang-undang tersebut diganti dengan Undang-Undang No. 10 Tahun 1998 mengenai sistem perbankan syariah dengan lebih jelas dibandingkan undang-undang sebelumnya. Dengan diberlakukannya undang-undang tersebut, perbankan di Indonesia dapat memberlakukan *dual banking system* atau sistem perbankan ganda, yaitu perbankan konvensional dapat beroperasi secara berdampingan dengan sistem perbankan syariah sebagai suatu unit bank syariah atau unit usaha syariah. Tetapi hal tersebut belum mendorong pertumbuhan perbankan syariah karena masih dipengaruhi oleh sistem perbankan konvensional, sehingga belum terlihat perbedaan yang mencolok mengenai perbankan syariah dan perbankan konvensional.

Sejak diberlakukannya Undang-Undang Nomor 21 Tahun 2008 mengenai Perbankan Syariah, sistem perbankan ganda yaitu sistem perbankan konvensional dan sistem perbankan syariah kini semakin kuat pada penerapannya di Indonesia dikarenakan adanya kepastian hukum bagi para nasabah dan menjadikan perbankan syariah sebagai landasan hukum yang jelas dilihat dari sisi kelembagaan dan sistem operasionalnya. Dengan adanya Undang-Undang tersebut juga memberikan kenyamanan dalam menggunakan produk-produk Perbankan Syariah dan juga dapat memicu peluang yang lebih besar yang diberikan kepada masyarakat untuk mendapatkan pelayanan perbankan yang sesuai dengan sistem syariat Islam.

Dalam ekonomi Islam telah diatur mengenai distribusi hasil usaha (laba bersih) perusahaan kepada pihak-pihak yang terkait. Pendistribusian ini telah diatur oleh hukum-hukum Islam yang berhubungan dengan masalah kepemilikan, perolehan harta, pengelolaan harta, pengembangan harta, mata uang, jual beli dan distribusi kekayaan juga mengenai hak dan kewajiban pihak-pihak yang berhubungan dengan perusahaan. Konsep pendistribusian laba diatur dalam syirkah yang mengandung prinsip bahwa pendekatan pendistribusian laba juga mempertimbangkan kemungkinan akan kerugian perusahaan. Menurut Ibnu Al-A'rabi dalam Nurhayati (2009) prinsip keadilan akan lebih dapat diciptakan dalam penerapan akuntansi syariah, sesuai dengan salah satu prinsip dasar dalam ekonomi Islam yaitu tidak boleh melakukan transaksi syariah secara tidak adil.

Pada umumnya laba dipandang sebagai dasar dalam perhitungan perpajakan, penentuan kebijakan pembayaran dividen, pedoman investasi, pengambilan keputusan, dan unsur prediksi kinerja perusahaan (Belkaoui, 1997). Laba juga dianggap sebagai ukuran efisiensi, dimana laba merupakan ukuran dari kepengurusan manajemen atas pengelolaan sumber daya suatu kesatuan dan ukuran efisiensi manajemen dalam menjalankan usaha perusahaan. Perkembangan konsep laba sendiri terus mengalami perubahan, termasuk juga konsep laba dalam Akuntansi Syariah. Akuntansi Syariah sendiri timbul seiring dengan perkembangan sistem ekonomi Islam yang ditandai dengan lahirnya lembaga keuangan syariah, baik yang berbentuk bank maupun non bank. Ada dua konsep Islam yang berkaitan dengan pembahasan konsep laba, yaitu adanya mekanisme pembayaran zakat dan sistem tanpa bunga.

Zakat pada prinsipnya merupakan kesejahteraan agama dan pembayarannya merupakan kewajiban agama. Pelaksanaan pemungutan zakat seharusnya dilakukan oleh pemerintah dan didistribusikan untuk kesejahteraan sosial dengan tujuan untuk beribadah kepada Allah SWT. Zakat dipungut terhadap pendapatan (laba), kepemilikan barang-barang tertentu seperti emas dan perak (atau disetarakan dengan uang), hewan ternak, hasil pertanian, dan juga laba dari kegiatan usaha. Hal ini memerlukan penilaian dan konsep yang jelas untuk menetapkan

dasar dan besarnya zakat yang harus dibayarkan (Iwan T dan Moch.As'udi, 2001).Keuntungan penggunaan laba sebagai dasar pembayaran zakat adalah dapat mengurangi masalah-masalah yang berkaitan dengan konflik kepentingan dan kecurangan dalam penyajian dan pengungkapan laporan keuangan dapat diminimalisir sebaik mungkin.

Undang Undang no. 39 Tahun 1999 tentang Pengelolaan Zakat yang memperkenankan BAZ/LAZ berkerjasama dengan pihak perbankan dalam penarikan zakat dari para nasabah sangat besar artinya dalam mendorong pengamalan zakat. Beberapa perbankan syariah tercatat telah mendaftarkan LAZ yang mereka dirikan sendiri dan jika dibandingkan dengan BAZ/LAZ lain, pengelolaan zakat oleh perbankan syariah tampaknya lebih unggul dengan adanya ketersediaan sarana dan prasarana pendukung yang memadai, kemampuan manajerial dan administratif pengelola yang relatif lebih baik, dan adanya pelayanan khusus untuk pembiayaan masyarakat ekonomi lemah dalam bentuk pembiayaan *al-qard hasan* dari dana zakat yang dikelola oleh bank syariah.

Paparan di atas tampak bahwa pengembangan zakat dan perbankan syariah harus berjalan sinergis.Kemajuan pesat industri perbankan syariah saat ini seharusnya dapat menjadi faktor pendorong pengumpulan dan pendistribusian zakat.Hal ini mengingat pertumbuhan perbankan syariah pada hakikatnya merefleksikan menguatnya perekonomian umat sebab berbeda dengan bank konvensional yang dapat terus tumbuh terlepas dari sektor riil, pertumbuhan bank syariah senantiasa sejalan dan tidak bisa dipisahkan dari pertumbuhan di sektor riil.

Dari semua permasalahan tersebut menunjukkan bahwa konsep untuk penentuan dan penilaian laba sangatlah penting dalam akuntansi syariah, baik yang berhubungan dengan operasional perbankan syariah mauan lembaga keuangan syariah lainnya, sekaligus 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. Bentuk dan isi laporan keuangan tersebut disusun dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Komponen Laporan Keuangan Pemerintah Pusat/Daerah 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.

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 Kabuapten/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).

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 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. Berdasarkan latar belakang sebagaimana diuraikan di atas maka peneliti merumuskan pertanyaan penelitian adalah: (1) Apakah proses reviu 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 reviu terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

B. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

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.

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).

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. 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). Adanya kegiatan reviu 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 reviu (Humiang et.al , 2015). Kualitas reviu yang baik bahkan berpengaruh terhadap jumlah temuan BPK. Semakin bagus kualitas reviu yang dilakukan inspektorat maka jumlah temuan BPK akan semakin sedikit (Widarsih, 2015).

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. Laporan keuangan tersebut disusun dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. 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.

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). 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).

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.

C. METODE PENELITIAN

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 reliabilitasnya, pengumpulan data juga dilakukan dengan observasi.

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Inspektorat se-Provinsi Lampung. 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.

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.

Untuk mendapatkan data dari responden digunakan instrumen penelitian berupa 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. Observasi yang dilakukan berupa pengamatan langsung dan pengambilan data dari anggota tim reviu LKPD.

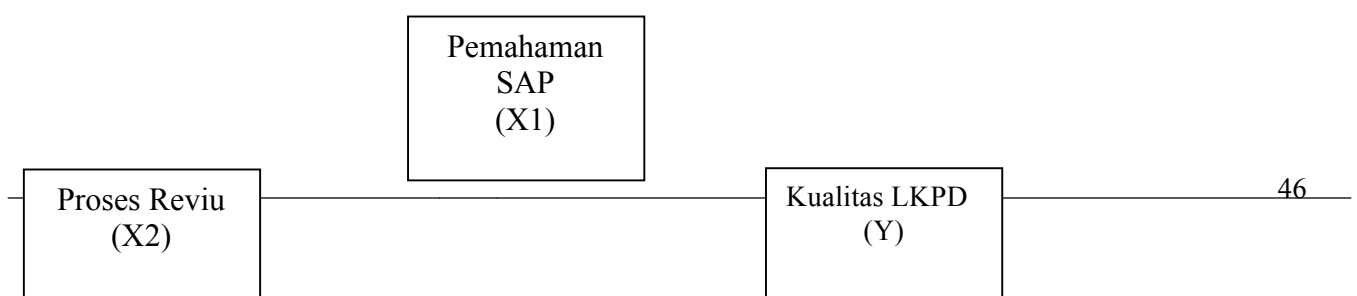
Penelitian ini menggunakan skala Likert yang digunakan untuk mengukur sikap, pendapat dan persepsi seseorang atau sekelompok orang tentang fenomena sosial.

Tabel 1. Operasional Variabel.

Variabel	Dimensi	Indikator	Kuesioner No
Kualitas LKPD (Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010; Beest, Braam dan Boelens (2009))	Relevan	1. manfaat umpan balik,	1 (K1) 2 (K2)
	Andal	2. manfaat prediktif,	3 (K3)
		3. tepat waktu dan	4 (K4)
		4. lengkap	5 (K5)
	Dapat dipahami	5. Penyajiannya jujur	7 (K7)
		6. Dapat diverifikasi/diuji	6 (K6)
		7. Informasi bersifat netral	8 (K8)
	Dapat dibandingkan	8. Bentuk dan istilah dapat dipahami	9 (K9)

		9. Konsistensi penerapan kebijakan akuntansi 10. Perbandingan internal antar waktu 11. Perbandingan eksternal antar entitas	10 (K10) 11 (K11)
Pemahaman SAP Setyaningsih (2013)	Pemahaman umum SAP 2010 Pemahaman struktur SAP 2010 Mandiri	1. Tujuan SAP 2010 2. Komponen LKPD 3. Pengakuan unsur laporan keuangan 4. Pencatatan dan penyajian laporan keuangan 5. Kemadirian penyusunan laporan keuangan	1 (P1), 3 (P1) 2 (P2) 6 (P3), 7 (P3) 4 (P4), 5 (P4), 8 (P4) 9 (P5)
Proses Reviu Manaf et al. (2014)	Perencanaan Pelaksanaan Pelaporan	1. Pemahaman entitas 2. Penilaian SPI 3. Penyusunan program kerja 4. Persiapan 5. Permintaan keterangan 6. Prosedur analitis 7. Penyusunan Laporan reviu 8. Penyampaian laporan reviu	2 (R1) 4 (R2), 6 (R2) 1 (R3) 3 (R4) 5 (R5) 7 (R6) 8 (R7) 9 (R8)

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) dan Pengujian Hipotesa.





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)

D. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Hasil Statistik Deskriptif

Analisis Karakteristik Responden

Populasi penelitian ini adalah pegawai negeri sipil yang bertugas di inspektorat di seluruh kabupaten/kota se Provinsi Lampung. Ada 15 Inspektorat Kabupate/Kota yang menjadi populasi penelitian. Penelitian ini menggunakan metode purposive sampling dengan kriteria yang digunakan adalah pegawai negeri sipil yang menjadi anggota Tim Reviu LKPD di masing masing inspektorat.

Tabel 2. Hasil deskriptif variabel Pemahaman SAP

E.

Item Pemahaman	Mean	Median	Min	Max	Modus
P1	4.223	4.000	2.000	5.000	4.000
P2	3.734	4.000	2.000	5.000	4.000
P3	4.353	4.000	2.000	5.000	4.000
P4	3.625	4.000	2.000	5.000	4.000
P5	3.647	4.000	2.000	5.000	4.000
P6	2.658	3.000	1.000	5.000	3.000
P7	4.033	4.000	3.000	5.000	4.000
P8	3.886	4.000	2.000	5.000	4.000
P9	4.277	4.000	2.000	5.000	4.000
Rata rata	3.826 ≈ 4	3.889 ≈ 4			4.000

Tabel 3. Hasil prosentase pilihan responden terhadap variabel Pemahaman SAP

Indikator	1	2	3	4	5
P1	0%	2%	11%	50%	37%
P2	0%	10%	22%	51%	17%
P3	0%	0%	8%	48%	44%
P4	0%	10%	28%	51%	11%
P5	0%	10%	28%	49%	13%
P6	8%	35%	41%	15%	1%
P7	0%	0%	24%	48%	28%
P8	0%	2%	24%	58%	16%
P9	0%	3%	4%	54%	39%

Tabel 4. Hasil deskriptif variabel Proses Reviu

Item Reviu	Mean	Median	Min	Max	Modus
R1	4.234	4.000	2.000	5.000	4.000
R2	3.967	4.000	2.000	5.000	4.000
R3	4.038	4.000	2.000	5.000	4.000
R4	4.027	4.000	2.000	5.000	4.000
R5	4.223	4.000	3.000	5.000	4.000
R6	3.516	4.000	1.000	5.000	4.000
R7	4.201	4.000	2.000	5.000	4.000
R8	4.179	4.000	2.000	5.000	4.000
R9	4.397	4.000	3.000	5.000	4.000
Rata rata	4.087 ≈ 4	4.000			4.000

F.

Tabel 5. Hasil prosentase pilihan responden terhadap variabel Proses Reviu

Indikator	1	2	3	4	5
R1	0%	2%	10%	51%	37%
R2	0%	3%	18%	57%	22%
R3	0%	2%	16%	60%	22%
R4	0%	2%	21%	49%	27%
R5	0%	0%	7%	65%	28%
R6	5%	13%	21%	50%	11%
R7	0%	1%	7%	63%	29%
R8	0%	1%	11%	57%	31%
R9	0%	0%	5%	51%	44%

Tabel 6. Hasil deskriptif variabel Kualitas LKPD

G.

Kualitas LKPD	Mean	Median	Min	Max	Modus
Y1	4.038	4.000	2.000	5.000	4.000
Y2	4.245	4.000	2.000	5.000	4.000
Y3	4.582	5.000	2.000	5.000	5.000
Y4	4.212	4.000	3.000	5.000	4.000
Y5	4.293	4.000	2.000	5.000	4.000
Y6	4.043	4.000	2.000	5.000	4.000
Y7	4.500	5.000	2.000	5.000	5.000
Y8	4.223	4.000	3.000	5.000	4.000
Y9	4.201	4.000	3.000	5.000	4.000
Y10	4.207	4.000	2.000	5.000	4.000
Y11	3.946	4.000	1.000	5.000	4.000
Rata rata	4.266 ≈ 4	4.182 ≈ 4			4.000

Tabel 7. Hasil prosentase pilihan responden terhadap variabel Kualitas LKPD

Indikator	1	2	3	4	5
Y1	0%	2%	15%	59%	24%
Y2	0%	1%	14%	45%	40%
Y3	0%	6%	3%	18%	73%
Y4	0%	0%	15%	49%	36%
Y5	0%	0%	5%	60%	35%
Y6	0%	2%	13%	64%	21%
Y7	0%	0%	1%	45%	54%
Y8	0%	0%	10%	58%	32%
Y9	0%	0%	12%	55%	33%
Y10	0%	1%	13%	50%	36%
Y11	1%	3%	22%	49%	25%

Uji Outer Model

Pengujian model pengukuran atau *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*. Dalam penelitian ini nilai loading > 0,60 dianggap baik dan layak digunakan dalam penelitian.

Tabel 8. Hasil outer loading variabel Pemahaman SAP sesudah eliminasi

Item	PEMAHAMAN_SAP	Ket
P1	0.747	Valid
P2	0.856	Valid
P3	0.744	Valid
P4	0.871	Valid
P5	0.799	Valid
P7	0.806	Valid
P8	0.772	Valid

Dari tabel 8 dapat dilihat bahwa item P2 memiliki score tertinggi yaitu sebesar 0.856 yang mewakili indikator komponen LKPD, sementara yang terkecil adalah item P3 sebesar 0.744 yang mewakili indikator tujuan SAP.

Setelah item R6 dalam variabel Proses Reviu dikeluarkan dari model, model diestimasi kembali dan didapat faktor loading dari masing masing item yang baru.

Tabel 9. Hasil outer loading variabel Proses Reviu setelah eliminasi

Item	PROSES_REVIU	Ket
-------------	---------------------	------------

R1	0.661	Valid
R2	0.757	Valid
R3	0.745	Valid
R4	0.771	Valid
R5	0.727	Valid
R7	0.651	Valid
R8	0.760	Valid
R9	0.723	Valid

Dari tabel 9 dapat dilihat bahwa item R4 memiliki score tertinggi yaitu sebesar 0.771 yang mewakili indikator penilaian SPI, sementara yang terkecil adalah item R7 sebesar 0.651 yang mewakili indikator prosedur analitis.

Setelah item Y2, Y3 dan Y11 dalam variabel Kualitas LKPD dikeluarkan dari model, model diestimasi kembali dan didapat faktor loading dari masing masing item yang baru.

Tabel 10. Hasil outer loading variabel Kualitas LKPD setelah eliminasi

Item	KUALITAS LKPD	Ket
Y1	0.664	Valid
Y10	0.624	Valid
Y4	0.768	Valid
Y5	0.743	Valid
Y6	0.677	Valid
Y7	0.691	Valid
Y8	0.715	Valid
Y9	0.772	Valid

Dari tabel 10 dapat dilihat bahwa item Y9 memiliki score tertinggi yaitu sebesar 0.772 yang mewakili indikator konsistensi penerapan kebijakan akuntansi, sementara yang terkecil adalah item Y10 sebesar 0.624 yang mewakili indikator perbandingan internal antar waktu. *Discriminant Validity* dinilai dengan melihat nilai AVE (*Average Variance Extracted*). Jika nilai AVE > 0,50 maka dikatakan model memiliki nilai *Discriminant Validity* yang baik.

Tabel 11. AVE (Average Variance Extracted)

Variabel Konstruk	Original Sample	T Statistics	P Values
KUALITAS LKPD	0.502	15.082	0.000
Moderating Effect	1.000		
PEMAHAMAN SAP	0.641	26.091	0.000
PROSES REVIU	0.527	18.773	0.000

Dari tabel 11 di atas dapat dilihat semua variabel konstruk memiliki nilai AVE > 0,50. Jadi semua konstruk dalam model memenuhi kriteria discriminant validity.

Disamping uji validitas dilakukan juga uji reabilitas. Reabilitas diukur dengan dua kriteria yaitu

Composite Reliability dan *Cronbach's Alpha*. Konstruk dikatakan reliabel jika nilai keduanya $> 0,70$.

Tabel 12. Composite Reliability

Variabel konstruk	Original Sample	T Statistics	P Values
KUALITAS LKPD_	0.889	64.937	0.000
Moderating Effect	1.000		
PEMAHAMAN SAP	0.926	122.930	0.000
PROSES_REVIU	0.899	84.778	0.000

Tabel 13. Cronbach's Alpha

Variabel konstruk	Original Sample	T Statistics	P Values
KUALITAS LKPD_	0.860	48.708	0.000
Moderating Effect	1.000		
PEMAHAMAN SAP	0.906	89.950	0.000
PROSES_REVIU	0.872	58.671	0.000

Dari kedua tabel 12 dan tabel 13 di atas dapat dilihat semua variabel konstruk memiliki nilai *Composite Reliability* dan *Cronbach's Alpha* $> 0,70$. Sehingga dapat disimpulkan model memiliki reliabilitas yang baik.

Uji 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 dan koefisien jalur.

Tabel 14. R^2

	Original Sample	T Statistics	P Values
KUALITAS LKPD_	0.351	6.517	0.000

Dari tabel 14 di atas dapat dilihat bahwa variabel Kualitas LKPD dapat dijelaskan oleh variabel Pemahaman SAP dan variabel Proses Reviu sebesar 35% sedangkan 65% dijelaskan oleh variabel lain diluar penelitian ini. Nilai R^2 sebesar 0.35 menurut Chin (1998) termasuk dalam kategori moderat.

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*.

Tabel 15. Q^2

	Q^2
KUALITAS LKPD_	0.146

Dari tabel 15 di atas dapat dilihat bahwa nilai Q^2 sebesar $0,146 > 0$ yang menunjukkan bahwa model memiliki *predictive relevance*. Dari hasil analisis statistik dengan menggunakan SmartPLS Versi 3.2.4, diperoleh hasil *Path Coefficients* sebagaimana disajikan tabel dibawah ini.

Tabel 16. Hasil estimasi *path coefficients*

	Original Sample	T Statistics	P Values
Moderating -> KUALITAS LKPD	0.199	3.246	0.001
PROSES REVIU -> KUALITAS LKPD	0.303	4.185	0.000
PEMAHAMAN SAP -> KUALITAS LKPD	0.391	4.762	0.000

Nilai koefisien jalur masing masing variabel dapat dilihat dalam Tabel 16. Berdasarkan tabel 16 di atas dapat diketahui pengaruh langsung Proses Reviu terhadap Kualitas LKPD memiliki nilai t-statistik sebesar $4,185 > 1,96$ dan p -value sebesar $0,000 < 0,05$ yang menunjukkan pengaruh tersebut signifikan, dan nilai koefisien jalur sebesar $0,303$ menunjukkan bahwa variabel Proses Reviu berpengaruh positif terhadap variabel Kualitas LKPD sehingga dapat diartikan bahwa hipotesis pertama diterima.

Pengujian hipotesis kedua bahwa pemahaman standar akuntansi pemerintahan oleh APIP akan memoderasi pengaruh proses reviu terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah maka dapat dilihat dalam tabel 4.15 diatas bahwa nilai koefisien jalur efek moderasi sebesar $0,199$ lebih kecil dari nilai koefisien jalur pengaruh proses reviu terhadap kualitas LKPD yang sebesar $0,303$. Nilai t-statistik efek moderasi sebesar $3,246$ lebih kecil dari nilai t-statistik pengaruh proses reviu terhadap kualitas LKPD yang sebesar $4,185$. Sehingga dapat diartikan bahwa pengaruh moderasi variabel pemahaman SAP ternyata tidak lebih baik dari hubungan langsung jalur pengaruh proses reviu terhadap kualitas LKPD, sehingga hipotesis kedua ditolak.

E. SIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

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.

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 revidu yang dilakukan oleh tim revidu dengan pedoman pelaksanaan revidu, belum mengevaluasi kualitas revidu yang dilakukan tim revidu.
6. Pada saat penelitian ini dilakukan pedoman pelaksanaan revidu 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 revidu yang baru yang sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
7. Peneliti belum mengobservasi proses revidu saat tahapan pelaksanaan revidu secara langsung, observasi dilakukan pasca pelaksanaan revidu.
8. Kuesioner yang digunakan untuk menggali persepsi responden atas pelaksanaan revidu diadopsi dari penelitian terdahulu yang baru menilai kesesuaian prosedur pelaksanaan revidu dengan pedoman pelaksanaan revidu namun belum sampai menguji/mengevaluasi kualitas pelaksanaan revidu.

REFERENSI

- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). 2008. *Kode Etik dan Standar Audit*.
- 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.
- Ghozali, Imam. 2014. *Structural Equation Model Metode Alternatif dengan Partial Least Squares (PLS)*. Edisi 4. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- 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.
- Jogiyanto. 2008. *Metodologi Penelitian Sistem Informasi*. Yogyakarta. Penerbit Andi.
- 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.
- Republik Indonesia, 2003, Undang-undang Republik Indonesia nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Republik Indonesia, 2004, Undang-undang Republik Indonesia nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggng Jawab Keuangan Negara .

- Republik Indonesia, 2006, Peraturan Pemerintah Republik Indonesia nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah.
- 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 AkruaI (Kasus di Pemerintah Kota Surakarta). Simposiun Nasional Akuntansi XVI.
- Sugiyono. 2014. *Metode Penelitian Kuantitatif dan Kualitatif dan RD*, Bandung: Penerbit Alfabeta.
- 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.