

INTERAKSI ASISTENSI KEUANGAN DAN KOMPETENSI, REVIU LAPORAN KEUANGAN PADA PELAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH : *Analisis peran ModMed dalam perspektif Teori Institusional*

Pilipus Ramandei¹

Fakultas Ekonomi, Program Studi Akuntansi, Universitas Ottow Geissler Papua

Email: philramandey@gmail.com

Abstract

Laporan keuangan pemerintah daerah yang baik adalah laporan keuangan yang memenuhi karakteristik kualitatif laporan keuangan, yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan serta dapat dipahami. Namun demikian, fenomena menunjukkan masih terdapat kelemahan pelaporan keuangan pada beberapa pemerintah daerah di Indonesia khususnya pada pemerintah Kabupaten dan Kota di Provinsi Papua dan Papua Barat berdasarkan temuan Badan Pemeriksa Keuangan (IHPS II BPK, 2017).

Tujuan penelitian ini untuk menganalisis dan menemukan bukti empiris peran moderasi asistensi keuangan dan mediasi reviu laporan keuangan pada pengaruh kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah. Penjelasan hubungan antar variabel menggunakan perspektif Teori Institusional. Survei dilakukan Tahun 2018 pada 42 Pemerintah Kabupaten / Kota di Papua dan Papua Barat. Metode analisis data menggunakan SEM-PLS dengan Software statistik WarpPLS 6.0.

Hasil penelitian menemukan bahwa kompetensi aparat tidak berpengaruh positif terhadap terhadap kualitas laporan keuangan. Asistensi keuangan terbukti dapat memoderasi pengaruh positif kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah; serta Reviu laporan keuangan dapat memediasi hubungan kompetensi aparat dan kualitas laporan keuangan. Dengan demikian, upaya mengatasi penyajian laporan keuangan yang berkualitas memerlukan aparat yang kompeten melalui adanya kebijakan asistensi keuangan dan intensitas reviu laporan dalam tahapan pelaporan keuangan.

Keterbatasan penelitian metode pengumpulan data menggunakan kuesioner dan sangat memungkinkan terjadinya bias. Oleh karena itu, upaya mencapai hasil yang lebih baik perlu disertai metode wawancara agar memperoleh informasi tambahan sebagai pembanding jawaban responden.

Kata Kunci : Kompetensi, Asistensi Keuangan, Reviu, Kualitas Laporan Keuangan

1. Pendahuluan

Laporan keuangan merupakan sumber informasi bagi para pemangku kepentingan dan digunakan untuk pengambilan keputusan. Laporan keuangan dengan kualitas baik mempermudah pengambilan keputusan dan alokasi potensi sumber daya secara optimal baik disektor swasta maupun sektor publik. Pada sektor publik informasi memainkan peran penting untuk mengurangi konflik kepentingan yang melekat dalam organisasi (Yetman and Yetman 2004). Kualitas laporan keuangan pemerintah merupakan ukuran nilai informasi yang terkandung dalam laporan keuangan dan memenuhi unsur kualitatif laporan keuangan pemerintah serta dipakai untuk pengambilan keputusan (Herawati (Herawati 2014). Laporan keuangan pemerintah daerah yang baik menurut Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 adalah laporan keuangan yang memiliki karakteristik kualitatif : relevan, andal, dapat dibandingkan serta dapat dipahami. Dengan demikian, penyajian laporan keuangan pemerintah daerah diharapkan mencapai tingkat relevansi, keadilan, dan dapat digunakan dalam perbandingan kondisi keuangan tahun lainnya, serta dapat dipahami. Salah satu indikator penyajian laporan keuangan yang baik yaitu opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atas audit LKPD.

Implementasi regulasi dalam pengelolaan dan pelaporan keuangan pemerintah menjadi fokus pencapaian penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang baik. Namun demikian, fenomena kelemahan laporan keuangan beberapa pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat

¹ Dosen Dpk pada Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Ottow Geissler Papua.
Email: philramandey@gmail.com

berdasarkan temuan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (IHSP II, 2017) terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yaitu : kompetensi aparatur bidang akuntansi dan laporan keuangan yang belum memadai serta sistem pengendalian intern yang kurang efektif. Temuan ini meliputi kelemahan pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan; pencatatan tidak/belum dilakukan atau tidak akurat, proses penyusunan laporan tidak sesuai ketentuan, dan kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan lainnya.

Berkaitan dengan kualitas laporan keuangan, beberapa penelitian terdahulu tentang kualitas laporan keuangan dan mengkaji peran beberapa variabel determinan seperti : kompetensi sumber daya manusia, sistem pengendalian intern, teknologi informasi, regulasi pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan menemukan hasil yang berbeda. Menurut Xu *et al.*, (2003) faktor kunci untuk menghasilkan kualitas informasi akuntansi adalah melalui ketersediaan sumber daya manusia, sistem organisasi dan faktor eksternal. Keandalan sistem harus ditunjang oleh keandalan sumber daya manusia dan harus dikontrol agar dapat berjalan dengan baik. Altamuro and Beatty (2010) menyatakan bahwa pengendalian intern perusahaan dipengaruhi oleh regulasi pengendalian intern, namun perlu dievaluasi agar lebih efektif; serta adanya perubahan regulasi pengendalian intern dalam pemantauan dan pelaporan dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan. Hasil studi Doyle *et al.* (2007) salah satu usaha perusahaan dalam menghadapi kurangnya sumber daya, isu-isu akuntansi yang kompleks dan perubahan lingkungan bisnis yaitu melalui pengendalian pelaporan keuangan. Beberapa riset pelaporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia, Hidayah & Zarkasyi, (2017) memberikan bukti empiris bahwa semakin baik kompetensi sumber daya manusia akan menunjang dalam implementasi aplikasi akuntansi berbasis akrual yang lebih efektif di Indonesia. Hasil penelitian ini didukung riset Darwanis dan Mahyani (2009) keterandalan laporan keuangan pemerintah daerah dapat dicapai melalui peningkatan kapasitas sumber daya manusia dan pemanfaatan teknologi informasi. Oleh karena itu, pemahaman akuntansi oleh aparat serta pemanfaatan sistem informasi akuntansi keuangan daerah dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (Yuliani *et al.* 2010). Peran kompetensi aparat, pemanfaatan teknologi informasi yang baik dan kesiapan sumber daya manusia mampu meningkatkan akuntabilitas keuangan dan ketepatan laporan keuangan (Winidyaningrum dan Rahmawati,2010; Andriani, 2010; Setiyawati 2013; Rahayu *et al.* 2014). Menurut Choirunisah (2008) kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dipengaruhi oleh kompetensi sumber daya manusia serta Standar Akuntansi Pemerintah.

Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten / Kota di Provinsi Papua dan Papua Barat masih memperlihatkan beberapa permasalahan yang diperlukan upaya konkrit dan solusi yang dapat berpengaruh terhadap laporan keuangan yang baik. Oleh karena itu, salah satu upaya penyajian kualitas laporan keuangan adalah peningkatan kompetensi aparatur pengelolaan keuangan dengan adanya kebijakan asistensi keuangan melalui pendampingan, bimbingan teknis dan pelatihan pelaporan keuangan. Disisi lain, intensitas revidi terhadap tahapan proses pelaporan keuangan perlu dilaksanakan secara kontinyu dalam rangka peningkatan keandalan informasi pada laporan keuangan pemerintah Kabupaten/Kota di Papua dan Papua Barat. Dengan demikian, berdasarkan permasalahan diatas dapat diajukan beberapa pertanyaan penelitian, sebagai berikut :

1. Apakah kompetensi aparat berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan?
2. Apakah kompetensi aparat berpengaruh terhadap revidi laporan keuangan?
3. Apakah revidi laporan keuangan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan ?
4. Apakah revidi laporan keuangan dapat memediasi pengaruh kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan?
5. Apakah asistensi keuangan dapat memoderasi pengaruh kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan?

Adapun tujuan penelitian untuk menganalisis dan menemukan bukti empiris : 1) pengaruh kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan dan revidi laporan keuangan; 2) pengaruh revidi laporan keuangan; dan mediasi terhadap kualitas laporan keuangan; 3) peran moderasi asistensi keuangan pada pengaruh kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan.

2. Tinjauan Literatur

2.1. Teori Institusional

Teori Institusional digunakan menjelaskan hubungan dan pengaruh variabel determinan kualitas laporan keuangan. Terbentuknya organisasi oleh karena tekanan lingkungan institusional yang menyebabkan terjadinya institusionalisasi (DiMaggio and Powell 1983). Menurut DiMaggio and Powell (1983) sebagai akibat tekanan institusional, organisasi akan mengadopsi karakteristik serupa melalui keinginan untuk mengorganisir diri dengan cara tertentu agar mirip dengan organisasi lain di lingkungan yang sama. Penyesuaian organisasi terhadap ketidakpastian lingkungan dapat terjadi dalam tiga cara: isomorfisma pemaksaan, isomorfisma mimetik dan isomorfisma normatif.

Implementasi teori institusional pada konteks institusi pemerintah daerah dipandang perlu untuk mengatasi fenomena kelemahan pelaporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia. Beragamnya kualitas laporan keuangan pemerintah daerah berdasarkan opini atas pemeriksaan laporan keuangan karena adanya faktor penyebab pada setiap pemerintah daerah. Oleh karena itu, internal organisasi dituntut melakukan upaya perbaikan pada penyajian pelaporan keuangan agar bisa menyerupai institusi pemerintah daerah lain yang memperoleh kualitas laporan keuangan yang baik. Kondisi ini memaksa institusi pemerintah daerah untuk melakukan mekanisme *isomorfisme* yang ada guna pencapaian tujuan institusi pemerintah.

2.2. Kompetensi Aparat

Kompetensi aparat menurut Keputusan BKN Nomor 46A Tahun 2003 yaitu kemampuan dan karakteristik yang dimiliki seorang Aparat Sipil Negara (ASN) berupa pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugas jabatannya, secara profesional, efektif, dan efisien. Kualifikasi Aparat Sipil Negara dikelompokkan dalam tiga unsur utama, yaitu: keahlian, kemampuan teknis dan sifat-sifat personil yang baik. Keahlian ASN antara lain: (a) memiliki pengalaman yang sesuai dengan tugas dan fungsinya; (b) memiliki pengetahuan yang mendalam di bidangnya; (c) memiliki wawasan yang luas dan (d) beretika. Memahami tugas-tugas di bidangnya merupakan kemampuan teknis yang harus dimiliki ASN dan sifat-sifat pegawai yang baik antara lain harus memiliki disiplin yang tinggi, jujur, sabar, menaruh minat, terbuka, objektif, pandai berkomunikasi, selalu siap dan terlatih.

Pengembangan kompetensi aparatur dilakukan melalui program pendidikan dan pelatihan. Menurut Smith (2000) pelatihan merupakan proses terencana untuk mengubah sikap/perilaku, pengetahuan dan keterampilan melalui pengalaman belajar untuk mencapai kinerja yang efektif dalam sebuah kegiatan atau sejumlah kegiatan. Oleh karena itu, pendidikan dan pelatihan bagi pegawai harus diberikan secara berkala agar setiap pegawai terpelihara kompetensinya untuk peningkatan kinerja organisasi melalui peningkatan produktivitas, efektifitas dan efisiensi organisasi (Donalson dan Scannel 1993; Schuler dan Jackson 1997; Rivai 2009).

Pengembangan kompetensi aparat melalui pendidikan dan pelatihan menurut UU No 5 Tahun 2014 disebutkan setiap Aparatur Sipil Negara memiliki hak dan kesempatan untuk mengembangkan kompetensi. Setiap instansi pemerintah wajib menyusun rencana pengembangan kompetensi Aparatur Sipil Negara dalam rangka pengembangan karir Aparatur Sipil Negara. Pengukuran kompetensi Aparatur Sipil Negara dalam pengembangan karir yaitu : 1) kompetensi teknis yang diukur dari tingkat dan spesialisasi pendidikan, pelatihan teknis fungsional dan pengalaman bekerja secara teknis;

2)kompetensi manajerial yang diukur dari tingkat pendidikan, pelatihan struktural atau manajemen, dan pengalaman kepemimpinan; dan 3)kompetensi sosial kultural yang diukur dari pengalaman kerja berkaitan dengan masyarakat majemuk dalam hal agama, suku, dan budaya sehingga memiliki wawasan kebangsaan.

2.3. Asistensi Keuangan

Menurut Kaswan (2012) asistensi merupakan hubungan kemitraan antara pembina dan karyawan yang memusatkan pada pembelajaran berkesinambungan, pertumbuhan, perubahan, yang membawa hasil dalam pembangunan keterpenuhan kebutuhan sumber daya internal seseorang. Asistensi mengarahkan secara langsung atau tidak langsung energi dan keinginan karyawan untuk meningkatkan motivasi, mencapai tujuan, dan memaksimalkan potensi (Kaswan 2012). Pernyataan ini didukung hasil studi Halen dan Astuti (2013) tingkat pemahaman aparat tentang tugas dan tanggung jawab, pelatihan dan pendampingan aparatur pada pembinaan pengelolaan keuangan berpengaruh terhadap kinerja organisasi dalam pengelolaan keuangan. Asistensi keuangan terhadap pengelolaan keuangan khususnya penyajian laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia merupakan variabel moderasi untuk meningkatkan kompetensi aparat dalam pelaporan keuangan. Asistensi keuangan dianalisis berdasarkan kebijakan pimpinan dalam upaya peningkatan sumber daya internal aparat dan manfaatnya dalam melakukan pembinaan terhadap pengelolaan dan penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

2.4. Reviu Laporan Keuangan

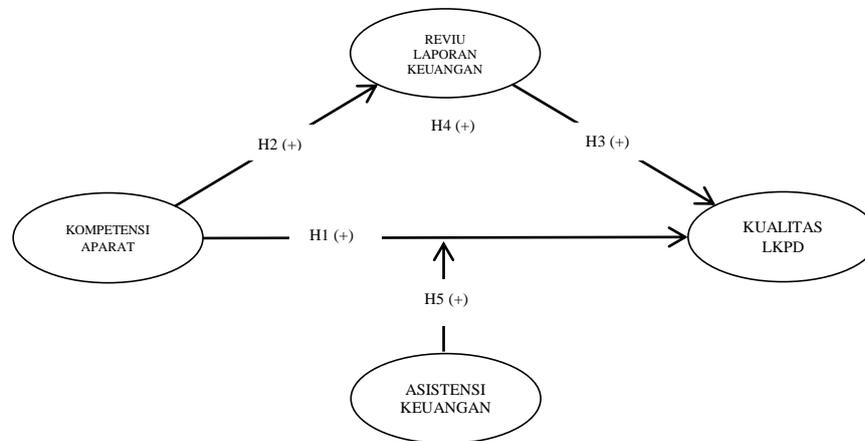
Reviu laporan keuangan adalah penelaahan atas penyelenggaraan akuntansi dan penyajian laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) oleh lembaga pengawas (Inspektorat) untuk memberikan keyakinan terbatas bahwa proses pelaporan keuangan daerah telah diselenggarakan berdasarkan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah (SAPD) dan LKPD telah disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dalam upaya membantu kepala daerah untuk menghasilkan LKPD baik. Tujuan reviu laporan keuangan yaitu : 1)membantu terlaksananya penyelenggaraan akuntansi dan penyajian LKPD; 2)memberikan keyakinan terbatas bahwa akuntansi telah diselenggarakan berdasarkan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah (SAPD) dan LKPD telah disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Upaya pencapaian tujuan reviu, maka temuan kelemahan dalam penyelenggaraan akuntansi dan/ atau kesalahan dalam penyajian laporan keuangan, akan diberikan rekomendasi kepada entitas akuntansi dan/ atau entitas pelaporan untuk melakukan tindakan koreksi secara berjenjang.

Menurut Saputra (2010) laporan keuangan pada pemerintah daerah perlu direviu melalui prosedur analitis dan permintaan keterangan atas laporan keuangan yang telah disusun. Lebih mendalam dikemukakan bahwa reviu merupakan salah satu cara yang digunakan untuk mengetahui permasalahan pada laporan keuangan. Permasalahan pada laporan keuangan pemerintah daerah, meliputi: 1)terjadi salah catat nilai/nominal dalam laporan keuangan baik itu dalam laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan. 2)terdapat hutang yang tidak wajar karena nominal hutang yang dimiliki pemerintah daerah sangat tinggi. 3)kurang lengkapnya penjelasan yang diberikan untuk menjelaskan suatu transaksi yang bermasalah seperti hutang yang dimiliki.

Pandangan ini didukung riset Prasetyo & Pangemanan, (2014) menyatakan bahwa reviu laporan keuangan merupakan 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 sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Lebih terperinci dijelaskan, reviu atas laporan keuangan dilakukan dalam rangka penyusunan pernyataan tanggung jawab (*statement of responsibility*) atas laporan keuangan. Pernyataan tanggung

jawab tersebut menyatakan bahwa laporan keuangan telah disusun berdasarkan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) yang memadai dan dan dilaporkan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

Kerangka penelitian interaksi asistensi keuangan dan kompetensi aparat, reviu laporan keuangan terhadap kualitas laporan keuangan, ditampilkan pada Gambar 1.



Gambar 1. Kerangka Penelitian

2.5. Pengembangan Hipotesis

2.5.1. Kompetensi Aparat dan Kualitas Pelaporan Keuangan

Isomorfisme normatif dalam teori institusional berhubungan dengan profesionalisme. Norma atau sesuatu yang tepat bagi organisasi berasal dari pendidikan formal dan sosialisasi pengetahuan formal itu di bidang tertentu yang mendukung dan menyebarkan kepercayaan normative institusi melakukan penyesuaian agar dapat menyerupai organisasi lain (DiMaggio dan Powell 1983). Penyesuaian organisasi dalam tinjauan teori institusional antara lain penyesuaian personil yaitu organisasi perlu melakukan penyesuaian terhadap aturan-aturan institusi melalui penggunaan personil yang spesifik baik secara internal maupun eksternal organisasi.

Pandangan Harmon dan Mayer (1986) membahas perlunya kapasitas sumber daya manusia untuk menopang proses manajemen pemerintahan yang demokratis dan secara politis dinilai akuntabel yang melengkapi perolehan teknis yang harus dimiliki oleh para penganut amanat tanggung jawab publik. Pelaksanaan amanat tanggung jawab dalam lingkup pemerintah daerah diwujudkan dalam pertanggungjawaban terhadap amanat masyarakat, melalui laporan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan, diantaranya penyampaian laporan keuangan pemerintah daerah. Informasi yang tersaji dalam laporan keuangan pemerintah daerah harus memenuhi unsur kualitas laporan keuangan dan memberikan informasi yang relevan agar dapat dipergunakan dalam pengambilan keputusan. Dengan demikian, sumber daya manusia, sistem, organisasi, dan faktor eksternal merupakan faktor kritis terhadap kualitas informasi akuntansi (Xu et al. 2003). Selanjutnya, hasil penelitian (Nuryanto and Afiah 2013) menjelaskan kompetensi aparat dapat berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Oleh karena itu, kepemilikan sumber daya manusia dengan kompetensi yang memadai cenderung meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (Darwanis and Mahyani 2009); Andriani 2010; Indriasih and Kuswayo 2014; Agung and Winarningsih 2016; Rahayu *et al.* 2014). Dengan demikian, aparat dengan kompetensi yang memadai pada pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini beralasan karena Choi et al. (2013) menyatakan cara mengatasi akar masalah dalam pelaporan adalah melalui investasi sumber daya

manusia dalam pengendalian internal dan akuntansi agar dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan. Dengan demikian, diajukan hipotesis penelitian :

H₁ : Kompetensi aparat berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

2.5.2. Pengaruh Kompetensi Aparat terhadap Reviu Laporan Keuangan

Perspektif teori institusional dalam konteks pelaporan keuangan pemerintah daerah dapat dilihat dari adanya paksaan (*coersive*) terhadap pencapaian laporan keuangan yang baik sehingga menyebabkan institusi pemerintah daerah merespons melalui berbagai penyesuaian. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) sebagai acuan dalam penyajian laporan keuangan menjadi konsekuensi penyiapan aparatur pemerintah daerah dalam pemahaman dan implementasi standar dimaksud agar berdampak terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Proses pelaporan keuangan yang baik membutuhkan aparatur yang kompeten dan pelaksanaan telaah atas pelaporan keuangan dan kegiatan operasional lainnya. Oleh karena itu reviu laporan keuangan merupakan kewajiban dalam proses telaah atas penyajian laporan keuangan oleh lembaga pengawas (inspektorat) sebagai perwujudan isomorfisme normatif. Beckmerhagen et al. (2004) berpendapat bahwa efektivitas audit tidak boleh diukur berdasarkan pada pencapaian tujuan audit atau jumlah temuan auditor internal saja, tetapi juga menentukan kualitas dan kesesuaian rencana audit, eksekusi dan tindak lanjut. Dengan demikian, aparat dengan kompetensi yang memadai sangat membantu dalam penerapan Standar Akuntansi Pemerintah.

Kepatuhan penerapan standar akuntansi dan pelaporan keuangan membutuhkan sumber daya manusia yang memiliki kompetensi yang memadai (Nugraheni & Subaweh, 2008; Aritonang & Syarif, 2009; Adhi & Suhardjo, 2013). Semakin kompeten aparatur dapat menunjang proses reviu pelaporan keuangan. Sebaliknya, kompetensi aparat yang lemah dapat mengakibatkan kesalahan dalam memahami dan melaksanakan metode, teknik dan ketentuan baku yang terdapat dalam Standar Akuntansi Pemerintahan. Hal ini dapat menyebabkan penyajian laporan keuangan kemungkinan akan salah dan terlambat penyampaiannya (Agami, 2006). Oleh karena itu, guna menilai laporan keuangan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah maka pelaksanaan reviu laporan keuangan menjadi konsekuensi penilaian kepatuhan regulasi laporan keuangan, menilai efektifitas dan efisiensi operasional organisasi. Berdasarkan uraian tersebut diduga terdapat hubungan positif antara kompetensi aparat dengan reviu laporan keuangan. Dengan demikian, dapat diajukan hipotesis penelitian, sebagai berikut :

H₂: Kompetensi aparat berpengaruh positif terhadap reviu laporan keuangan.

2.5.3. Pengaruh Reviu Laporan Keuangan terhadap Kualitas Laporan Keuangan

DiMaggio & Powell (1983) berpendapat bahwa isomorfisma mimetik merupakan suatu proses perubahan dimulai secara internal oleh organisasi. Isomorfisme akan terjadi ketika organisasi merasa bahwa fungsi audit internal akan berkontribusi pada peningkatan pengendalian organisasi dan kinerja operasional yang menyebabkan fungsi ini akan diadopsi sebagai konsekuensi dari proses penyesuaian organisasi. Pada konteks institusi pemerintah daerah, reviu terhadap laporan keuangan bertujuan untuk menilai proses pelaporan keuangan dan kepatuhan pada Standar Akuntansi Pemerintah. Proses telaah atas penyelenggaraan akuntansi dan penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) oleh lembaga pengawas akan 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 (SAP). Proses telaah merupakan upaya membantu kepala daerah dalam pencapaian kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

Pelaksanaan reviu membutuhkan komitmen instansi dalam menjalankan pengendalian intern, proses penatausahaan dan akuntansi. Reviu terhadap proses akuntansi memberikan evaluasi terhadap pelaksanaan proses akuntansi dan penyajian laporan keuangan. Evaluasi dimaksudkan untuk

memperbaiki ketidaktepatan penyajian pelaporan dan upaya tindakan perbaikan. Menurut Prasetyo & Pangemanan (2014) pelaksanaan reviu oleh inspektorat dapat menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Kalumata et al. (2014) menjelaskan bahwa pelaksanaan reviu laporan keuangan dan penerapan sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. Oleh karena itu, berdasarkan teori dan uraian diatas dapat diajukan hipotesis penelitian sebagai berikut :

H₃: Reviu laporan keuangan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

2.5.4. Peran Asistensi Keuangan sebagai pemoderasi pada Pengaruh Kompetensi Aparat terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Eksistensi organisasi terjadi pada cakupan organisasional yang luas dengan pandangan bahwa setiap organisasi saling mempengaruhi bentuk organisasi lainnya lewat proses adopsi atau institusionalisasi (DiMaggio and Powell 1983). *Mimetic isomorphism* menjelaskan proses penyesuaian ketika organisasi meniru organisasi lainnya, biasanya disebabkan karena ketidakpastian. Pencapaian opini laporan keuangan pemerintah daerah Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) mengindikasikan semakin baik kualitas laporan keuangan. Sebaliknya kondisi ini berbeda dengan perolehan opini pada beberapa pemerintah daerah cenderung menunjukkan kualitas laporan keuangan yang belum optimal. Kecenderungan perolehan opini atas laporan keuangan dapat disebabkan oleh sumber daya manusia, sistem yang ada dan faktor eksternal. Hal ini menjadi alasan dan kewajiban pemerintah daerah untuk melakukan proses evaluasi dan pembinaan (asistensi keuangan) melalui organisasi lain yang memiliki kapabilitas pada proses pengelolaan yang baik agar dapat memberi hasil yang baik pada proses pelaporan keuangan pemerintah daerah.

Asistensi mengarahkan secara langsung atau tidak langsung energi dan keinginan karyawan untuk meningkatkan motivasi, mencapai tujuan, dan memaksimalkan potensi (Kaswan 2012). Intensitas pelaksanaan asistensi dalam pemberian pemahaman dan pendampingan serta bimbingan terhadap penyiapan dan penyusunan laporan keuangan dapat berdampak kepada kesiapan organisasi serta penyelesaian kendala dalam proses penyusunan laporan keuangan. Di sisi lain, bimbingan teknis maupun asistensi pada pengelolaan keuangan khususnya penatausahaan dan pelaporan perlu dilaksanakan pada tingkat Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) agar berdampak pada laporan keuangan pemerintah daerah secara komprehensif.

Halen dan Astuti (2013) menyatakan bahwa tingkat pemahaman aparat tentang tugas dan tanggung jawab, pelatihan dan pendampingan aparatur pada pembinaan pengelolaan keuangan sangat berpengaruh terhadap kinerja organisasi dalam pengelolaan keuangan. Oleh karena itu, kebijakan asistensi keuangan melalui pendampingan dan bimbingan teknis dengan lembaga pengawas, pihak konsultan maupun tenaga profesional (akademisi) dalam rangka peningkatan kapasitas dan kompetensi aparatur diharapkan berdampak secara internal pada proses pelaporan keuangan. Dengan demikian, diajukan hipotesis penelitian, sebagai berikut :

H₄: Asistensi keuangan memoderasi kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

2.5.5. Mediasi Reviu Laporan Keuangan pada Pengaruh Kompetensi Aparat terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) yang berkualitas memerlukan keahlian sumber daya manusia berkaitan dengan pengetahuan, keahlian dan perilaku. Laporan keuangan pemerintah daerah harus disiapkan oleh personil yang memiliki kompetensi di bidang akuntansi dan sistem akuntansi sehingga dapat menghasilkan informasi yang bermanfaat bagi penggunanya (Tausikal, 2007). Dengan demikian, penilaian efektifitas laporan keuangan dalam penerapan Standar Akuntansi

Pemerintah melalui reviu laporan keuangan akan menciptakan laporan keuangan yang andal serta akan meminimalisir resiko terjadinya kekeliruan pelaporan keuangan (Warren *et al.*,2005).

Kegagalan sumber daya manusia di pemerintah daerah dalam memahami dan menerapkan logika akuntansi akan berdampak pada kekeliruan laporan keuangan yang dibuat dan ketidaksesuaian laporan dengan standar yang ditetapkan pemerintah (Nurhayati, 2013). Oleh karena itu, untuk mengevaluasi kinerja aparat dalam menyusun laporan keuangan maka telaah dan analisis terhadap laporan internal perlu dilakukan dan diharapkan akan berdampak positif pada kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Berdasarkan uraian tersebut diduga terdapat pengaruh tidak langsung antara kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan melalui pelaksanaan reviu laporan keuangan. Dengan demikian, dapat diajukan hipotesis penelitian, sebagai berikut :

H₅: Reviu laporan keuangan dapat memediasi pengaruh positif kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

3. Metode Penelitian

Responden penelitian ini meliputi 42 Pemerintah Kabupaten dan Kota di Provinsi Papua dan Papua Barat. Jumlah pemerintah daerah, Pemerintah Kota berjumlah 2 (dua) dan Pemerintah Kabupaten berjumlah 40. Survei dilaksanakan pada keseluruhan pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat. Adapun unit analisis pada penelitian ini adalah organisasi, dengan menguji interaksi asistensi keuangan dan kompetensi aparat; serta peran mediasi reviu laporan keuangan pada pengaruh kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan. Analisis lebih fokus pada kompetensi aparat dan dukungan asistensi keuangan serta reviu laporan keuangan dalam meningkatkan kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat. Pengumpulan data penelitian dilakukan Tahun 2018 dengan menggunakan kuesioner penelitian yang disebarkan ke 42 pemerintah daerah melalui Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD) di Provinsi Papua dan Papua Barat sebagai pengelola keuangan daerah.

3.1. Desain Instrumen Penelitian

Desain kuesioner penelitian dilakukan melalui beberapa tahapan. Tahap pertama yaitu adopsi kuesioner penelitian terdahulu yang dianggap relevan dengan topik penelitian. Tahap kedua yaitu adaptasi kuesioner sesuai dengan masalah penelitian. Pada tahap ini dilakukan *pre-test* untuk menilai dan perbaikan kalimat pernyataan sebagai indikator penelitian. *Pre-test* dilakukan melalui diskusi dengan dosen dan mahasiswa program pasca sarjana sekaligus berprofesi sebagai konsultan dalam pendampingan pelaporan keuangan pemerintah daerah. Pertimbangan penggunaan dosen atau mahasiswa program pasca sarjana sekaligus konsultan adalah memiliki pengetahuan yang memadai dan terlibat dalam pendampingan dan bimbingan teknis pengelolaan dan pelaporan keuangan pemerintah daerah.

Setelah melalui proses perbaikan terhadap hasil pre-tes kuesioner, selanjutnya diterapkan dalam suatu *pilot test*. *Pilot test* dilakukan kepada 40 Aparatur Sipil Negara (ASN) entitas pelaporan pada Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD) di Pemerintah Kota Jayapura, Pemerintah Kabupaten Jayapura dan pemerintah Kabupaten Keerom. Pertimbangan pemilihan aparatur pada entitas pelaporan yaitu bahwa proses penyajian laporan keuangan pemerintah daerah merupakan tugas dan tanggung jawab yang dikerjakan dalam rangka penyiapan pelaporan keuangan daerah dan dapat mencerminkan keadaan sebenarnya dari calon responden sehingga relevan digunakan sebagai subyek *pilot test* penelitian ini.

Pelaksanaan *Pilot test* diharapkan dapat memberikan informasi reliabilitas serta validitas kuesioner penelitian. Kuesioner penelitian yang telah memenuhi reliabilitas artinya jawaban responden

terhadap kuesioner yang disampaikan konsisten dari waktu ke waktu. Selanjutnya kuesioner yang telah memenuhi validitas artinya pernyataan dalam kuesioner mampu mengungkap sesuatu yang akan diukur. Pengujian statistik terhadap reliabilitas instrument penelitian ini dengan mengkorelasikan antar jawaban dalam suatu variabel. Menurut Nunally (dalam Ghozali, 2013) sesuatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel jika memiliki nilai *Cronbach Alpha* > 0,70. Sedangkan pengujian *statistic validitas* instrument penelitian ini melalui korelasi *bivariate* antar setiap skor indikator dengan jumlah keseluruhan skor variabel. Instrument dikategorikan valid jika korelasi setiap skor indikator dengan total skor variabel adalah signifikan.

Pengujian reliabilitas instrument dengan bantuan *software* SPSS 21 terhadap data *pilot test* ditampilkan pada Tabel 1.

Tabel 1. Pengujian Reliabilitas Instrument

Variabel	N	<i>Cronbach Alpha</i>
Kompetensi Akuntansi (KA)	40	0,840
Reviu Laporan Keuangan (RLK)	40	0,825
Asistensi Keuangan (AK)	40	0,750
Kualitas LKPD (KLK)	40	0,941

Sumber : data primer diolah, 2018

Tabel 1. memperlihatkan besaran nilai *Cronbach Alpha* semua variabel dengan nilai lebih besar atau diatas dari 0,70. Nilai *Cronbach Alpha* lebih besar dari 0,70 menunjukkan secara normatif statistik dapat disimpulkan instrument penelitian ini telah memenuhi tingkat reliabilitas yang baik. Pengujian validitas menunjukkan setiap indikator variabel telah berkorelasi dengan jumlah variabel masing-masing. Hasil ini menunjukkan bahwa semua indikator variabel mampu untuk mengukur apa yang ingin diukur oleh variabel. Hasil positif pengujian reliabilitas dan validitas instrument dalam *pilot test* telah memberikan keyakinan instrument penelitian dapat dijadikan instrument pada penelitian sebenarnya.

3.2. Variabel Penelitian dan Pengukuran

Variabel penelitian terdiri atas variabel eksogen kompetensi aparat dan variabel endogen kualitas laporan keuangan serta variabel moderating asistensi keuangan dan variabel mediating reviu laporan keuangan. Variabel penelitian, definisi operasional serta pengukuran variabel tertera pada Tabel 2.

Tabel 2. Variabel Penelitian, Definisi Oprasional dan Pengukuran

Variabel	Definsi Operasional	Pengukuran
Kompetensi Aparat (KA)	Pengetahuan, keahlian dan perilaku yang dimiliki Aparatur Sipil Negara (ASN) dalam rangka melaksanakan tugas dan tanggung jawab pada proses pelaporan keuangan pemerintah daerah.	Instrumen terdiri dari 11 item pernyataan yang diadaptasi dan dikembangkan berdasarkan indikator kompetensi aparat (Nuryanto and Afiah 2013). Ukuran tingkat kompetensi aparat didasarkan pada tanggapan responden terhadap serangkaian item yang menggunakan skala lima poin.
Reviu Laporan Keuangan (RLK)	Proses telaah atas penyelenggaraan akuntansi dan penyajian laporan keuangan pemerintah daerah oleh lembaga pengawas untuk memberikan keyakinan terbatas bahwa akuntansi	Instrumen terdiri dari 3 item pernyataan yang diadaptasi dan dikembangkan berdasarkan indikator reviu laporan keuangan oleh Widyarini & Ratnadi (2016). Ukuran

Variabel	Definsi Operasional	Pengukuran
	telah diselenggarakan berdasarkan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah dan Standar Akuntansi Pemerintahan.	revisi laporan keuangan didasarkan pada tanggapan subyek terhadap serangkaian item dengan menggunakan skala lima poin.
Asistensi Keuangan (AK)	Proses pembinaan dan atau pendampingan bagi aparat pada pelaporan keuangan terkait dengan pengelolaan keuangan oleh pihak eksternal dan diharapkan memberikan kontribusi bagi entitas pemerintah daerah.	Instrumen terdiri dari lima item pernyataan yang dikembangkan dan diadaptasi dari (Taruru et al. 2015). Ukuran penerapan asistensi keuangan didasarkan pada tanggapan subyek terhadap serangkaian item dengan menggunakan skala lima poin.
Kualitas Laporan Keuangan (KLK)	Ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah sehingga dapat memenuhi tujuannya.	Instrumen terdiri dari 13 item pernyataan diadaptasi dan dikembangkan berdasarkan definisi operasional kualitas laporan keuangan (Jonas dan Blanchet 2000). Ukuran kualitas laporan keuangan didasarkan pada tanggapan subyek terhadap serangkaian item menggunakan skala lima poin.

Sumber : Literature review, 2018

3.3. Analisis Data

Teknis analisis adalah path analysis dengan menggunakan *Structural Equation Modeling - SEM-PLS* dengan *Software WarpPLS 6.0*. Hasil analisis statistik deskriptif meliputi kisaran nilai minimum dan maksimum secara teoritis maupun aktual, nilai rata-rata (mean), dan deviasi standar untuk setiap variabel tertera pada Tabel 3.

Tabel 3. Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	Kisaran Teoritis	Nilai Tengah Teoritis	Kisaran Aktual	Rata-rata Empiris	Standar Deviasi
Kompetensi Aparat (KA)	1 - 5	3	3 - 5	3,75	0,45 – 0,59
Asistensi Keuangan (AK)	1 - 5	3	4 - 5	4,86	0,30 – 0,43
Revisi Laporan Keuangan (RLK)	1 - 5	3	4 - 5	4,79	0,35 – 0,46
Kualitas Laporan Keuangan (KLK)	1 - 5	3	4 - 5	4,54	0,43 – 0,51

Sumber: Output SPSS 21.

Tabel 3 menunjukkan variabel kualitas laporan keuangan diukur dengan 11 pernyataan (KA₁–KA₁₀). Disisi lain, hasil empiris statistik deskriptif atas jawaban responden terhadap pernyataan variabel kompetensi aparat. Rata-rata jawaban responden terhadap variabel kualitas laporan keuangan 3,75 dari rentang skor 1-5 sehingga jawaban responden dikategorikan sedang. Hasil ini menggambarkan sumber daya manusia atau aparat yang dimiliki oleh pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat dengan tingkat kompetensi yang cukup memadai. Selanjutnya, variabel revisi laporan keuangan diukur dengan 3 pernyataan (RLK₁ – RLK₃). Adapun rata-rata jawaban responden terhadap variabel revisi laporan keuangan sebesar 4,79 dari rentang skor 1-5 sehingga jawaban responden sangat tinggi. Hasil ini menggambarkan frekuensi telaah terhadap laporan keuangan dan manfaat revisi laporan keuangan pada proses penyusunan laporan keuangan pada pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat sangat baik. Variabel asistensi keuangan diukur dengan 5 pernyataan (AK₁ – AK₅). Rata-rata jawaban responden terhadap variabel asistensi keuangan sebesar 4,86 dari rentang skor 1-5 sehingga jawaban responden tinggi. Hasil ini menggambarkan bahwa pelaksanaan asistensi keuangan terhadap proses penyusunan laporan keuangan pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat sangat

baik. Pengujian statistik deskriptif variabel kualitas laporan keuangan (KLK) diukur dengan 13 pernyataan (KLK₁ – KLK₁₃). Rata-rata jawaban responden terhadap variabel kualitas laporan keuangan sebesar 4,54 dari rentang skor 1-5 sehingga jawaban responden cenderung tinggi. Hasil ini menggambarkan proses pelaporan keuangan yang relatif tinggi dalam penyajian laporan keuangan pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat sangat baik.

4. Temuan Penelitian dan Pembahasan

4.1. Hasil Pengujian Model Pengukuran, Model Struktural dan Uji Hipotesis

Analisis *Structural Equation Modeling* meliputi 2 (dua) tahapan Hair et al. (2013) yaitu: model pengukuran dan model struktural. Berikut hasil pengujian untuk setiap tahapan.

4.1.1. Evaluasi Model Pengukuran (Outer Model)

Evaluasi model pengukuran digunakan untuk menilai reliabilitas dan validitas setiap konstruk penelitian. Terdapat 2 kriteria yang harus dipenuhi dalam pengujian reliabilitas : 1) *composite reliability* lebih besar dari 0,70; dan 2) *Cronbach's alpha* lebih besar dari 0,70. Hasil pengujian reliabilitas disajikan pada Tabel 4 sebagai berikut :

Tabel 4. Hasil Uji Reliabilitas

	KA	KLK	RLK	AK	AK*KA
<i>Composite reliability</i>	0,952	0,943	0,894	0,932	0,984
<i>Cronbach's alpha</i>	0,942	0,934	0,821	0,907	0,983

Sumber : Ouput WarpPLS 6.0.

Tabel 4 menunjukkan nilai *composite reliability* untuk masing-masing konstruk lebih besar dari > 0,70 dan *cronbach's alpha* di atas > 0,70. Hal ini mengindikasikan bahwa instrument yang digunakan untuk mengukur variabel telah memiliki reliabilitas yang baik. Reliabilitas mencerminkan bahwa instrument yang digunakan untuk mengukur variabel penelitian ini secara konsisten telah memunculkan hasil sama setiap kali dilakukan pengukuran. Selanjutnya, hasil uji validitas ditampilkan pada Tabel 4.

Tabel 5. *Discriminant Validity*

	KA	KLK	AK	RLK	AK*KA
Kompetensi Aparat (KA)	0.815	0.540	0.012	0,418	-0.042
Kualitas Laporan Keuangan (KLK)	0.540	0.748	0.431	0,720	0.065
Asistensi Keuangan (AK)	0.012	0.431	0.857	0,237	0.111
Reviu Laporan Keuangan (RLK)	0,418	0,720	0,237	0,859	-0,223
Interaksi AK*KA	-0.042	0.065	0.111	-0,223	0.747

Sumber: Ouput WarpPLS 6.0. *Square roots of average variances extracted (AVEs) shown on diagonal.*

Nilai *cross loading* pada Tabel 5 menunjukkan bahwa kriteria validitas diskriminan terpenuhi. Indikasi terpenuhinya validitas diskriminan dapat dilihat dari hasil nilai akar AVE yang lebih besar dari korelasi konstruk lainnya. Hasil akar AVE pada kolom diagonal menunjukkan semua variabel memiliki akar AVE lebih tinggi dibandingkan korelasi konstruk lainnya (KA=0,815; KLK=0,748; AK=0,857; RLK=0,859 dan AK*KA=0,747). Nilai *cross loading* dan akar AVE menunjukkan validitas diskriminan instrument dalam penelitian ini diyakini terpenuhi.

4.1.2. Evaluasi Model Struktural (Inner Model)

Pengujian model struktural dilakukan setelah terpenuhinya kriteria kesesuaian model menurut teori dengan data empiris. Tabel 6 menampilkan hasil indicator model fit yaitu *Average Path Coefficient*

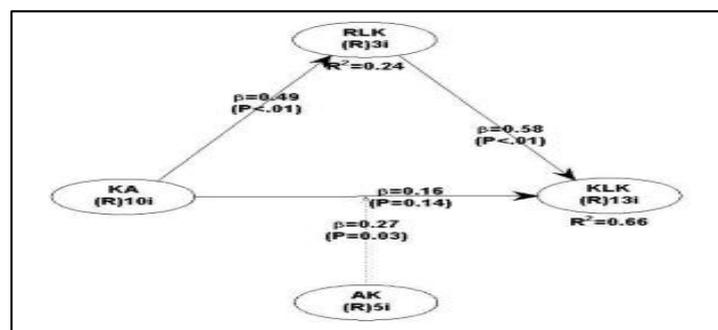
(APC), *Adjusted Average R-squared* (AARS), dan *Average Variance Inflation Faktor* (AVIF). Kriteria model fit telah terpenuhi, yaitu nilai p untuk APC dan AARS $< 0,05$ dan AVIF < 5 (Kock, 2012) pada Tabel 6.

Tabel 6. Hasil Uji Model Fit

Parameter	Nilai	p value	Kesimpulan
<i>Average Path Coefisient</i> (APC)	0.373	$\rho = 0,002^*$	$P = < 0,05$
<i>Average R-square</i> (ARS)	0.448	$\rho < 0,001^*$	$P = < 0,05$
<i>Average Adjusted R-squared</i> (AARS)	0.425	$\rho = 0,001^*$	$P = < 0,05$
<i>Average Variance Inflation Factor</i> (AVIF)	1.352		AVIF $< 0,05$
<i>Average Full Collinearity VIF</i> (AFVIF)	1.986		AFVIF $< 0,05$

Sumber: Ouput WarpPLS 6.0. Note : * = $\alpha < 0,05$

Berdasarkan hasil Tabel 6 menunjukkan *model fit indices and p value* telah terpenuhi, sehingga analisis model struktural dapat dilakukan. Hasil pengujian model struktural disajikan pada Gambar 2.



Gambar 2. Hasil Uji Model Struktural

4.1.3. Hasil Uji Hipotesis

Berdasarkan hasil estimasi model struktural, maka nilai hasil pengujian hipotesis ditampilkan pada Tabel 7.

Tabel 7. Hasil Uji Hipotesis

Pengaruh	β	p value	Hipotesis	Hasil
Kompetensi Aparat \rightarrow Kualitas LK	0,16	$p = 0,14$	(+)	Tidak terbukti
Kompetensi Aparat \rightarrow Reviu Laporan Keuangan	0,49	$< 0,001^*$	(+)	Terbukti
Reviu Laporan Keuangan \rightarrow Kualitas LK	0,58	$< 0,001^*$	(+)	Terbukti
Interaksi AK * KA \rightarrow Kualitas LK	0,27	$p = 0,03^*$	(+)	Terbukti

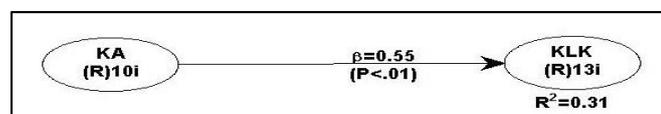
Sumber: Ouput WarpPLS 6.0. Note : * = $\alpha < 0,05$.

Hasil pengujian hipotesis H_1 menunjukkan pengaruh kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan tidak signifikan pada nilai $p = 0,14$ dengan nilai koefisien jalur 0,16. Dengan demikian, hipotesis H_1 yaitu kompetensi aparat berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan tidak terbukti oleh bukti empiris. Selanjutnya, hasil pengujian hipotesis H_2 pengaruh kompetensi aparat berpengaruh signifikan terhadap reviu laporan keuangan dengan nilai $p = 0,49$ dengan nilai signifikan $< 0,001$. Dengan demikian, hipotesis H_2 yaitu pengaruh kompetensi aparat berpengaruh signifikan terhadap reviu laporan keuangan terbukti oleh bukti empiris. Nilai koefisien H_3 pengaruh reviu laporan keuangan terhadap kualitas laporan keuangan sebesar 0,58 dengan signifikansi $< 0,001$. Dengan demikian, H_3 reviu laporan keuangan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan terbukti oleh bukti empiris.

Disisi lain, pengujian hipotesis 4 menunjukkan adanya interaksi Asistensi Keuangan dan Kompetensi Aparat yang positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan dengan nilai koefisien positif signifikan pada $p=0,03$ dengan nilai koefisien jalur sebesar 0,27. Dengan demikian, hipotesis 4 terbukti oleh bukti empiris yaitu interaksi asistensi keuangan dan kompetensi aparat berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan.

4.1.4. Hasil Pengujian Efek Mediasi

Pengujian variabel revidi laporan keuangan sebagai mediasi pada pengaruh kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan dijelaskan sebagai berikut : hasil pengujian membuktikan secara empiris nilai koefisien pengaruh langsung sebesar 0,554 dan $p<0,001$ (Gambar 3). Dengan demikian, hasil ini menunjukkan bahwa kompetensi aparat berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan dan memenuhi ketentuan tahapan pengujian pengaruh langsung. Temuan pengaruh langsung dengan nilai koefisien disajikan pada Gambar 3.



Gambar 3. *Direct Effect* KA→KLK

Pengujian mediasi revidi laporan keuangan pada pengaruh kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan. Berdasarkan Gambar 2 memperlihatkan nilai koefisien jalur KA→RLK sebesar 0,49 dan signifikan pada $p<0,001$. Jalur RLK→KLK menunjukkan nilai koefisien 0,58 dan signifikan pada $p<0,001$. Selanjutnya nilai koefisien jalur KA→KLK sebesar 0,16 dengan tingkat signifikansi $p=0,14$. Berdasarkan Gambar 2 menunjukkan bahwa nilai signifikansi jalur KA→RLK dan RLK→KLK signifikan atau nilai $p < 0.05$. Dengan demikian, disimpulkan bahwa ada pengaruh mediasi antara Kompetensi Aparat (KA) dan kualitas laporan keuangan (KLK) melalui revidi laporan keuangan (RLK) dengan nilai koefisien hasil pengujian langsung KA dan KLK sebesar 0,55 pada taraf signifikansi <0.05 , dan selanjutnya ketika pengujian *full model*, nilai koefisien *indirect effect* sebesar 0,282 dan signifikan $p=0.003$ atau <0.05 (*general result model struktural*). Selanjutnya, menentukan kategori pengaruh mediasi dengan menghitung nilai VAF dengan rumus:

$$VAF = \frac{\text{Pengaruh tidak langsung / Indirect effect}}{\text{Pengaruh Total (pengaruh langsung + pengaruh tidak langsung)}}$$

$$VAF = \frac{0,282}{0,554 + 0,282} = \frac{0,282}{0,836}$$

$$VAF = 0,337 = 34\%$$

Berdasarkan hasil ini, dapat disimpulkan bahwa revidi laporan keuangan merupakan mediasi dengan kategori *partial mediation*. Dengan demikian, peran revidi laporan keuangan dapat dijadikan mediasi dalam pengaruh kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD). Semakin tinggi intensitas revidi yang dilaksanakan terhadap pelaporan keuangan, dapat memberi evaluasi dan tindakan korektif bagi aparatur dalam penyajian laporan keuangan pemerintah daerah.

4.1.5. Hasil Pengujian Efek Moderasi

Hasil pengujian efek moderasi pada Gambar 2 menunjukkan variabel moderasi dengan menggunakan *pure moderator*. Pengujian model moderasi yang dilakukan dengan menguji efek moderasi asistensi keuangan pada pengaruh kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan

pemerintah daerah. Pengujian hipotesis moderasi dilakukan dengan *moderated regression analysis* (MRA). Pengujian variabel moderasi dengan memperhatikan nilai koefisien interaksi dan hipotesis diterima jika p -value tersebut signifikan (Kock, 2011).

Hasil pengujian moderasi dengan *pure moderator* mengacu pada nilai AVIF harus menjadi fokus karena dalam SEM-PLS interaksi antar variabel (*moderated regression analysis*) memungkinkan dapat terjadi multikolinearitas. Temuan penelitian membuktikan berdasarkan *output model fit and quality indices* dapat disimpulkan bahwa model penelitian ini *fit*. Koefisien jalur dan nilai ρ dari variabel moderasi asistensi keuangan pada pengaruh kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan, yaitu jalur $AK*KA \rightarrow KLK$ menunjukkan nilai koefisien sebesar 0.27 dan signifikan pada nilai $\rho=0.03$. Hasil ini diinterpretasikan bahwa interaksi asistensi keuangan dengan kompetensi aparat dapat meningkatkan kompetensi aparat yang meliputi pengetahuan, keahlian, perilaku, dan pengaruhnya terhadap kualitas pelaporan keuangan di pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat.

5. Pembahasan

5.1. Kompetensi Aparat dan Kualitas Laporan Keuangan

Berdasarkan temuan penelitian, diinterpretasikan bahwa keberadaan aparat pada pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat dengan tingkat pengetahuan, keahlian dan perilaku yang relatif belum memadai dan belum bisa menjamin penyajian laporan keuangan yang berkualitas. Namun demikian, upaya peningkatan kompetensi aparat dalam proses pelaporan dan penyajian laporan keuangan pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat melalui pelatihan dan bimbingan teknis agar mengatasi permasalahan kekurangan sumber daya manusia dalam bidang pengelolaan keuangan sehingga berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Peningkatan kompetensi aparat dapat ditempuh melalui kebijakan asistensi keuangan atau pendampingan pada proses pelaporan keuangan serta reviu atau penilaian terhadap penyiapan laporan keuangan sehingga dapat meningkatkan kompetensi aparat dan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan.

Bukti empiris ini mendukung perspektif teori institusional bahwa pemerintah daerah sebagai suatu institusi akan mampu mempertahankan eksistensinya dalam penyajian laporan keuangan dengan baik akibat adanya 'paksaan' regulasi pengelolaan keuangan daerah dengan penyesuaian melalui kebijakan asistensi keuangan agar laporan keuangan pemerintah daerah di Papua dan Papua Barat dapat mencapai unsur kualitas laporan keuangan. Oleh karena itu, untuk menghasilkan kualitas laporan keuangan yang baik maka pemerintah daerah di Papua dan Papua Barat perlu menyesuaikan (*mimetic isomorphism*) proses penyiapan pelaporan keuangan dengan institusi atau pihak lainnya melalui peningkatan (*normative isomorphism*) kompetensi aparat dalam hal pengetahuan, keahlian, perilaku pada proses pelaporan keuangan. Pemenuhan kompetensi aparat meliputi pengetahuan terhadap aturan dalam pelaporan keuangan, serta pemahaman tugas dan tanggung jawab, keahlian secara teknis dan perilaku aparat yang baik dapat menunjang upaya pencapaian kualitas laporan keuangan pemerintah daerah pada Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat.

Temuan ini mendukung hasil penelitian Xu et al. (2003) faktor kritis penentu kualitas informasi akuntansi yaitu sumber daya manusia, sistem, organisasi dan faktor eksternal. Makna hasil penelitian ini bahwa faktor penentu kualitas informasi tidak hanya Sumber Daya Manusia (SDM) namun dipengaruhi faktor organisasi dan faktor eksternal. Dengan demikian, pencapaian kualitas laporan keuangan pemerintah daerah memerlukan sumber daya manusia aparatur pemerintah dalam proses pelaporan keuangan pemerintah daerah. Namun demikian, pada kondisi pemerintah daerah dengan kapasitas sumber daya manusia yang belum memadai, perlu dilakukan penyesuaian terhadap keberadaan sumber daya manusia melalui upaya peningkatan pengetahuan, keahlian dan perilaku dalam proses pelaporan keuangan agar dapat menilai efektifitas pelaporan keuangan dan kepatuhan terhadap sistem akuntansi.

5.2. Pengaruh Kompetensi Aparat terhadap Reviu Laporan Keuangan

Kompetensi aparat berpengaruh positif terhadap reviu laporan keuangan. Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa untuk menghasilkan reviu laporan keuangan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat yang baik, cenderung membutuhkan kompetensi aparat yang baik pula. Semakin tinggi kompetensi yang dimiliki aparat maka ada kecenderungan semakin baik terciptanya pelaksanaan reviu laporan keuangan. Reviu laporan keuangan yang baik dapat dipengaruhi oleh Sumber Daya Manusia (SDM) atau aparat yang memiliki pengetahuan dan keahlian serta perilaku yang berkaitan dengan proses pelaporan keuangan, yaitu pengetahuan tentang tugas pokok, siklus akuntansi dan aturan-aturan yang berkaitan dengan pelaporan keuangan pemerintah daerah; keahlian yang meliputi kemampuan teknis dalam melaksanakan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Lebih lanjut, kemampuan teknis dimaksud seperti kemampuan menjurnal dan posting transaksi keuangan, penyusunan komponen laporan keuangan pemerintah daerah dan penyiapan laporan keuangan konsolidasi pemerintah daerah. Kemampuan ini sebaiknya juga ditunjang dengan etika aparat dalam menjalankan tugas dan tanggungjawab dalam penyajian laporan keuangan pemerintah daerah agar dapat mempengaruhi pelaksanaan reviu laporan keuangan.

Nilai koefisien *path* kompetensi aparat terhadap reviu laporan keuangan sebesar 0,49 dan signifikan $p < 0,001$. Signifikansi pengaruh kompetensi aparat terhadap reviu laporan keuangan didukung nilai rata-rata aktual statistik deskriptif sebesar 3,75 lebih tinggi dari rata-rata teoritis. Hal ini menunjukkan kompetensi aparat cukup memadai dalam pelaporan laporan keuangan. Di sisi lain, hasil koefisien 0,49 didukung oleh nilai rata-rata aktual uji statistik deskriptif sebesar 4,79 atau sangat tinggi. Temuan ini mengindikasikan bahwa pelaksanaan reviu laporan keuangan akan semakin baik apabila proses penyiapan laporan keuangan pemerintah daerah didukung dengan aparat yang berkompeten dalam hal pengetahuan, keahlian dan perilaku dalam penyajian laporan keuangan pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat.

Bukti empiris ini mengkonfirmasi teori institusional yang menyatakan bahwa penyesuaian organisasi melalui penyesuaian personil dengan melakukan penyesuaian terhadap aturan-aturan institusi melalui penggunaan personil (*normative*) yang memiliki profesionalisme secara internal dan adanya paksaan (*coercive*) dalam penyiapan sumber daya manusia yang baik dalam rangka pencapaian kualitas laporan keuangan. Telaah terhadap kinerja aparat terkait pelaporan keuangan dapat berpengaruh terhadap penyajian laporan keuangan.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya yang menyatakan bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) dan pelaporan keuangan membutuhkan Sumber Daya Manusia yang memiliki kompetensi yang memadai (Nugraheni, 2008; Syarif & Aldiani, 2009; Suhardjo, 2013). Pemerintah daerah perlu mempersiapkan Sumber Daya Manusia yang handal serta memahami proses penyusunan laporan keuangan dan sosialisasi standar akuntansi (Fistarini, 2009; Darman, 2009).

5.3. Pengaruh Reviu Laporan Keuangan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Hasil pengujian membuktikan reviu laporan keuangan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. Nilai koefisien *path* pengaruh reviu laporan keuangan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah sebesar 0,58 dan nilai signifikansi sebesar $p < 0,001$ atau $< 0,05$. Hasil ini menunjukkan bahwa reviu laporan keuangan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Dengan demikian, kondisi ini menggambarkan bahwa pelaksanaan reviu terhadap laporan keuangan sebelum penyajian laporan keuangan pemerintah daerah cenderung dapat menghasilkan kualitas laporan keuangan pemerintah yang baik pula. Semakin baik pelaksanaan reviu laporan keuangan terhadap proses penyusunan laporan keuangan maka ada kecenderungan semakin baik kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Nilai skor rata-rata reviu laporan keuangan sebesar 4,79

menggambarkan bahwa pelaksanaan revidi atas laporan keuangan pada pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat sangat baik. Artinya proses revidi laporan keuangan sangat baik dan dibutuhkan dalam pelaporan keuangan karena apabila ditunjang dengan aparat yang kompeten, hal ini akan berpengaruh terhadap pencapaian kualitas laporan keuangan.

Revidi terhadap laporan keuangan yang dihasilkan berguna untuk mengevaluasi dan mengkoreksi proses pelaporan keuangan agar sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) dan berdampak pada tindakan perbaikan. Proses telaah atas penyelenggaraan akuntansi dan penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) oleh lembaga pengawas akan memberikan keyakinan bahwa akuntansi telah diselenggarakan berdasarkan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) telah disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dalam upaya membantu kepala daerah untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas.

Revidi terhadap proses akuntansi diharapkan memberikan evaluasi terhadap pelaksanaan proses akuntansi dan kualitas laporan keuangan. Evaluasi ini dimaksudkan untuk memperbaiki ketidaktepatan penyajian pelaporan keuangan dan tindakan perbaikan. Hasil penelitian ini mendukung beberapa penelitian sebelumnya terkait peran revidi laporan keuangan dalam mempengaruhi informasi keuangan yang berkualitas (Prasetyo & Pangemanan, 2014; Kalumata *et al.*, 2014).

5.4. Mediasi Revidi Laporan pada pengaruh kompetensi aparat terhadap Kualitas Laporan Keuangan

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis pada full model disimpulkan kompetensi aparat tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah. Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa secara teoritis aparat dengan kompetensi yang memadai terkait pengetahuan, keahlian dan perilaku yang baik dalam pelaksanaan tugas dan tanggung jawab pada proses pengelolaan keuangan daerah akan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Namun demikian, fenomena menunjukkan bahwa kondisi kompetensi aparat pada pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat yang relatif belum memadai sehingga memungkinkan menjadi penyebab tidak signifikan pengaruh kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan. Oleh karena itu, penyajian laporan keuangan yang berkualitas membutuhkan peningkatan kompetensi aparat. Peningkatan kompetensi dan peningkatan kinerja pelaporan keuangan membutuhkan evaluasi terhadap tahapan pelaporan keuangan sehingga ada kontrol dan tindakan perbaikan. Revidi terhadap proses pelaporan keuangan dapat dijadikan sebagai kontrol pada implementasi dan kepatuhan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP).

Temuan penelitian menunjukkan nilai koefisien pengujian tidak langsung (*indirect effect*) sebesar 0,27 dan $p=0,03$. Dengan demikian, nilai koefisien jalur KA→KLK menjadi 0,16 dan $p=0,14$ setelah memasukkan variabel revidi laporan keuangan. Apabila dibandingkan sebelum memasukan variabel Revidi Laporan Keuangan nilai koefisien sebesar 0,55 dan $p<0,001$. Hasil ini menunjukkan ada perubahan atau penurunan nilai koefisien dan tingkat signifikan. Oleh karena itu, disimpulkan bahwa revidi laporan keuangan dapat memediasi pengaruh kompetensi aparat terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten dan Kota di provinsi Papua dan Papua Barat.

Hasil ini diinterpretasikan bahwa semakin kompeten aparat dalam hal pengetahuan, keahlian dan perilaku pada proses pelaporan keuangan dan ditunjang dengan intensitas pelaksanaan revidi laporan keuangan konsisten akan cenderung berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Aparat yang memiliki kompetensi yang baik selain dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah secara langsung, juga dapat berpengaruh terhadap revidi laporan keuangan pada pemerintah daerah dan implikasinya terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah pada Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat. Penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah memerlukan keahlian sumber daya manusia. Hal ini akan berdampak pada pelaksanaan telaah atas laporan keuangan. Kurang

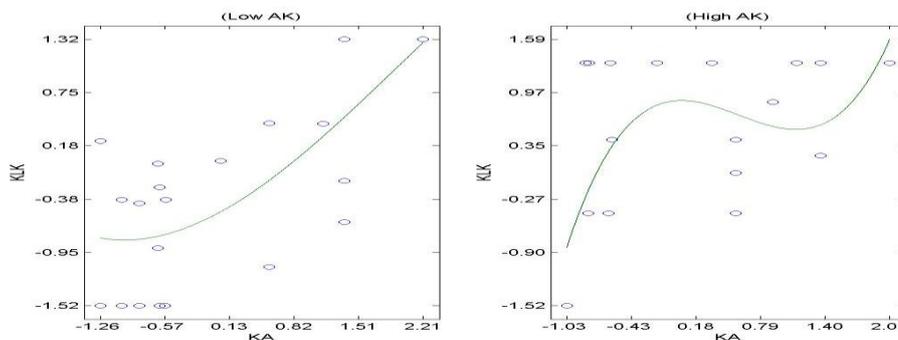
memadainya aparat dalam memahami dan menerapkan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) akan berdampak pada pencapaian kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

5.5. Interaksi Asistensi Keuangan dan Kompetensi Aparat terhadap Kualitas Laporan Keuangan

Hasil pengujian membuktikan bahwa pengaruh kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan dengan dimoderasi oleh asistensi keuangan menunjukkan nilai koefisien 0,27 dan signifikan pada $p=0.03$. Hasil tersebut menunjukkan nilai p -value signifikan, dan memiliki arah jalur koefisien positif. Dengan demikian, disimpulkan bahwa asistensi keuangan pada proses pelaporan keuangan dapat meningkatkan kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah pada Kabupten dan Kota di Papua dan Papua Barat.

Penelitian ini mendukung perspektif teori institusional yang menjelaskan bagaimana organisasi berupaya untuk menyesuaikan diri dengan tekanan dari luar untuk mempertahankan eksistensinya. Meskipun sumber daya manusia pada proses pelaporan keuangan pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat relatif belum memadai namun pelaksanaan asistensi keuangan cenderung dapat meningkatkan kompetensi aparat yang meliputi : pengetahuan, keahlian dan perilaku dalam proses penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah. Di sisi lain, bukti empiris ini mengkonfirmasi teori institusional pada unsur *normative isomorphism*, yang dapat diasosiasikan dengan profesionalisasi dan menangkap tekanan normatif yang muncul di bidang tertentu. Selanjutnya, norma atau sesuatu yang tepat bagi organisasi berasal dari pendidikan formal dan sosialisasi pengetahuan formal bidang tertentu yang menyokong dan menyebarkan kepercayaan normatif. *Mimetic isomorphism* menjelaskan proses penyesuaian ketika organisasi meniru organisasi lainnya, biasanya disebabkan karena ketidakpastian (DiMaggio and Powell 1983).

Nilai koefisien interaksi asistensi keuangan dan kompetensi aparat memiliki arah positif artinya bahwa semakin tinggi nilai asistensi keuangan maka semakin tinggi kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan. Peran moderasi asistensi keuangan pada pengaruh positif kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan ditampilkan pada Gambar 4.



Gambar 4. Asistensi Keuangan Rendah dan Asistensi Keuangan Tinggi

Gambar 4 menampilkan pola pengaruh kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan pada kondisi asistensi keuangan yang rendah dan kondisi asistensi keuangan yang tinggi. Pada kondisi adanya asistensi keuangan yang rendah, pengaruh kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan lebih lemah bila dibandingkan pada kondisi adanya asistensi keuangan yang tinggi. Kompetensi aparat yang tinggi akan meningkatkan kualitas laporan keuangan. Dengan demikian, adanya asistensi keuangan yang tinggi maka akan semakin tinggi atau semakin kompeten aparat serta ada kecenderungan semakin baik proses pelaporan keuangan dalam pencapaian kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD).

Temuan ini diinterpretasikan untuk meningkatkan kompetensi aparat dalam proses pelaporan keuangan pemerintah daerah yang baik, maka pelaksanaan bimbingan dan pendampingan bagi aparat dalam proses pelaporan keuangan sangat baik dilaksanakan dalam rangka peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat. Hasil penelitian ini, mendukung pernyataan Kaswan (2012) bahwa asistensi mengarahkan secara langsung atau tidak langsung energi dan keinginan karyawan untuk meningkatkan motivasi, mencapai tujuan, dan memaksimalkan potensi. Asistensi keuangan yang dilakukan berdasarkan kebijakan pimpinan pada pelaksanaan pembinaan terhadap pengelolaan keuangan dan proses pelaporan di bidang akuntansi keuangan daerah dapat meningkatkan kompetensi aparatur dalam pengetahuan dan keahlian pelaporan keuangan. Intensitas pelaksanaan asistensi dalam memberikan pemahaman dan pendampingan serta bimbingan terhadap penyusunan dan penyusunan laporan keuangan dapat berpengaruh kepada kesiapan organisasi serta penyelesaian kendala dalam proses penyusunan laporan keuangan. Hasil ini mendukung penelitian sebelumnya terkait dampak pelaksanaan asistensi terhadap kinerja karyawan dan organisasi (Halen and Astuti 2013); (Taruru et al. 2015). Semakin baik pelaksanaan asistensi keuangan melalui adanya bimbingan teknis dan pelatihan dalam pengelolaan keuangan dapat meningkatkan kompetensi aparat dalam upaya penyajian laporan keuangan pemerintah daerah yang berkualitas.

6. Kesimpulan, Implikasi dan Keterbatasan Penelitian

6.1. Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan, disimpulkan bahwa kompetensi aparat tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan, sedangkan kompetensi aparat berpengaruh terhadap revidi laporan keuangan, dan revidi laporan keuangan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Asistensi keuangan dapat memoderasi pengaruh kompetensi aparat terhadap laporan keuangan pemerintah Kabupaten dan Kota di Provinsi Papua dan Papua Barat. Oleh karena itu, upaya mengatasi kompetensi sumber daya manusia yang belum memadai terkait : pengetahuan, keahlian dan perilaku dalam proses pelaporan keuangan pemerintah daerah, diperlukan peningkatan kompetensi aparat melalui kebijakan asistensi keuangan. Pelaksanaan asistensi atau pendampingan dan bimbingan pada tahapan proses penyusunan laporan keuangan dapat meningkatkan kompetensi aparat terhadap penyajian laporan keuangan pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat sesuai unsur kualitas laporan keuangan. Disisi lain, berdasarkan temuan penelitian revidi laporan keuangan dapat memediasi pengaruh kompetensi aparat terhadap kualitas laporan keuangan. Dengan demikian, upaya pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat dalam penyajian laporan keuangan yang berkualitas dengan kompetensi aparatur yang relative belum memadai, membutuhkan asistensi atau pendampingan pada proses pelaporan keuangan. Diharapkan, kebijakan asistensi ini dapat meningkatkan kompetensi aparat dalam penyusunan laporan keuangan. Namun demikian, diperlukan proses evaluasi atau revidi pada setiap tahapan pelaporan keuangan sehingga ada tindakan perbaikan dan control terhadap kepatuhan pelaksanaan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)

6.2. Implikasi Teoritis

Perspektif teori institusional dengan upaya pencapaian kualitas laporan keuangan melalui asistensi keuangan dan revidi laporan keuangan yaitu bagaimana institusi pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat melakukan penyesuaian akibat paksaan (*coercive*) untuk memperoleh opini wajar tanpa pengecualian atas audit laporan keuangan, maka kebijakan asistensi keuangan dan revidi laporan keuangan perlu dilaksanakan dalam rangka pemberdayaan aparat melalui peningkatan pengetahuan, keahlian dan perilaku (*mimetic*) serta penilaian kinerja laporan keuangan melalui institusi lain. Upaya ini diharapkan menghasilkan aparatur yang profesional (*normative*) di bidang pengelolaan

dan pelaporan keuangan dan memiliki kapabilitas dan kompetensi dalam penyajian laporan keuangan pemerintah daerah yang berkualitas.

6.3. Implikasi Kebijakan

Hasil penelitian ini memberikan kontribusi implikasi kebijakan kepada pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat khususnya pemerintah Kabupaten dan Kota yang merupakan hasil pemekaran wilayah kabupaten/kota induk, yaitu : (1) Dalam rangka pencapaian laporan keuangan yang berkualitas oleh pemerintah Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat maka peningkatan kompetensi aparat dalam kualitas laporan keuangan perlu diupayakan melalui kebijakan asistensi keuangan oleh pihak profesional (Akademisi, Akuntan, dan Konsultan). Dengan demikian, ada transfer pengetahuan dan keahlian dalam proses pelaporan keuangan. Namun demikian, intensitas proses reviu pada setiap tahapan pelaporan keuangan akan berkontribusi bagi pelaporan keuangan dan pencapaian kualitas laporan keuangan pada Kabupaten dan Kota di Papua dan Papua Barat. (2) Proses perekrutan dan penempatan sumber daya manusia (aparatur) harus selektif dan berdasarkan kompetensi dan kebutuhan agar berpengaruh terhadap laporan keuangan pemerintah daerah.

6.4. Keterbatasan Penelitian

Keterbatasan penelitian ini dapat menjadi acuan bagi penelitian selanjutnya: (1)metode pengumpulan data menggunakan instrument penelitian berupa kuesioner dan sangat memungkinkan terjadinya bias. Oleh karena itu, upaya mencapai hasil yang lebih baik perlu disertai metode wawancara agar memperoleh informasi tambahan sebagai pembanding jawaban responden; (3)nilai koefisien determinasi *R-square* sebesar 0,66 atau 66 % mengindikasikan bahwa masih terdapat 0,34 atau 34% variabilitas kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) dapat dijelaskan variabel lain diluar model penelitian. Hal ini membuka peluang bagi penelitian selanjutnya untuk mempertimbangkan peran variabel lain dalam peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

REFERENSI

- Adhi, D.K., dan Y. Suhardjo 2013. Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Dan Kualitas Aparatur Pemerintah Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Studi Kasus Pada Pemerintah Kota Tual). *Jurnal STIE Semarang*, Vol 5, No.3.
- Agami, A.M. 2006. Reporting on internal control over financial reporting. *The CPA Journal*, Vol 76, No. 11, pp. 32-34.
- Agung, M., and S.Winarningsih 2016. Effect of Auditor and Internal Control Competence Apparatus For Local Government Quality of Financial Reporting. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research* Vol.4, No.7, pp.113-127.
- Andriani, 2010. Pengaruh Kapasitas Sumber Daya Manusia dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Keterandalan dan Ketepatanwaktuan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada Pemerintah Daerah Kab. Pesisir Selatan) *Jurnal Akuntansi & Manajemen* Vol 5 No.1 hal 69-80.
- Altamuro, J., and A. Beatty. 2010. How does internal control regulation affect financial reporting? *Journal of Accounting and Economics* Vol. 49:pp. 58–74.
- Aritonang, A. dan F. Syarif. 2009. Faktor -Faktor Pendukung Keberhasilan Penerapan Peraturan Pemerintah No.24 Tahun 2005 Pada Pemerintahan Kabupaten Labuhan Batu. *Jurnal Akuntansi*, Vol. 12.
- Beckmerhagen, I. A., Berg, H. P., Karapetrovic, A. & Willborn, W. O. 2004. On the effectiveness of quality management system audits. *The TQM Magazine*, 16(1), 14 – 25.

- Choi, J.-H., J. Lee, and C. H. Sonu. 2013. Determinants of human resource investment in internal controls. *China Journal of Accounting Research* Vol. 6 pp. 167–185.
- Choirunisah, F. 2008. Faktor-Faktor yang Memengaruhi Kualitas Informasi Laporan Keuangan yang Dihasilkan Sistem Akuntansi Instansi. *Penelitian tidak dipublikasikan*. Universitas Gajahmada
- Darwanis, and D. D. Mahyani. 2009. Pengaruh Kapasitas Sumber Daya Manusia, Pemanfaatan Tehnologi Informasi dan Pengendalian Intern Akuntansi terhadap Keterandalan Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Telaah & Riset Akuntansi* Vol. 2 (2):pp. 133-151.
- DiMaggio, P. J., and W. W. Powell. 1983. The Iron Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review* Vol. 48:pp. 147-160.
- Donalson, L. dan Scannel, E.E. 1993. *Pengembangan Sumber Daya Manusia*. Jakarta: Gaya Media Pratama.
- Doyle, J., W. Ge, and S. McVay. 2007. Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics* Vol. 44 pp. 193–223.
- Ghozali, I. 2007. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan program SPSS*. BP Universitas Diponegoro Semarang.
- _____, 2008. *Structural Equation Modeling: Metode Alternatif Dengan Partial Least Square*. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- _____. 2014. *Structural Equation Modeling: Metode Alternatif Dengan Partial*
- Ghozali, I. dan H. Latan, 2014. *Partial Least Square : Konsep, Metode dan Aplikasi SmartPLS menggunakan Program WarpPLS 4.0. Second Edition*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hair, J. F., W. C. Black., B. J. Babin., dan R. E. Anderson 2010. *Multivariate Data Analysis: A Global Perspektif (7th Edition)*. Pearson Prentice Hall.
- Halen, and D. D. Astuti. 2013. Pengaruh Tingkat Pemahaman, Pelatihan dan Pendampingan Aparatur Pemerintah Daerah terhadap Penerapan Accrual Basis dalam Pengelolaan Keuangan Daerah di Kabupaten Jember (Studi Kasus pada Dinas Pemerintahan Kabupaten Jember). *RELASI- Jurnal Ekonomi*:pp. 98-119.
- Harmon, M. M., and R. T. Mayer. 1986. *Organization Theory For Public Administration*: Little, Brown & Company.
- Herawati, T. 2014. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Survei Pada Organisasi Perangkat Daerah Pemda Cianjur). *STAR – Study & Accounting Research* Vol. 11 (1):pp. 1-14.
- Hidayah, N. dan Zarkasyi, W. 2017. The effect of Human Resources Management Competency and the Role of Culture on Accrual Accounting Implementation Effectiveness and the Impact on Quality of Accounting Information. *European Research Studies Journal*, Vol. XX (4B), pp.183-199.
- Indriasih, D. dan Koeswayo P. S., 2014. The Effect of Government Apparatus Competence and the Effectiveness of Government Internal Control toward the Quality of Financial Reporting and its Impact on the Performance Accountability in Local Government. *South East Asia Journal of Contemporary Business, Economics and Law*, Vol.5. Issue 1, pp.90 - 100.
- Jonas, G. J., and J. Blanchet. 2000. Assessing Quality of Financial Reporting. *Accounting Horizons* Vol. 14 (3):pp. 353–363.

- Kalumata, M.C.T, V. Ilat dan J.D. L. Warongan, 2016. Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Teknologi Informasi, Reviu Laporan Keuangan dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Utara. *Jurnal Accountability*, Vol.5 No.2, pp.152-162.
- Kaswan. 2012. *Manajemen Sumber Daya Manusia untuk Keunggulan Bersaing Organisasi*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Keputusan Kepala Badan Kepegawaian Negara Nomor 46a Tahun 2003 Tentang Pedoman Penyusunan Standar Kompetensi Jabatan Struktural Pegawai Negeri Sipil.
- Nugraheni, P. dan I. Subaweh, 2008. Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *Jurnal Ekonomi Bisnis* No. 1 Vol. 13. Hal 138-150.
- Nuryanto, M., and N. N. Afiah. 2013. The Impact of Apparatus Competence, Information Technology Utilization and Internal Control on Financial Statement Quality (Study on Local Government of Jakarta Province - Indonesia). *World Review of Business Research* Vol. 3 (4):pp. 157– 171.
- 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*.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Peraturan Menteri Keuangan (PMK) No.8/PMK.09/2015 tentang Standar Reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah
- Rahayu, L., Kennedy, dan Y. Anisma, 2014. Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia (SDM), Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah, dan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah Pada Pemerintah Provinsi Riau (Studi Empiris Pada SKPD Provinsi Riau). *JOM FEKON* Vol. 1 No. 2, Hal 1-15.
- Rivai, V. dan Sagala, E.J. 2009. *Manajemen Sumber Daya Manusia Dari Teori ke Praktik*. Jakarta: PT Rajarafindo Persada.
- Schuler, R.S. dan S.E. Jakson, 1997. *Manajemen Sumber Daya Manusia : Menghadapi Abad Ke 21*. Jakarta: Erlangga.
- Setiyawati, H. 2013. The effect of Internal Accountants Competence, Managers' Commitment to Organizations and the Implementation of the Internal Control System on the Quality of Financial Reporting. *International Journal of Business and Management Invention. Volume 2 Issue 11 November 2013, pp.19-27*.
- Smith, A. 2000. *Training and Development In Australia*. Second Edition. Australia: Reed International Books Australia Pty Buuterworths.
- Sholihin, M. dan D. Ratmono, 2013. *Analisis SEM-PLS dengan WrapPLS 3.0: untuk Hubungan Nonlinier dalam Penelitian Sosial dan Bisnis*. Yogyakarta: Andi Offset.
- Taruru, I., J. M. Keriko, K. Ombui, K. Karanja, and O. I. Tirimba. 2015. Effects of coaching programmes on employee performance in business process outsourcing subsector of Nairobi City Country Kenya. *International Journal of Scientific and Research Publications* Vol. 5 (3):pp. 1-30.
- Undang-Undang No 1 Tahun Perbendaharaan Negara
- Undang-Undang No 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara

Undang-Undang No 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah.

Undang - Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2014 Tentang Aparatur Sipil Negara

Widyarini, K dan N.M.D. Ratnadi, 2016. Pengaruh Prosedur, Pendidikan, Tekanan Waktu, dan Anggaran Reviu pada Kualitas Reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana, Vol 5, No 3, hal 455-488.*

Winidyaningrum, C. dan Rahmawati, 2010. Pengaruh Sumber Daya Manusia dan Pemanfaatan Teknologi Informasi terhadap Keterandalan dan Ketepatan Pelaporan Keuangan Pemda dengan variabel Intervening Pengendalian Akuntansi. *Simposium Nasional Akuntansi Purwokerto.*

Xu, H., J. H. Nord, G. D. Nord, and B. Lin. 2003. Key issues of accounting information quality management: Australian case studies. *Industrial Management & Data Systems* Vol. 103 (7):pp. 461 - 470.

Yetman, M. H., and R. J. Yetman. 2004. The Effects of Governance on the Financial Reporting Quality of Nonprofit Organizations. *Accounting, Organizations and Society* Vol. 23:pp. 361-375.

Yuliani, S., Nadirsyah, and U. 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 Aceh). *Jurnal Telaah & Riset Akuntansi* Vol. 3 (2):pp.206-220.