

DETERMINAN KUALITAS REVIU PELAPORAN KEUANGAN :

Studi pada Inspektorat Daerah Kabupaten di Papua

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini menguji determinan kualitas reviu laporan keuangan yaitu prosedur reviu, tingkat pendidikan dan tekanan waktu terhadap kualitas reviu laporan keuangan pemerintah Kabupaten Kepulauan Yapen. Goal Setting Theory digunakan untuk menjelaskan hubungan dan pengaruh variabel penelitian..

Jumlah populasi sebanyak 110 pegawai merupakan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) Inspektorat Daerah Kabupaten Kepulauan Yapen. Sampel pada penelitian ini berjumlah 55 Aparat dan diperoleh melalui teknik purposive sampling. Metode analisis data adalah regresi linier berganda dengan menggunakan data survei.

Temuan penelitian bahwa variabel prosedur reviu, tingkat pendidikan berpengaruh positif terhadap kualitas reviu laporan keuangan pemerintah daerah. Sedangkan tekanan waktu berpengaruh negatif terhadap kualitas reviu laporan keuangan pemerintah Kabupaten Kepulauan Yapen.

Kata Kunci: *Kualitas reviu laporan keuangan, prosedur reviu, tingkat pendidikan, tekanan waktu.*

1. Pendahuluan

Reformasi Keuangan Negara di Indonesia dimulai dengan ditetapkannya ketiga paket Undang-Undang (UU) terkait Pengelolaan Keuangan Negara yaitu UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU No.1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Keuangan negara merupakan semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut. Salah satu wujud pengelolaan keuangan negara adalah pengelolaan Anggaran Pendapatan Belanja Negara (APBN) dan Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD). Dalam rangka menilai kualitas pengelolaan keuangan maka peran lembaga pengawas perlu ditingkatkan dalam rangka pengawasan dan pemeriksaan intern pengelolaan keuangan negara agar terciptanya *good governance*.

Menurut Ramandei (2017) salah satu unit yang melakukan pengawasan dan pemeriksaan terhadap penyelenggaraan pemerintah daerah adalah inspektorat daerah. Inspektorat mempunyai tugas pokok membantu Kepala Daerah dalam menyelenggarakan Pemerintah Daerah di bidang pengawasan. Tugas pokok tersebut adalah untuk: pertama, merumuskan kebijaksanaan teknis di bidang pengawasan; kedua, menyusun rencana dan program di bidang pengawasan; ketiga, melaksanakan pengendalian teknis operasional pengawasan; dan keempat, melaksanakan koordinasi pengawasan dan tindak lanjut hasil pengawasan. Oleh karena itu, pemahaman akan pentingnya audit yang berkualitas bagi terwujudnya pemerintahan yang akuntabel akan mampu memotivasi aparat inspektorat untuk menggunakan dan meningkatkan kompetensi dan independensi yang dimilikinya.

Tugas dan Tanggung Jawab Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) adalah mereviu Laporan Keuangan sesuai amanat Peraturan Menteri Keuangan (PMK) No.8/PMK.09/2015 tentang Standar Reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dan Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 4 Tahun 2018 Tentang Pelaksanaan Reviu Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Berbasis Akrua. Kualitas reviu laporan keuangan merupakan penelaahan atas penyelenggaraan akuntansi dan penyajian laporan keuangan pemerintah daerah oleh lembaga pengawas. Proses telaah dimaksudkan untuk memberikan keyakinan terbatas bahwa akuntansi telah diselenggarakan berdasarkan sistem akuntansi pemerintah daerah dan telah disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Reviu dilaksanakan dalam upaya membantu kepala daerah untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Tujuan reviu dimaksudkan membantu terlaksananya penyelenggaraan akuntansi dan penyajian laporan keuangan dan memberikan keyakinan terbatas bahwa proses akuntansi telah diselenggarakan berdasarkan sistem akuntansi keuangan daerah dan telah disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintah. Menurut Prasetyo dan Pangemanan (2014) pelaksanaan reviu oleh inspektorat dapat menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Peran Inspektorat sangat besar dan strategis dalam pengawasan keuangan daerah untuk mengendalikan serta mengontrol kebijakan keuangan daerah.

Pelaksanaan reviu menjadi sangat penting agar terwujud tata kelola pemerintahan yang efisien, efektif, ekonomis, transparan, dan akuntabel. Pelaksanaan reviu membutuhkan komitmen instansi untuk menjalankan pengendalian intern dan proses penatausahaan dan akuntansi. Reviu terhadap hasil proses akuntansi akan memberikan evaluasi terhadap pelaksanaan proses akuntansi dan kualitas laporan keuangan. Evaluasi dimaksudkan untuk memperbaiki ketidaktepatan penyajian pelaporan agar dapat dilakukan tindakan perbaikan.

Temuan pada hasil pemeriksaan dengan tujuan tertentu oleh BPK Semester II Tahun 2016 terhadap kinerja APIP atas pengawasan dan reviu laporan keuangan dinyatakan belum memadai. Hal ini dikatakan bahwa kualitas audit dan reviu laporan keuangan oleh Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) belum menunjukkan adanya perbaikan berkelanjutan. Kegiatan audit serta reviu laporan keuangan belum cermat dan tidak sesuai dengan perencanaan audit sehingga berdampak pada pelaporan audit yang tidak andal. Faktor penyebabnya adalah kelemahan pedoman operasi dan sumber daya manusia. Menurut Hasil Audit BPK masalah sumber daya manusia adalah jumlah dan kompetensi sumber daya manusia Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP). Jumlah ini masih kurang dibandingkan dengan jumlah yang dibutuhkan. Demikian juga tugas Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) untuk mengembangkan pedoman pelaksanaan dalam bentuk petunjuk teknis dan petunjuk pelaksanaan yang merupakan penjabaran dari standar audit/reviu untuk mendukung kegiatan audit/reviu di lapangan belum optimal.

Inspektorat selaku Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) yang diberikan wewenang untuk melaksanakan reviu memiliki tantangan besar untuk menghasilkan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang berkualitas. Dukungan sumber daya manusia (SDM) berkompeten, prasarana dan

sarana yang memadai, anggaran biaya, serta adanya petunjuk teknis yang memuat prosedur pelaksanaan rewiu. Kondisi ini cukup beralasan agar hasil rewiu dapat memberikan informasi bahwa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) telah disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP).

2. Telaah Teori dan Pengembangan Hipotesis

2.1. Goal Setting Theory

Goal setting theory adalah determinan perilaku yang merupakan proses kognitif dalam membangun suatu tujuan. Tingginya tingkat prestasi akan dihasilkan bila individu menyadari dan melaksanakan tujuan tersebut (Locke, 1975). Selanjutnya, Locke (1975) menyatakan bahwa sifat kognitif meliputi 4 (empat) hal berikut ini: *goal specificity*, yakni tujuan spesifik terkait dengan tingkat presisi kuantitatif suatu tujuan; *goal difficulty*, yakni tingkat keahlian yang dibutuhkan dalam mencapai suatu tujuan; *goal intensity*, yakni proses menentukan pencapaian tujuan; dan *goal commitment*, adanya daya dan upaya yang memadai mencapai suatu tujuan. Penetapan tujuan memberikan kejelasan bagi individu untuk mengerjakan yang seharusnya dikerjakan. Tujuan yang spesifik akan menghasilkan potensi prestasi lebih baik dibandingkan tujuan yang bersifat umum. Di sisi lain, tingkat kesulitan tujuan, tujuan yang semakin sulit diyakini tingkat prestasi yang diraih akan semakin tinggi pula. Penelitian ini menggunakan *goal setting theory* sebagai dasar untuk menjelaskan variasi perilaku individu atau aparat pengawas internal pemerintah terkait penetapan tujuan yaitu pencapaian rewiu laporan keuangan yang berkualitas.

2.2. Prosedur Rewiu

Menurut Widyarini & Ratnadi (2015) tahap-tahap pelaksanaan rewiu meliputi penelusuran angka, permintaan keterangan, dan prosedur analitis. Tahapan ini merupakan prosedur rewiu pada pelaksanaan rewiu laporan keuangan pemerintah. Penelusuran angka dilakukan untuk mendapatkan keyakinan bahwa penyajian angka dalam laporan keuangan telah benar dan akurat dengan adanya penelusuran dokumen catatan yang digunakan. Jika pada tahap penelusuran angka ditemukan permasalahan dan memerlukan verifikasi maka permintaan keterangan dilakukan untuk konfirmasi kepada Pejabat Pengelola Keuangan Daerah. Pencatatan yang tidak sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) diidentifikasi melalui prosedur analitis. Tahap-tahap dimaksud adalah penilaian kewajaran saldo dan rincian laporan keuangan, kesesuaian dan hubungan antar komponen laporan keuangan (Arens & Loebbecke, 2003). Pengawas akan menyusun prosedur analitis ini dengan mempertimbangkan rewiu sistem pengendalian intern sehingga ada kesesuaian terhadap Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) terarah pada komponen laporan keuangan dan akun-akun yang pengendaliannya lemah. Aparat pengawas akan mempertimbangkan penyesuaian yang dibutuhkan berdasarkan permasalahan seperti kejadian luar biasa dan perubahan kebijakan akuntansi (Amirullah, dkk, 2010).

Prosedur revidi merupakan metode atau teknik yang digunakan untuk mengumpulkan dan mengevaluasi bukti yang cukup dan kompeten. Hal ini dipertegas Locke, (1975) teori penetapan tujuan (*goal setting theory*) merupakan intensitas tujuan dalam proses menentukan pencapaian suatu tujuan. Prosedur revidi adalah penelusuran angka, permintaan keterangan, dan prosedur analitis. Prosedur revidi harus diungkapkan secara jelas agar anggota tim revidi memahami prosedur yang akan dilakukan. Tanpa prosedur revidi maka hasil revidi belum dapat memberikan keyakinan bahwa laporan keuangan pemerintah telah disusun berdasarkan Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang memadai dan sesuai Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Oleh karena itu berdasarkan teori dan penelitian terdahulu, dapat diajukan hipotesis penelitian :

H₁: Prosedur revidi berpengaruh positif terhadap kualitas revidi laporan keuangan.

2.3. Tingkat Pendidikan

Kualifikasi utama tingkat pendidikan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) sebagaimana disyaratkan dalam Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No.05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah adalah minimal Sarjana. APIP diwajibkan mempunyai kemampuan merencanakan audit, merancang teknik dan metode audit, mengidentifikasi kebutuhan profesional auditor, sesuai dengan aktifitas bisnis instansi yang dilayani sehingga dapat mencapai kinerja audit. Pencapaian kinerja audit APIP yang baik diperlukan identifikasi keahlian yang dibutuhkan dalam rangka proses rekrutmen untuk mendapatkan sumber daya aparat yang berkompeten. Menurut Widyarini dan Ratnadi, (2015) Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) menyebutkan bahwa pemeriksaan keuangan harus dilaksanakan oleh pemeriksa yang mempunyai kemampuan di bidang akuntansi dan auditing yang memadai, serta memiliki pemahaman memadai terhadap Prinsip Akuntansi Berterima Umum terkait dengan entitas yang diperiksa. Pemahaman akuntansi dapat diperoleh melalui jenjang pendidikan formal maupun non-formal (seperti pelatihan dan kursus). Peningkatan kompetensi melalui tingkat pendidikan aparat yang baik akan menunjang tugas dan tanggung jawabnya. Kompetensi dan independensi merupakan standar yang harus dipenuhi oleh seorang auditor untuk dapat melakukan audit dengan baik (Ramandei, 2017).

Goal Setting Theory menyatakan bahwa untuk mencapai suatu tujuan dengan kesulitan tertentu dibutuhkan keahlian tertentu pula (Locke, 1975). Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) menyebutkan bahwa keahlian di bidang akuntansi dan auditing harus dimiliki oleh pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan keuangan, serta paham prinsip-prinsip akuntansi berlaku umum terkait entitas yang diperiksa. Namun, dalam praktik yang terjadi masih minimnya sumber daya manusia yang kompeten di bidang pemeriksaan. Oleh karenanya tingkat pendidikan selain akuntansi, auditing, komunikasi, dan administrasi pemerintahan tidak dapat melaksanakan tugas dan fungsi sebagai aparat pengawas internal pemerintah. Penelitian yang dilakukan oleh Mulyono (2009) dan Batubara (2008) menyatakan bahwa latar belakang pendidikan berpengaruh terhadap kinerja inspektorat. Berdasarkan teori dan penelitian terdahulu maka dirumuskan hipotesis:

H2: Tingkat pendidikan berpengaruh positif terhadap kualitas rewiu laporan keuangan.

2.4. Tekanan Waktu

Peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) untuk menghasilkan rewiu laporan keuangan yang berkualitas dengan anggaran waktu yang terbatas, tentu saja hal ini merupakan tekanan bagi APIP. Hasil penelitian Coram *et al.* (2004) menyatakan bahwa kualitas audit akan menurun jika auditor mengalami tekanan karena terbatasnya anggaran waktu pelaksanaan audit. Hal ini dipertegas Widyarini dan Ratnadi (2015) bahwa tekanan waktu dan anggaran rewiu dapat mengurangi kualitas rewiu laporan keuangan. Sejalan dengan itu, tekanan tugas yang dihadapi sangat mempengaruhi kualitas kinerja seseorang (Simanjuntak, 2008). Oleh karena itu, Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) perlu menyusun anggaran waktu kegiatan rewiu agar dapat bekerja secara optimal. Anggaran waktu berfungsi sebagai acuan untuk mengestimasi biaya audit, alokasi staf ke dalam penugasan tim audit, dan landasan dalam mengevaluasi kinerja auditor (Basuki, dkk, 2006). Demikian juga kegiatan rewiu, anggaran waktu berfungsi untuk menentukan biaya rewiu, pengalokasian personil tim rewiu dan sebagai dasar untuk mengukur kinerja Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.

Tekanan waktu mempunyai dua dimensi yaitu *time deadline pressure* yaitu keadaan auditor dituntut untuk menyelesaikan pekerjaan audit tepat waktu dan *time budget pressure* yaitu kondisi auditor dituntut efisien dengan menyelesaikan tugasnya sesuai anggaran waktu yang telah disusun (Herningsih, 2001). Faktor tekanan waktu dapat mendorong pengawasan intern pemerintah untuk menyelesaikan tugas tepat waktu. Tekanan waktu merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi tujuan pencapaian kualitas rewiu laporan keuangan. Secara teoritis, penegasan *goal setting theory* (Locke, 1975) menyatakan bahwa tujuan spesifik berkaitan dengan tingkat presisi kuantitatif dari suatu tujuan. Tekanan waktu memiliki pengaruh negatif signifikan pada kualitas audit (Prasita dan Adi, 2007). Hasil penelitian Coram *et. al* (2004) menunjukkan bahwa akibat adanya tekanan waktu yang terbatas dapat memiliki dampak pada pencapaian kualitas audit. Berdasarkan dukungan teori dan hasil riset maka dapat dirumuskan hipotesis sbb:

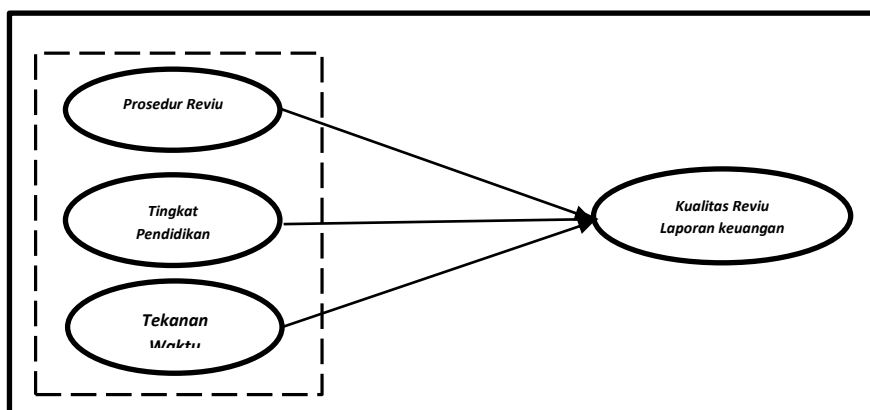
H3: Tekanan waktu berpengaruh negatif terhadap kualitas rewiu laporan keuangan.

2.5. Kualitas Rewiu Laporan Keuangan

Menurut De Angelo, (1981) kualitas audit merupakan kemampuan auditor menemukan dan melaporkan penyimpangan dalam sistem akuntansi dengan pengetahuan dan keahliannya. Kualitas rewiu harus menunjukkan kemampuan Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) untuk mengidentifikasi dan melaporkan pelanggaran dalam sistem akuntansi dengan pengetahuan dan dan keahliannya (Widyarini dan Ratnadi, 2015). Rewiu laporan keuangan adalah penelaahan atas penyelenggaraan akuntansi dan penyajian laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) oleh lembaga pengawas, untuk memberikan keyakinan terbatas bahwa akuntansi telah diselenggarakan berdasarkan sistem akuntansi pemerintah daerah, dan laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) telah disajikan sesuai dengan Standar

Akuntansi Pemerintahan dalam upaya membantu kepala daerah untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Tujuan revidi dimaksudkan membantu terlaksananya penyelenggaraan akuntansi dan penyajian laporan keuangan dan memberikan keyakinan terbatas bahwa proses akuntansi telah diselenggarakan berdasarkan sistem akuntansi keuangan daerah dan telah disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintah.

Pelaksanaan revidi membutuhkan komitmen instansi dalam menjalankan pengendalian intern dan proses penatausahaan dan akuntansi. Revidi terhadap hasil proses akuntansi akan memberikan evaluasi terhadap pelaksanaan proses akuntansi dan kualitas laporan keuangan. Evaluasi dimaksudkan untuk memperbaiki ketidaktepatan penyajian pelaporan agar dapat dilakukan tindakan perbaikan. Menurut Prasetyo dan Pangemanan (2014) pelaksanaan revidi oleh inspektorat dapat menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Dengan demikian, kualitas revidi harus menunjukkan adanya kemampuan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) untuk mengidentifikasi dan melaporkan kesalahan dalam sistem akuntansi dengan pengetahuan dan keahlian yang dimilikinya.



Gambar 1. Model Penelitian

3. Metode Penelitian

Tujuan penelitian untuk menguji pengaruh variabel prosedur revidi, tingkat pendidikan, tekanan waktu terhadap kualitas revidi laporan keuangan. Lokasi penelitian pada Satuan Kerja Perangkat Daerah khususnya Inspektorat Daerah di Pemerintah Kabupaten Kepulauan Yapen. Populasi penelitian terdiri dari 110 aparat. Teknik *purposive sampling* digunakan sebagai pengumpulan data pada penelitian ini. Pengambilan sampel 55 aparat dari populasi 110 Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP). Uji instrumen digunakan uji validitas dan uji reliabilitas untuk menilai tingkat validitas dan reliabilitas instrumen.

Pengukuran variabel prosedur revidi, tingkat pendidikan, tekanan waktu melalui kuesioner menggunakan skala *Likert*. Pelaksanaan validitas instrumen dilakukan dengan melihat nilai indeks korelasi *product moment pearson* pada tingkat signifikansi 0,05. Uji reliabilitas menggunakan analisis

Alpha Cronbach. Instrumen dikatakan reliabel ketika memiliki nilai *Alpha Cronbach* > 0,70 (Ghozali, 2013). Uji asumsi klasik dilakukan untuk menilai kelayakan model melalui uji normalitas, uji multikolinieritas, dan uji heteroskedastisitas. Uji Normalitas untuk mengetahui nilai residual terdistribusi secara normal. Normalitas diketahui melalui uji *Kolmogrof-Smirnov* (Ghozali, 2013).

Uji multikolinieritas dengan melihat nilai *tolerance* atau *Variance Inflation Faktor* (VIF). Apabila nilai *tolerance* ≤ 0,10 atau VIF ≥ 10, maka terdapat mutikolinieritas (Ghozali, 2013). Uji Heteroskedastisitas dilakukan untuk menguji ada tidak ketidaksamaan varian antar pengamatan. Pengujian uji *Glejser* dilakukan dengan melihat regresi variabel bebas terhadap variabel residual dengan tingkat signifikansi 0.05, apabila tidak ada signifikan secara statistik maka regresi tersebut tidak mengandung heteroskedasitas (Ghozali, 2013). Analisis data menggunakan persamaan model regresi linear berganda sebagai berikut :

$$\text{Kualitas Reviu} = \alpha + \beta_1\text{Pros} + \beta_2\text{Pendidik} + \beta_3\text{Tekanan} + e \dots \dots \dots (1)$$

- Keterangan :*
- Kualitas Reviu* = *Kualitas Reviu Laporan Keuangan*
 - $\beta_1, \beta_2, \beta_3$ = *Koefisien Regresi*
 - Pros* = *Prosedur Reviu*
 - Pendidik* = *Tingkat Pendidikan*
 - Tekan* = *Tekanan Waktu*
 - e* = *Error*

4. Hasil dan Pembahasan

4.1. Hasil Penelitian

Penggunaan data dari jumlah sampel sebanyak 55 responden. Hasil pengembalian kuesioner selanjutnya dilakukan pengujian validitas dan reliabilitas instrumen berdasarkan perhitungan statistik menyatakan bahwa seluruh pernyataan pada instrument penelitian adalah valid dan reliabel. Hal ini dibuktikan seluruh nilai koefisien korelasi atas uji validitas instrumen variabel prosedur reviu, tingkat pendidikan, tekanan waktu, dan kualitas reviu laporan keuangan, dengan *alpha* <0,05. Nilai koefisien *Cronbach's Alpha* atas uji reliabilitas instrument sebesar > 0,7.

Pengujian statistik deskriptif memperlihatkan nilai rata-rata jawaban responden atas prosedur reviu mengarah pada nilai tertinggi dengan makna bahwa responden cenderung memiliki pemahaman yang baik atas prosedur reviu. Responden memberikan pendapat dengan skor mendekati maksimal, artinya bahwa indikator variabel prosedur reviu yang terdiri atas penelusuran angka, permintaan keterangan, dan prosedur analitis yang baik dapat berpengaruh terhadap kualitas reviu laporan keuangan. Nilai rata-rata variabel tingkat pendidikan untuk seluruh responden adalah 0,4. Hal ini berarti bahwa sebagian besar responden berlatar belakang pendidikan non-akuntansi dari pada aparat dengan tingkat pendidikan akuntansi. Nilai rata-rata tekanan waktu menunjukkan adanya tekanan waktu (*time pressure*) pada pelaksanaan reviu laporan keuangan. Hal ini didsarkan pada indikator tekanan waktu

meliputi : keterbatasan waktu penugasan, penyelesaian tugas sesuai ketentuan waktu, pemenuhan target waktu, fokus tugas dengan keterbatasan waktu, efisiensi proses audit, penilaian kinerja. Nilai rata-rata kualitas reuiu laporan keuangan mengindikasikan bahwa pemahaman responden sangat memadai terhadap kualitas reuiu laporan keuangan. Indikator kualitas reuiu laporan keuangan terdiri atas : waktu pelaksanaan reuiu, kompetensi pereuiu, tahapan reuiu, kertas kerja reuiu, pelaporan reuiu. Hasilnya menampilkan bahwa indikator yang digunakan dapat meningkatkan kualitas reuiu laporan keuangan.

Hasil uji asumsi klasik telah memenuhi syarat untuk analisis data menggunakan regresi linier berganda. Uji normalitas dilakukan dengan uji *Kolmogorov-Smirnov* terhadap nilai residual hasil persamaan regresi. Residual pada model regresi telah mengikuti asumsi normalitas residual. Hal ini dapat dilihat dari $p\ value = 0,407 > \alpha (0,05)$. Hasil uji multikolinieritas menunjukkan bahwa angka *tolerance* dari variabel prosedur reuiu, tingkat pendidikan, tekanan waktu lebih dari 0,10 serta hasil perhitungan nilai *Variance Inflation Factor (VIF)* kurang dari 10, maka model regresi ini bebas dari multikolinieritas. Hasil uji heteroskedastisitas menunjukkan bahwa probabilitas signifikansi semua variabel independen diatas tingkat kepercayaan $>0,05$ maka model regresi bebas dari heteroskedastisitas, hal ini memperlihatkan bahwa pada model regresi variasi data homogen, terjadi kesamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Persamaan model regresi linier berganda dirumuskan sebagai berikut :

$$Kualitas\ Reuiu = 34,659 + 0,536_{Pros} + 4,788_{Pendik} - 1,546_{Tekanan}$$

Hasil pengujian simultan atau uji F menghasilkan nilai sebesar 28,682 dengan signifikansi $<0,000$. Probabilitas $<$ nilai signifikan $<0,05$ maka model dapat memprediksi kualitas reuiu laporan keuangan dengan prosedur reuiu, tingkat pendidikan, tekanan waktu secara bersama-sama berpengaruh pada kualitas reuiu laporan keuangan. Sedangkan nilai *adjusted R²* sebesar 0,628 atau 62 persen variabel kualitas reuiu laporan keuangan dapat dijelaskan oleh variabel prosedur reuiu, tingkat pendidikan, tekanan waktu, sedangkan sebesar 38 persen dijelaskan oleh variabel lain diluar model.

Tabel 1. Correlation Matrix

Variabel	Kualitas Reuiu	Prosedur Reuiu	Tingkat Pendidikan	Tekanan Waktu
Kualitas Reuiu	1,000			
Prosedur Reuiu	0,000	1,000		
Tingkat Pendidikan	0,002	0,431	1,000	
Tekanan Waktu	0,008	0,379	0,342	1,000

Variable dependent : kualitas reuiu laporan keuangan; Note : $p < 0.05$

Tabel 2. Pengujian Simultan (*uji F*) dan Pengujian Partial (*uji t*)

Keterangan	Unstandardized		<i>t</i>	<i>p = value</i>	<i>F</i>	<i>R-square</i>
	Coefficients					
	<i>B</i>	<i>Std.Error</i>				
<i>Constant</i>	34,659	8,617	4,022	<i>p</i> <0,000*		
Prosedur Reviu	0,536	0,074	7,247	<i>p</i> <0,000*		
Tingkat Pendidikan	4,788	1,134	4,221	<i>p</i> <0,000*		
Tekanan Waktu	-1,546	0,478	-3,236	<i>p</i> <0,002*		
<i>F test</i>					28,682	
Koefisien Determinasi						0,628

*Variable dependent : kualitas reviu laporan keuangan. N = 55, Note : * p < 0.05*

Pada tabel 2 terlihat nilai koefisien prosedur reviu sebesar 0,536 dengan tingkat signifikansi $p < 0,000$ hasil ini menunjukkan bahwa prosedur reviu berpengaruh positif terhadap kualitas reviu laporan keuangan. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis pertama (H_1) yaitu prosedur reviu berpengaruh positif terhadap kualitas reviu laporan keuangan, **diterima**. Selanjutnya nilai koefisien regresi tingkat pendidikan sebesar 4,788 dengan nilai signifikansi $p < 0,000$ hasil ini mengindikasikan bahwa tingkat pendidikan berpengaruh positif terhadap kualitas reviu laporan keuangan. Oleh karena itu disimpulkan bahwa hipotesis kedua (H_2) yaitu tingkat pendidikan berpengaruh positif terhadap kualitas reviu laporan keuangan, **diterima**. Hasil nilai koefisien regresi tekanan waktu sebesar -1,546 dengan nilai signifikansi $p < 0,002$. Hasil ini menunjukkan bahwa tekanan waktu berpengaruh negatif pada kualitas reviu laporan keuangan. Hasil ini mendukung hipotesis ketiga (H_3) yaitu tekanan waktu berpengaruh negatif terhadap kualitas reviu, **diterima**.

4.2. Pembahasan

Berdasarkan hasil analisis data penelitian, maka selanjutnya dijelaskan pengaruh variabel prosedur reviu, tingkat pendidikan, tekanan waktu terhadap kualitas reviu laporan keuangan pemerintah daerah pada Inspektorat Daerah Kabupaten Kepulauan Yapen.

1. Pengaruh prosedur reviu terhadap kualitas reviu laporan keuangan

Berdasarkan hasil analisis data, prosedur reviu berpengaruh positif terhadap kualitas reviu laporan keuangan. Dengan demikian, hal ini mengindikasikan bahwa semakin baik prosedur reviu maka semakin baik hasil reviu laporan keuangan pemerintah Kabupaten Kepulauan Yapen. Hasil ini memperlihatkan bahwa Hipotesis 1, Prosedur reviu berpengaruh terhadap kualitas reviu laporan keuangan, **diterima**. Hal ini diperlihatkan bahwa rata-rata jawaban responden terhadap prosedur reviu cukup tinggi dan mengindikasikan bahwa pemahaman APIP pada Pemerintah Kabupaten Kepulauan Yapen terhadap prosedur reviu cukup baik. Apabila dikaitkan dengan data profil responden menunjukkan sebagian besar APIP pada Pemerintah Kabupaten Kepulauan Yapen dengan tingkat pendidikan non-akuntansi. Oleh karena itu, dapat diinterpretasikan bahwa prosedur reviu akan semakin baik apabila didukung dengan tingkat pendidikan akuntansi bagi Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP).

Hasil ini mendukung *Goal Setting Theory* (Locke, 1975) yang menyatakan bahwa diperlukan proses untuk menentukan pencapaian suatu tujuan (*goal intensity*). Selanjutnya, hasil ini juga membuktikan bahwa reviu meliputi penelusuran angka, permintaan keterangan, dan prosedur analitis perlu dilakukan dalam rangka menghasilkan kualitas laporan keuangan yang lebih baik (Permendagri Nomor 4 Tahun 2018). Proses pelaporan keuangan yang dibuat tanpa prosedur reviu yang baik, dapat berpengaruh terhadap kualitas Pelaporan. Dengan demikian, pelaksanaan reviu oleh Aparat Pengawas Intern Pemerintah Kabupaten Kepulauan Yapen melalui prosedur reviu sebelum pelaporan keuangan dapat memberikan informasi yang baik bahwa laporan keuangan telah disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Oleh karena itu, dalam rangka pencapaian kualitas reviu laporan keuangan pemerintah daerah yang baik, maka penerapan prosedur reviu oleh Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) pada Inspektorat Daerah Kabupaten Kepulauan Yapen menjadi penting dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah daerah Kabupaten Kepulauan Yapen.

2. Pengaruh Tingkat Pendidikan terhadap Kualitas Reviu Laporan Keuangan

Berdasarkan hasil analisis data, tingkat pendidikan berpengaruh positif pada kualitas reviu laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD). Dengan demikian, hal ini menunjukkan bahwa hipotesis kedua (H2) **diterima**. Apabila dikaitkan dengan data profil responden memperlihatkan bahwa Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) pada Inspektorat Daerah Kabupaten Kepulauan Yapen sebagian besar memiliki tingkat pendidikan non-akuntansi. Berdasarkan jawaban responden memperlihatkan bahwa aparat yang memiliki tingkat pendidikan akuntansi terbatas. Dengan demikian, apabila kuantitas Aparat Pengawas Intern Pemerintah dengan tingkat pendidikan akuntansi yang memadai maka pelaksanaan reviu terhadap laporan keuangan akan lebih baik sehingga mendorong tercapainya kualitas reviu laporan keuangan daerah Kabupaten Kepulauan Yapen.

Hasil ini mendukung *Goal Setting Theory* (Locke, 1975) yang menyatakan bahwa untuk mencapai suatu tujuan dengan kesulitan tertentu dibutuhkan keahlian tertentu. Selanjutnya, Widyarini dan Ratnadi (2015) menyatakan bahwa sesuai Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) menyatakan bahwa pemeriksaan keuangan harus dilaksanakan oleh pemeriksa yang mempunyai kompetensi bidang akuntansi dan auditing. Hal ini mengindikasikan bahwa untuk mencapai kualitas reviu laporan keuangan maka APIP pada Inspektorat Daerah Kabupaten Kepulauan Yapen mutlak memiliki keahlian akuntansi dan auditing dan memahami prinsip akuntansi yang berlaku umum khususnya penjelasan terkait entitas yang direviu. Aparat dengan tingkat pendidikan akuntansi akan lebih mudah memahami akuntansi pemerintahan maupun Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) sehingga akan mempermudah dalam pelaksanaan tugas reviu guna mencapai kualitas reviu laporan keuangan Pemerintah Kabupaten Kepulauan Yapen

3. Pengaruh Tekanan Waktu (*Time Pressure*) terhadap Kualitas Reviu Laporan Keuangan

Berdasarkan hasil analisis data, variabel tekanan waktu berpengaruh negatif pada kualitas reviu laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin singkat waktu pelaksanaan reviu menyebabkan kualitas reviu laporan keuangan pemerintah daerah semakin menurun. Dengan demikian, Hipotesis 3 (H3) yang menyatakan bahwa tekanan waktu berpengaruh negatif terhadap kualitas reviu laporan pemerintah daerah. **diterima**. Apabila dikaitkan dengan rata-rata jawaban responden terhadap tekanan waktu mengindikasikan bahwa APIP merasakan adanya tekanan karena terbatasnya waktu pelaksanaan kegiatan reviu. Hasil ini mendukung *Goal Setting Theory* (Locke, 1975). Berdasarkan hasil analisis dan dukungan teori, maka tekanan waktu dapat dijelaskan sebagai salah satu faktor yang mempengaruhi tujuan spesifik (*goal specificity*) yakni tercapainya kualitas reviu. Dengan demikian, hasil ini mendukung Coram *et al.*, (2004) yang menunjukkan terdapat penurunan kualitas audit pada auditor yang mengalami tekanan karena terbatasnya anggaran waktu audit. Selanjutnya, memperkuat penelitian Prasita dan Adi (2007) rendahnya kualitas audit disebabkan oleh kinerja buruk auditor akibat adanya tekanan waktu sehingga timbul pelanggaran terhadap standar audit dan perilakuperilaku tidak etis yang dilakukan oleh auditor itu sendiri. Lebih lanjut, hasil ini mendukung Widyarini dan Ratnadi, (2015) bahwa tekanan waktu berpengaruh negatif pada kualitas audit. Penerapannya dalam reviu laporan keuangan pemerintah Kabupaten Kepulauan Yapen, dalam hal ini kemungkinan aparat akan mengabaikan terhadap prosedur reviu sehingga kualitas reviu laporan keuangan pemerintah daerah tidak tercapai. Dengan demikian, tekanan waktu dalam proses reviu akan berpengaruh negatif terhadap kualitas reviu laporan keuangan pemerintah daerah oleh Inspektorat Daerah Kabupaten Kepulauan Yapen.

5. Kesimpulan dan Saran

Berdasarkan hasil analisis dapat disimpulkan bahwa prosedur reviu berpengaruh positif pada kualitas reviu laporan keuangan pemerintah daerah. Tingkat pendidikan berpengaruh positif terhadap kualitas reviu laporan keuangan. Di sisi lain, Tekanan waktu (*time pressure*) berpengaruh negatif pada kualitas reviu laporan keuangan daerah.

Berdasarkan profil responden menunjukkan adanya tingkat pendidikan yang belum memadai pada aparat pengawas intern pemerintah, sebagian besar APIP memiliki tingkat pendidikan non-akuntansi. Oleh karena itu, Inspektorat Daerah Kabupaten Kepulauan Yapen diharapkan agar (1) menyusun dan mengoptimalkan pengaturan penugasan antara anggaran waktu dan kompleksitas tugas agar risiko penurunan kualitas reviu dapat diminimalisir ; (2) mendorong motivasi APIP pada Pemerintah Kabupaten Kepulauan Yapen untuk senantiasa mengikuti pendidikan dan pelatihan reviu laporan keuangan daerah. (3) Inspektorat Daerah Kabupaten Kepulauan Yapen perlu berkoordinasi dengan instansi pembina APIP baik Inspektorat Jenderal Departemen Dalam Negeri maupun Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) agar menyusun pedoman operasional dalam bentuk

petunjuk teknis pelaksanaan yang secara jelas memuat prosedur reuiu sebagai penjabaran dari standar reuiu untuk mendukung pelaksanaan reuiu laporan keuangan pemerintah daerah.

6. Keterbatasan dan Penelitian Kedepan

Berdasarkan kesimpulan hasil penelitian, maka beberapa keterbatas dan saran penelitian kedepan : 1)responden yang digunakan adalah APIP Inspektorat Daerah Kabupaten Kepulauan Yapen, sehingga hasil penelitian ini tidak dapat digeneralisasikan untuk lembaga pengawasan internal pemerintah di Kabupaten/Kota lainnya. 2)Penelitian mendatang disarankan untuk meneliti lembaga internal dan variabel lainnya yang memiliki potensi meningkatkan kualitas reuiu laporan keuangan. 3) Pada penelitian berikut sebaiknya dipertimbangkan variabel independensi dan variabel yang menyangkut faktor psikologis APIP.

Referensi

- [1] Amirullah, D., Darwanis; Rizal, Y. M. 2010. The Influence Of Auditor's Competence And Organizational Commitment To The Implementation Of Financial Statement Review In Aceh Inspectorate. *Jurnal Telaah dan Riset Akuntansi*, Vol. 3, No.2, Hal. 130-154.
- [2] Arens, A. A., Loebbecke, J. K. 2003. Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach. *International Edition*. New Jersey: Prentice Hall.
- [3] Basuki., Mahardani, K. Y. 2006. Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu Terhadap Perilaku Disfungsional Auditor dan Kualitas Audit pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya. *Jurnal Maksi*, Vol. 6, No. 2. p. 203-221.
- [4] Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 2016. Hasil Pemeriksaan dengan Tujuan Tertentu, Semester II.
- [5] Batubara, R. I. 2008. Pengaruh Latar Belakang Pendidikan, Kecakapan Profesional, Pendidikan Berkelanjutan, dan Independensi Pemeriksa Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan. *Penelitian tidak dipublikasikan*. Universitas Sumatera Utara.
- [6] Coram, P. *et al.* 2004. The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts. *Working paper*. Australia: The University of Melbourne.
- [7] De Angelo, L.E. 1981. Auditor Independence, "Low Balling", and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3. pp. 113-127.
- [8] Deis, D.R., G.A. Groux. 1992. Determinants of Audit Quality in The Public Sector. *The Accounting Review*. pp. 462-479.
- [9] Efendy, M. T. 2010. Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat Dalam Pengawasan Keuangan Daerah (tesis). Semarang: Universitas Diponegoro
- [10] Ghozali, I. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*.: Badan Penerbit Universitas Diponegoro Semarang.

- [11] Heriningsih, S. 2001. Penghentian Prematur Atas Prosedur Audit: Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik” *Penelitian Tidak dipublikasikan*. Jogjakarta: Universitas Gajah Mada.
- [12] Kuntadi, C. 2009. Seminar dan Diskusi Panel: Peningkatan Kapasitas Auditor Internal Dalam Pelaksanaan reuiu Laporan Keuangan. Jakarta: ABFI Isntitute Perbanas.
- [13] Kuswarini, D. 2010. Pengaruh Kualitas Jasa Inspektorat Jenderal, Pengalaman Pimpinan, dan Jumlah Anggaran Terhadap Efektivitas Pengendalian Intern Pada Kementerian/Lembaga di Jakarta . *Penelitian tidak dipublikasikan*, Universitas Indonesia. Jakarta.
- [14] Locke, E. A. 1975. Toward a Theory of Task Motivation and Incentives, *Organizational Behavior and Human Performance*. 3:157-189.
- [15] Mardiasmo. 2006. Perwujudan Transparansi dan Akuntabilitas Publik Melalui Akuntansi Sektor Publik: Suatu Sarana Good Governance. *Jurnal Akuntansi Pemerintah*, Vol. 2, No. 1.
- [16] Mulyono, A. 2009. Analisis Faktor-Faktor Kompetensi Aparatur Inspektorat dan Pengaruhnya Terhadap Kinerja Inspektorat Kabupaten Deli Serdang. *Penelitian tidak dipublikasikan*, Universitas Sumatera Utara, Sumatera Utara.
- [17] Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesai Nomor 4 Tahun 2018 tentang Pelaksanaan Reviu Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah berbasis Akrual.
- [18] Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No.05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.
- [19] Peraturan Menteri Keuangan (PMK) No.8/PMK.09/2015 tentang Standar Reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah
- [20] Prasita, A., Priyo A. 2007. Pengaruh Kompleksitas Audit dan Tekanan Anggaran dan Waktu Terhadap Kualitas Audit Dengan Moderasi Pemahaman Terhadap Sistem Informasi. *Penelitian tidak dipublikasikan*. Universitas Kristen Satya Wacana Salatiga.
- [21] Prasetyo, A. dan S.S. Pangemanan, 2014. Analisis Dampak Reviu Inspektorat terhadap Kualitas Akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kab. Minahasa Tenggara TA 2010 dan 2011. *Jurnal Accountability vol.3, No.1*.
- [22] Ramandei, P. 2017. Mediation Psychological Capital in Relation of Competence and Independence to Audit Quality. *Journal Advanced Science Letters*, Vol.23.No.8, pp:7087-7089.
- [23] Ritonga, I. T. 2010. *Reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Jogjakarta: Lembaga Kajian Manajemen Pemerintahan Daerah.
- [24] Simanjuntak, P. 2008. Pengaruh Time Budget Pressure dan Resiko Kesalahan Terhadap Penurunan Kualitas Audit *Penelitian tidak dipublikasikan*. Semarang: Universitas Diponegoro.
- [25] Widyarini, K. dan Ratnadi, N.M.D. 2015. Pengaruh prosedur, pendidikan, tekanan waktu, dan anggaran reuiu pada kualitas reuiu, laporan keuangan pemerintah daerah. *Jurnal Universitas Udayana*, Bali.
- [26] Yuliani, S. 2010. Pengaruh Pemahaman Akuntansi, Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah dan Peran Internal Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Telaah dan Riset Akuntansi*. Vol. 3, No.2, Hal. 206-220.