

DETERMINAN KUALITAS LAPORAN KEUANGAN DAN IMPLIKASINYA TERHADAP AKUNTABILITAS PUBLIK (Studi Empiris pada Inspektorat Kab. Lombok Timur, Kabupaten Bima dan Perwakilan BPKP Provinsi NTB)

Full Paper

Syarifudin
Mahasiswa Maksi Univ. Mataram
serokanari@gmail.com

Ni Ketut Surasni
Dosen FEB Univ. Mataram
rasni_mltr@yahoo.com

Biana Adha Inapty
Dosen FEB Univ. Mataram
bianainapty@hotmail.com

ABSTRACT

This study purpose was to examine the determinants of the quality of financial reports and their implications to public accountability. Type of This study was associative research. The population were employees who served on the Auditor in BPKP Representative of the province of West Nusa Tenggara, Auditor in Bima District Inspectorate and Auditor in East Lombok District Inspectorate. Responden in this research as many as 63 auditors. The method of analysis by SEM-based variants use Partial Least Square (PLS) analysis by second order construct. The results of this study indicate that internal control system and government accounting standard (SAP) have a positive effect on quality of the financial statements, but it was not affected by role of internal auditor. Other results show that quality of financial statements has implications for public accountability. The implications of this research is the results of this study can be useful for policy makers on Bima District Government and East Lombok District Government to give emphasis to the implementation of the internal control system and SAP. This research may also provide contribution for internal auditors to maximize the role as a consultant and quality insurance in order to better assist local governments to generate quality financial reports for improving public accountability.

Keyword: Internal Control System, Government Accounting Standard, Internal Auditor Role, Quality of Financial Statement, public accountability

I. PENDAHULUAN

Pemerintahan yang transparan dan akuntabel tentunya memiliki suatu jaminan bahwa segala informasi atau peristiwa penting kegiatan pemerintah terekam dengan baik dengan suatu ukuran-ukuran yang jelas dan dapat diikhtisarkan melalui proses akuntansi ke dalam bentuk laporan keuangan (Martiningsih, 2009). Laporan Keuangan sektor publik menjadi instrumen utama untuk menciptakan akuntabilitas publik. Tujuan penyusunan laporan keuangan sebagaimana dinyatakan dalam Peraturan

Pemerintah No 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya.

Laporan keuangan yang berkualitas harus dapat disusun untuk meningkatkan akuntabilitas dan meningkatkan kualitas pengambilan keputusan. Kualitas laporan keuangan dapat dilihat dari aspek karakteristik kualitatif yaitu relevan, andal, dapat dipahami dan dapat dibandingkan. Penilaian terhadap kualitas laporan keuangan dapat dilihat dari opini atas laporan keuangan yang diberikan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Salah satu tanda bahwa laporan keuangan dianggap sudah berkualitas adalah ketika BPK memberikan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Pemerintah Kabupaten Lotim dan Kab. Bima tak luput dari pemeriksaan oleh auditor BPK.

Hasil pemeriksaan BPK pada tahun 2014 menemukan ketidaksesuaian antara laporan keuangan Kabupaten Bima dan Kabupaten Lombok Timur dengan SAP. Temuan tersebut antara lain ditemukan pada Rumah Sakit Umum Daerah Kabupaten Bima dimana fisik persediaan obat-obatan dan alat kesehatan serta barang habis pakai tidak sesuai dengan laporan. Penyajian nilai ini bertentangan dengan konsep pengakuan Persediaan di dalam PSAP No.5 tentang Akuntansi Persediaan. Temuan ketidaksesuaian laporan keuangan dengan SAP pada pemerintah daerah Kabupaten Lombok Timur terdapat pada pengelolaan aset tetap yang belum memadai berupa: informasi pencatatan aset tetap tidak lengkap dan akurat penyajian nilai ini bertentangan dengan konsep pengakuan dan pengukuran aset tetap di dalam PSAP No.6 tentang Akuntansi Aset Tetap.

Selain kesesuaian dengan SAP, Sistem Pengendalian Intern (SPI) juga merupakan hal penting yang harus diperhatikan dalam menyusun laporan keuangan yang berkualitas. Berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008, SPI adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan asset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Unsur-unsur SPI terdiri atas (1) lingkungan pengendalian; (2) analisis resiko; (3) kegiatan pengendalian; (4) informasi dan komunikasi; dan (5) pemantauan.

Pemeriksaan BPK RI Tahun 2014 terhadap LKPD Pemerintah Kabupaten Bima menemukan bahwa terdapat kelemahan pada sistem pengendalian intern di Kabupaten Bima dan Kabupaten Lombok Timur masing-masing sebanyak 20 (dua puluh) kasus temuan. Menurut auditor BPK, sistem pengendalian intern yang dilakukan di kabupaten Bima dan Kabupaten Lombok Timur belum memadai, terutama yang berkenaan dengan temuan pada sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan keuangan serta sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja. Temuan pada pengendalian akuntansi dan pelaporan keuangan memberikan kontribusi tertinggi pada kualitas laporan keuangan yang berdampak pada tidak tercapainya opini WTP.

Penyusunan laporan keuangan yang berkualitas juga tidak lepas dari peran Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP). Audit intern adalah kegiatan yang independen dan obyektif dalam bentuk

pemberian keyakinan (*assurance activities*) dan konsultasi (*consulting activities*), yang dirancang untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan operasional sebuah organisasi (Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia 2013:3). Fungsi *assurance activities* dan *consulting activities* tidak hanya dilakukan pada akhir kegiatan namun melekat mulai dari perencanaan, pelaksanaan, pelaporan sampai pertanggungjawaban.

Faktor lain yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan adalah kompetensi aparatur. Wiley (2002) dalam Sukmaningrum (2012) mendefinisikan sumber daya manusia merupakan pilar penyangga utama sekaligus penggerak roda organisasi dalam usaha mewujudkan visi dan misi serta tujuan dari organisasi tersebut. Sumber daya manusia merupakan salah satu elemen organisasi yang sangat penting, oleh karena itu harus dipastikan bahwa pengelolaan sumber daya manusia dilakukan sebaik mungkin agar mampu memberikan kontribusi secara optimal dalam upaya pencapaian tujuan organisasi.

Beberapa penelitian telah dilakukan untuk menguji pengaruh SAP, SPI dan peran auditor internal terhadap kualitas laporan keuangan. Pengaruh SAP terhadap kualitas laporan keuangan dilakukan oleh Juwita (2013), Irwan (2011), Nugraheni dan Subaweh (2008), Mahaputra dan Putra (2014), Riana dan Susilawati (2014), dan Drama (2014). Pengaruh SPI terhadap kualitas laporan keuangan dilakukan oleh Herawati (2014), dan Irwan (2011), dan Armando (2013), Drama (2014) dan Fikri dkk (2015). Penelitian yang menguji pengaruh peran auditor intern terhadap kualitas laporan keuangan dilakukan oleh Amalia dan Laksito (2014), Adisty dan Pitriantinah (2012), Syarifudin (2014). Implikasi kualitas laporan keuangan terhadap akuntabilitas keuangan. pernah diteliti oleh penelitian Fitriyah (2013) dan Kartika (2013).

Motivasi dilakukannya penelitian ini adalah karena masih adanya *research gap* dari penelitian terdahulu dan adanya fenomena temuan auditor BPK terhadap kelemahan pada aspek SAP, sistem pengendalian intern di Pemerintah Kab. Lombok Timur dan Kab. Bima sehingga memotivasi dilakukannya penelitian ini dengan melihat dari perspektif auditor inspektorat dan auditor BPKP terhadap penerapan SAP, peran audit internal, kompetensi aparatur dan sistem pengendalian intern.

Berdasarkan uraian latar belakang di atas, maka penulis merumuskan permasalahan sebagai berikut : (1) Bagaimanakah pengaruh sistem pengendalian intern, standar akuntansi pemerintah, peran auditor internal dan kompetensi aparatur terhadap kualitas laporan keuangan?. (2) Bagaimanakah implikasi kualitas laporan keuangan terhadap akuntabilitas publik?. Tujuan dalam penelitian ini adalah: (1). Untuk memperoleh bukti empiris mengenai pengaruh sistem pengendalian intern, standar akuntansi pemerintah, peran auditor internal dan kopetensi aparatur terhadap kualitas laporan keuangan. (2) untuk memperoleh bukti empris mengenai implikasi kualitas laporan keuangan terhadap akuntabilitas public.

II. KERANGKA TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

a. Teori penetapan tujuan

Teori penetapan tujuan atau (*goal setting theory*) dikemukakan oleh Locke (1968), yang menunjukkan adanya hubungan antara tujuan yang ditetapkan dengan prestasi kerja (kinerja). Teori ini menjelaskan bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh dua *cognitions* yaitu *values* dan *intentions* (tujuan). *Values* adalah apa yang dihargai seseorang sebagai upaya mendapatkan kemakmuran atau *welfare*.

b. Teori Kegunaan keputusan

Teori kegunaan keputusan (*decision usefulness*) merupakan suatu pendekatan terhadap laporan keuangan yang memiliki pandangan bahwa apabila laporan keuangan tidak bisa disiapkan secara teoritis berkonsep benar, paling tidak dapat disusun laporan keuangan historis yang lebih bermanfaat (Scott, 2003:52).

c. Sistem Pengendalian Intern

Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan asset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Unsur-unsur sistem pengendalian intern yang telah dipraktikan di lingkungan pemerintah di berbagai negara, yang meliputi lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi dan pemantauan.

d. Standard Akuntansi Pemerintah

Standar Akuntansi Pemerintahan adalah proses identifikasi, pencatatan, pengukuran, pengklasifikasian, pengikhtisaran transaksi dan kejadian keuangan, penyajian laporan, serta penginterpretasian atas hasilnya (PP Nomor 71 tahun 2010). Standar Akuntansi Pemerintahan dalam penjelasan Peraturan PP 71 tentang memuat Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan, yang selanjutnya disebut PSAP. PSAP terdiri dari 11 (sebelas).

e. Peran Auditor Internal

Audit internal menurut The Institute of Internal Auditors (IIA) menyatakan bahwa audit internal merupakan kegiatan *assurance* dan konsultasi yang dilakukan secara independen dan objektif yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan meningkatkan kegiatan operasi organisasi. Audit internal membantu organisasi mencapai tujuannya melalui suatu pendekatan yang sistematis dan teratur untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas pengelolaan risiko, pengendalian, dan tata kelola (Zamzami *et al.*, 2015:2). Untuk sektor publik tugas audit internal dilaksanakan oleh Aparat Pengawas Internal Pemerintah atau disingkat APIP (Permenpan Nomor 5 Tahun 2008).

f. Kompetensi Aparatur

Kompetensi diartikan sebagai kemampuan dasar dan kualitas kerja yang diperlukan untuk mengerjakan pekerjaan dengan baik (Furham, 1990 dalam Aruan, 2003). Sementara menurut Amstrong (1996), kompetensi adalah bakat, sifat dan keahlian individu apapun yang dapat dibuktikan, dapat dihubungkan dengan kinerja yang efektif dan baik sekali. Kompetensi aparatur pemerintah daerah berarti kemampuan yang harus dimiliki seseorang aparatur berupa pengetahuan, ketrampilan, sikap dan perilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugasnya (Aruan, 2003).

g. Kualitas Laporan Keuangan

PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menyebutkan karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Keempat karakteristik berikut merupakan prasyarat normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki, yaitu: relevan, andal, dapat dipahami, dapat dibandingkan.

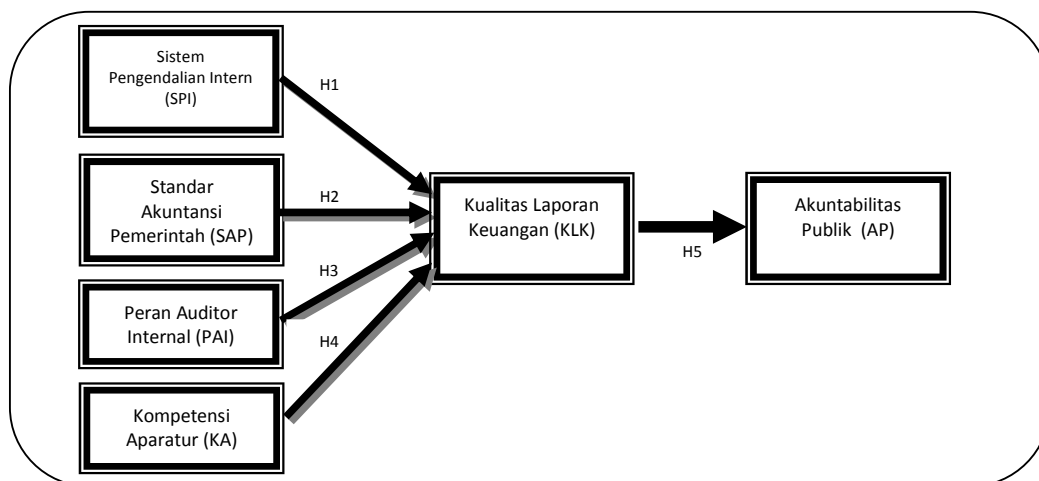
h. Akuntabilitas Publik

Akuntabilitas publik adalah kewajiban pihak pemegang amanah untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggung jawaban tersebut (Renyowijoyo 2012:14). Empat dimensi akuntabilitas yang dilakukan oleh organisasi sektor publik yaitu: Akuntabilitas hukum dan kejujuran, akuntabilitas proses, akuntabilitas program, dan akuntabilitas kebijakan.

2. Rerangka Konseptual dan Pengembangan Hipotesis

Gambar 3.1.

Rerangka Konseptual Rerangka Konseptual



Pengembangan Hipotesis

1). Pengaruh Sistem Pengendalian Intern terhadap Kualitas Laporan Keuangan

Menurut teori penetapan tujuan, sistem pengendalian intern proses yang dilakukan oleh manajemen dan personil lain dalam organisasi, yang dirancang untuk mendapatkan keyakinan yang memadai bahwa akan dapat perbaikan dalam pencapaian tujuan-tujuan: efektifitas dan efisiensi operasi, keandalan laporan keuangan dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan (COSO dalam Moscovice, Simkin dan Barganoff 2001). SPI juga dapat meningkatkan perbaikan kualitas laporan keuangan pemerintah yang kemudian digunakan sebagai alat pengambilan keputusan oleh para pemakai laporan keuangan (Udiyanti *et al.*, 2014).

Dalam PP No 60 Tahun 2008, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) adalah sistem pengendalian intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah agar tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan peraturan perundang-undangan. Unsur-unsur SPI terdiri atas: (1) lingkungan pengendalian; (2) analisis resiko; (3) kegiatan pengendalian; (4) informasi dan komunikasi; dan (5) pemantauan.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Herawaty (2014) Raina dan Susilawati (2012), Sinarwati, dkk (2014), Ariesta (2013) dan Armando (2013), Darmawan, dkk (2014) menunjukkan bahwa penerapan sistem pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan daerah. Hasil Drama (2014) dan Inapty, dkk (2015) bahwa sistem pengendalian intern tidak berpengaruh terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan. Berdasarkan kajian teoritis dan penelitian terdahulu, disimpulkan bahwa sistem pengendalian intern merupakan variabel yang dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan. Dengan demikian, hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah :

H1: Sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah

2). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan

Dalam Teori Kegunaan Keputusan menyatakan bahwa informasi yang terkandung dalam laporan keuangan harus bermanfaat bagi para penggunanya sebagai dasar pengambilan keputusan. Laporan keuangan yang bermanfaat dapat dikatakan sebagai laporan keuangan yang berkualitas bila memenuhi aspek relevan, andal, mudah dipahami dan mudah dibandingkan. Untuk memecahkan berbagai kebutuhan yang muncul dalam pelaporan keuangan, diperlukan sebuah standar akuntansi pemerintah yang kredibel (Nordiawan 2010:31)

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan standar yang harus diikuti dalam penyusunan laporan keuangan instansi pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Laporan keuangan yang disajikan harus memenuhi karakteristik kualitatif laporan keuangan sebagai ukuran-ukuran

normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya, yakni menyajikan laporan keuangan yang berkualitas. Pada dasarnya penyusunan laporan keuangan adalah suatu bentuk pelayanan terhadap kebutuhan transparansi atau keterbukaan dan akuntabilitas pemerintah atas aktivitas pengelolaan uang dan sumber daya publik (Mardiasmo 2006). Berdasarkan PP No.71 Tahun 2010, karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi yang menekankan pada empat prasyarat normatif, yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami.

Hasil penelitian Irwan (2011), Riana dan Susilawati (2014), Mahaputra dan Putra (2014), Juwita (2014) Nugraheni dan Subaweh (2008), Sudiarianti (2015) menunjukkan bukti bahwa penerapan SAP berpengaruh terhadap positif peningkatan kualitas laporan keuangan. Hasil yang berbeda diperoleh dari penelitian Fikri, dkk (2015), Siahaan dan Fachruzamman (2013) bahwa penerapan standar akuntansi pemerintah tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan.

Penyusunan laporan keuangan harus berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang PSAP yaitu: 1) PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan; 2) PSAP 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran; 3) PSAP 03 tentang Laporan Arus Kas; 4) PSAP 04 tentang Catatan atas Laporan Keuangan; 5) PSAP 05 tentang Akuntansi Persediaan; 6) PSAP 06 tentang Akuntansi Investasi; 7) PSAP 07 tentang Akuntansi Aset Tetap; 8) PSAP 08 tentang Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan; 9) PSAP 09 tentang Akuntansi Kewajiban; 10) PSAP 10 tentang Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, dan Peristiwa Luar Biasa; 11) PSAP 11 tentang Laporan Keuangan Konsolidasian. Penerapan SAP yang mengatur penyajian laporan keuangan, dapat berdampak pada peningkatan kualitas laporan keuangan pada pemerintah daerah. Dengan demikian hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah :

H2: Standar akuntansi pemerintah berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah

3). Pengaruh Peran Auditor Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan

Pengelolaan keuangan yang baik membuat setiap aktivitas yang dilakukan oleh pemerintah dapat dipertanggungjawabkan secara finansial. Oleh sebab itu pengelolaan keuangan yang baik akan menciptakan akuntabilitas publik (Halim dan Damayanti, 2007: 20). Laporan keuangan sebagai alat akuntabilitas utama pemerintah kepada wakil rakyat di parlemen atau lembaga-lembaga negara asing yang memiliki kepentingan serta masyarakat umum harus disajikan dengan benar sehingga bisa memiliki kualitas yang baik yaitu yang relevan, dapat diandalkan, dapat dibandingkan dan dipahami oleh para penggunanya. Untuk dapat menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas baik maka diperlukan pihak yang dapat menilai apakah laporan tersebut sudah memenuhi kriteria yang ditetapkan atau tidak dengan melakukan audit internal.

Audit internal menurut *The Institute of Internal Auditors* (IIA) menyatakan bahwa audit internal merupakan kegiatan *assurance* dan konsultasi yang dilakukan secara independen dan objektif

yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan meningkatkan kegiatan operasi organisasi. Pada pemerintah daerah, pihak yang berkompeten untuk mengurus hal tersebut adalah Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP). Peran APIP adalah memberikan *quality assurance* dan *consulting* yang independen dan obyektif terhadap laporan keuangan khususnya melakukan revidu atas laporan keuangan pemerintah daerah.

Menurut Permenpan Nomor 05 tahun 2008, pengawasan intern adalah seluruh proses kegiatan audit, revidu, pemantauan, evaluasi, dan kegiatan pengawasan lainnya berupa asistensi, sosialisasi dan konsultasi terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan pemerintahan yang baik. Hal ini sesuai dengan konsep teori penetapan tujuan adalah teori yang menterjemahkan bahwa dengan menghasilkan kualitas laporan yang baik maka akuntabilitas publik dapat tercapai.

Penelitian yang dilakukan oleh Amalia (2014), Laksito (2014), Adisty dan Pitriantinah (2012) hasil penelitian menunjukan bahwa kordinasi dan kerjasama antara auditor internal memiliki pengaruh positif terhadap kualitas pelaporan keuangan. Semakin baik kerjasama dan kordinasi antara auditor internal dan Satuan kerja perangkat daerah maka pelaporan keuangan yang dihasilkan akan berkualitas baik. Namun hasil yang berbeda diperoleh dari penelitian Fikri, dkk (2015) dan Syarifudin (2014) bahwa peran auditor internal tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Dari uraian sebelumnya maka dapat diambil kesimpulan bahwa peran auditor internal berpengaruh secara positif terhadap kualitas laporan keuangan. Dengan demikian peneliti mengambil suatu hipotesis sebagai berikut:

H3: Peran auditor internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah

4). Pengaruh Kompetensi Aparatur terhadap Kualitas Laporan Keuangan

Guy *et al.* (2002) dalam Sukmaningrum (2012), menyatakan bahwa kompetensi adalah pengetahuan dan keahlian yang diperlukan untuk menyelesaikan tugas. Kompetensi aparatur pemerintah daerah berarti kemampuan yang harus dimiliki seseorang aparatur berupa pengetahuan, ketrampilan, sikap dan perilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugasnya. Indriasari (2008) dalam Sukmaningrum (2012) membuktikan dalam penelitian bahwa kapasitas sumberdaya berpengaruh terhadap keterpautan dan keterandalan informasi laporan keuangan pemerintah daerah di Kota Palembang dan Kabupaten Ogan Hilir provinsi Sumatera Selatan. Bukti penelitian ini didukung oleh hasil penelitian Winidyaningrum dan Rahmawati (2010) yang menyatakan bahwa kapasitas sumber daya manusia berpengaruh terhadap keterandalan pelaporan keuangan pemerintah daerah. Dengan demikian yang diajukan hipotesis sebagai berikut:

H4: Kompetensi aparatur berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah

5). *Pengaruh Kualitas Laporan Keuangan terhadap Akuntabilitas Publik*

Pengelolaan keuangan yang baik akan menciptakan akuntabilitas publik (Halim dan Damayanti, 2007: 20). Pengelolaan keuangan yang baik akan dapat dilihat dari laporan keuangan yang berkualitas. Laporan keuangan yang berkualitas dapat digunakan sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada publik dalam memonitor kinerja dan mengevaluasi manajemen, memberikan dasar untuk mengamati *trend* antarkurun waktu, pencapaian atas tujuan yang telah ditetapkan, dan membandingkannya dengan kinerja organisasi lain yang sejenis jika ada (Harun, 2009).

Laporan keuangan merupakan alat akuntabilitas utama pemerintah yang juga memberikan informasi kepada pihak luar dan masyarakat mengenai sejauh mana efisiensi penggunaan sumber-sumber ekonomi organisasi tersebut. Akuntabilitas merupakan prinsip pertanggungjawaban yang berarti bahwa proses penganggaran dimulai dari perencanaan, penyusunan, pelaksanaan harus benar-benar dapat dilaporkan dan dipertanggungjawabkan kepada DPRD dan masyarakat (Mardiasmo, 2004:105). Akuntabilitas publik merupakan kewajiban-kewajiban dari individu atau penguasa yang dipercaya untuk mengelola sumber daya publik dan yang bersangkutan dengannya (Halim dan Damayanti, 2007:20). Semua aktivitas pada organisasi publik dapat dipertanggungjawabkan secara finansial yang tergambar didalam laporan keuangan sehingga akan meningkatkan akuntabilitas publik pada akhirnya. Untuk itu diperlukan kualitas laporan keuangan yang baik untuk dapat meningkatkan akuntabilitas publik. Hal ini sudah sesuai dengan teori penetapan tujuan (*goal setting*) yang menekankan bahwa tujuan laporan keuangan dibuat untuk meningkatkan akuntabilitas publik.

Renyowijoyo (2012:14 dalam Ellwod, 1993) ada empat dimensi akuntabilitas yang dilakukan oleh organisasi sektor publik yaitu: 1) akuntabilitas kejujuran dan akuntabilitas hukum; 2) akuntabilitas program; 3) akuntabilitas proses; 4) akuntabilitas kebijakan. Dari uraian sebelumnya maka dapat diambil kesimpulan bahwa kualitas laporan keuangan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas publik. Penelitian yang dilakukan oleh Fitriyah (2013) dan Kartika (2013), menunjukkan bahwa kualitas laporan keuangan penyajian laporan keuangan berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan. Dengan demikian peneliti mengambil suatu hipotesis sebagai berikut:

H5: Kualitas laporan keuangan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas public

III. METODE PENELITIAN

Jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian asosiatif, yaitu penelitian yang bertujuan untuk mengetahui hubungan antara dua variabel atau lebih (Sugiyono, 2013). Penelitian dilakukan pada Inspektorat Kabupaten Bima, Inspektorat Kabupaten Lombok Timur dan Perwakilan BPKP Provinsi Nusa Tenggara Barat pada bulan Januari 2016 sampai dengan Februari 2016. Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas objek/subjek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu

yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2013:80). Teknik pengambilan sampel dengan sampel jenuh. Sampel dalam penelitian ini adalah seluruh populasi adalah seluruh pejabat fungsional auditor yang ada pada Inspektorat Kabupaten Bima berjumlah 31 orang, pejabat fungsional auditor Inspektorat Kabupaten Lombok Timur berjumlah 18 orang dan pejabat fungsional auditor Bidang Akuntabilitas Pemerintah Daerah pada Perwakilan BPKP Provinsi NTB berjumlah 14 sehingga totalnya berjumlah 63.

Penelitian ini terdiri atas empat variabel eksogen, yaitu sistem pengendalian intern, standar akuntansi pemerintah, peran auditor internal dan kompetensi aparatur serta dua variabel endogen, yaitu kualitas laporan keuangan dan akuntabilitas publik.

1) Sistem pengendalian intern

Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang selanjutnya disingkat SPIP menurut Peraturan Pemerintah RI Nomor 60 tahun 2008 adalah Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Sistem Pengendalian Intern Pemerintah diukur dengan indikator Peraturan Pemerintah RI Nomor 60 tahun 2008, yaitu: (1) lingkungan pengendalian, (2) penilaian resiko, (3) aktivitas pengendalian, (4) informasi dan komunikasi, serta (5) pemantauan. Variabel diukur menggunakan skala *likert*. Pertanyaan yang dipakai dalam penelitian ini sejumlah 25 pertanyaan, merupakan adaptasi dari kuesioner penelitian Irwan (2011) dengan memodifikasi berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008.

2) Standar Akuntansi Pemerintah

Standar Akuntansi Pemerintahan adalah proses identifikasi, pencatatan, pengukuran, pengklasifikasian, pengikhtisaran transaksi dan kejadian keuangan, penyajian laporan, serta penginterpretasian atas hasilnya (PP Nomor 71 tahun 2010). Indikator yang digunakan dalam penelitian ini mengacu pada peraturan pemerintah nomor 24 tahun 2005 tentang standar akuntansi pemerintah yang terdiri atas 11 (sebelas) pernyataan standar. Variabel diukur menggunakan skala *likert*. Pertanyaan yang dipakai dalam penelitian ini sejumlah 17 pertanyaan, merupakan adaptasi dari kuesioner penelitian Sudiaryanti (2015).

3) Peran Auditor Internal

Peran audit intern adalah peran auditor di dalam melakukan kegiatan yang independen dan obyektif dalam bentuk pemberian keyakinan (*assurance activities*) dan konsultansi (*consulting activities*), yang dirancang untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan operasional sebuah organisasi (auditi). Kegiatan ini membantu organisasi (auditi) mencapai tujuannya dengan cara menggunakan pendekatan yang sistematis dan teratur untuk menilai dan meningkatkan efektivitas dari proses manajemen risiko, kontrol (pengendalian), dan tata kelola (sektor publik) (Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia 2013:3). Peran auditor dalam penelitian ini diukur dengan indikator: (1) pemberian keyakinan (*assurance activities*), (2) konsultansi (*consulting*

activities), Variabel diukur menggunakan skala *likert*. Pertanyaan yang dipakai dalam penelitian ini sejumlah 17 pertanyaan, merupakan adaptasi dari kuesioner penelitian Fikri dkk (2015).

4) Kompetensi Aparatur

Kompetensi aparatur pemerintah daerah adalah kemampuan yang harus dimiliki seseorang aparatur berupa pengetahuan, ketrampilan, sikap dan prilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugasnya (Aruan, 2003). Elemen-elemen kompetensi meliputi: 1). landasan kepribadian; 2). penguasaan ilmu dan ketrampilan; 3). kemampuan berkarya; 4). sikap dan prilaku dalam berkarya menurut tingkat keahlian berdasarkan ilmu dan ketrampilan yang dikuasai; 5). pemahaman kaidah berkehidupan masyarakat sesuai dengan pilihan keahlian dalam berkarya (Mendiknas, 2002 dalam Aruan, 2003 dalam Fikri dkk, 2015). Kompetensi aparatur mengadaptasi dari penelitian Fikri dkk sebrjumlah 23 pertanyaan.

5) Kualitas Laporan Keuangan

Menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 tahun 2010, karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Kualitas Laporan Keuangan dalam penelitian ini diukur dengan indikator Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 tahun 2010, yaitu : (1) relevan, (2) andal, (3) dapat dipahami, dan (4) dapat dibandingkan. Variabel diukur menggunakan skala *likert*. Pertanyaan yang dipakai dalam penelitian ini sejumlah 10 pertanyaan, merupakan adaptasi dari kuesioner penelitian Fikri dkk (2015).

1) Akuntabilitas Publik

Akuntabilitas publik adalah kewajiban pihak pemegang amanah untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggung jawaban tersebut (Renyowijoyo 2012:14). Akuntabilitas publik dalam penelitian ini diukur dengan indikator: 1) akuntabilitas kejujuran dan akuntabilitas hukum; 2) akuntabilitas program; 3) akuntabilitas proses; 4) akuntabilitas kebijakan yang dikembangkan oleh Ellwood (1993) dalam Renyowijoyo (2012:14) Variabel diukur menggunakan skala *likert*. Pertanyaan yang dipakai dalam penelitian ini sejumlah 9 pertanyaan, merupakan adaptasi dari kuesioner penelitian Labni (2015).

3.1. Analisis Data

Analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah *second order confirmatory factor analysis* dengan bantuan program SmartPLS versi 3.0.

Persamaan model struktural penelitian ini adalah sebagai berikut :

$$KLK = \gamma_1SPI + \gamma_2SAP + \gamma_3PAI+ \gamma_4KA + \zeta_1 \dots \dots \dots (1)$$

$$AP = \beta_1KLK + \zeta_2 \dots \dots \dots (2)$$

Keterangan:

KLK = Kualitas Laporan Keuangan

AP	= Akuntabilitas Publik
SPI	= Sistem Pengendalian Intern
SAP	= Standar Akuntansi Pemerintah
PAI	= Peran Auditor Internal
KA	= Kompetensi Aparatur
γ (Gama)	= koefisien pengaruh variabel eksogen terhadap variabel laten endogen
β (Beta)	= koefisien pengaruh variabel endogen terhadap variabel laten endogen
ζ (Zeta)	= galat model struktural

IV. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 *Evaluasi Outer Model.*

Evaluasi *outer model* dilakukan untuk menilai validitas dan reliabilitas model. *Outer model* dengan indikator reflektif dievaluasi melalui *convergent validity*, *discriminant validity* dan *composite reliability* untuk blok indikatornya (Ghozali dan Latan, 2012:77).

Hasil evaluasi *outer model* tahap I untuk *first order* adalah 2 dimensi dinyatakan tidak memenuhi *convergent validity* karena memiliki nilai *loading factor* <0.7 dan 29 dimensi dinyatakan memenuhi *convergent validity* karena memiliki nilai *loading factor* >0.7 . Dimensi yang tidak memenuhi *convergent validity* adalah KLK.BY3 (0.594), KLK.PY4 (0.657). Selanjutnya melakukan evaluasi *outer model* tahap I untuk *second order* adalah 8 indikator dinyatakan tidak memenuhi *convergent validity* karena memiliki nilai *loading factor* <0.7 dan 59 indikator dinyatakan memenuhi *convergent validity* karena memiliki nilai *loading factor* >0.7 . Indikator yang tidak memenuhi *convergent validity* adalah indikator indikator SPI.LP.X12 (0.580), SPI.LP.X16 (0.655), SPI.KP.X131 (0.654), SPI.KP.X136 (0.486), PAI.QA.X312 (0.623), PAI.QA.X313 (0.599), AP.Y211 (0.551). Ketujuh indikator tersebut didrop dari model, dan kemudian dilakukan pengujian ulang, hasil pengujian *outer model* tahap II menunjukkan bahwa masih ada satu indikator yang tidak memenuhi *convergent validity* yaitu AP.Y212 (0.668) tersebut didrop dari model. Hasil evaluasi *outer model* tahap III menunjukkan bahwa semua *loading factor* untuk *first order* dan *second order* memenuhi *convergent reliability*.

Selain memenuhi nilai *loading factor* yang dipersyaratkan, nilai AVE seluruh konstruk juga memenuhi persyaratan *convergent validity* yaitu nilai AVE $> 0,5$. *PLS algorithm report* juga menunjukkan bahwa semua konstruk dimensi memiliki reliabilitas yang baik karena memiliki nilai *composite reliability* $> 0,7$.

Tabel 1
Nilai AVE dan Composite Reliability

	AVE	Composite Reliability
SPI	0,603	0,970
SAP	0,734	0,969
PAI	0,570	0,870
KA	0,748	0,937
KLK	0,576	0,897

AP	0,841	0,914
----	-------	-------

Sumber: Output PLS, (2016)

4.2 Evaluasi Inner Model

Evaluasi *inner model* (model struktural) bertujuan untuk memprediksi hubungan antar variabel laten. *Inner model* dievaluasi dengan melihat nilai *R-square* untuk konstruk laten endogen dan nilai *T-statistics* pada tabel *path coefficients* untuk uji signifikansi melalui menu *bootstrapping*.

Nilai *R-square* yang dihasilkan dari evaluasi *inner model* disajikan dalam tabel berikut :

Tabel 2
Nilai R-Square

Konstruk	R-Square
KLK	0,60
AP	0,35

Sumber: Output PLS, (2016)

Berdasarkan tabel di atas, disimpulkan bahwa variabel kualitas laporan keuangan (KLK) dapat di terangkan oleh variabel SPI, SAP, PAI dan KA sebesar 60,8% (moderat), sementara 39,2% diterangkan oleh variabel lain yang tidak diteliti. Variabel Akuntabilitas publik (AP) dapat diterangkan oleh variabel KLK sebesar 35,7% (moderat), sedangkan sebesar 64,3 % diterangkan oleh variabel lain yang tidak diteliti.

Selain *R-Square*, evaluasi *inner model* melalui menu *bootstrapping* juga menghasilkan Nilai *T-statistics* yang akan digunakan untuk menguji hipotesis. Kriterianya adalah T-statistic > 1,66 (nilai alpha 5%, *one tail*). Hasil nilai *T-statistics* pada tabel *path coefficients* disajikan pada tabel berikut :

Tabel 3
Path Coefficients

	Original Sample (O)	T Statistics (O/STERR)	Hipotesis	Keterangan
SPI -> KLK	0,304	1,896	H ₁	H ₁ Diterima
SAP -> KLK	0,495	2,499	H ₂	H ₂ Diterima
PAI -> KLK	0,123	0,629	H ₃	H ₃ Ditolak
KA -> KLK	0,130	1,194	H ₄	H ₄ Ditolak
KLK -> AP	0,598	5,141	H ₅	H ₅ Diterima

Sumber: Output PLS, (2016)

Persamaan hasil penelitian adalah sebagai berikut :

$$KLK = 0,304SPI + 0,495SAP + 0,123PAI + 0,130KA + \zeta$$

$$AP = 0,598KLK + \zeta$$

Keterangan:

KLK	= Kualitas Laporan Keuangan
AP	= Akuntabilitas Publik
SPI	= Sistem Pengendalian Intern
SAP	= Standar Akuntansi Pemerintah
PAI	= Peran Auditor Internal
KA	= Kompetensi Aparatur

4.3 Interpretasi Hasil**1. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan**

Hasil pengujian hipotesis pertama, melalui PLS menunjukkan bahwa nilai $T\text{-statistics} < t\text{-tabel}$, yaitu $1.896 < 1.66$. Hal ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. artinya dengan menerapkan sistem pengendalian intern yang semakin baik maka kualitas laporan keuangan akan menjadi lebih baik. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Herawaty (2014) Raina dan Susilawati (2012), Sinarwati, dkk (2014), Ariesta (2013) dan Armando (2013), Darmawan, dkk (2014) menunjukkan bahwa penerapan sistem pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan daerah. Sementara hasil penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian Drama (2014) dan Fikri, dkk (2015) bahwa sistem pengendalian intern tidak berpengaruh terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan.

2. Pengaruh Standar Akuntansi Pemerintah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan.

Hasil pengujian hipotesis kedua, melalui PLS menunjukkan bahwa nilai $T\text{-statistics} < t\text{-tabel}$, yaitu $2.499 < 1.66$. Hal ini menunjukkan bahwa standar akuntansi pemerintah berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. artinya dengan menerapkan standar akuntansi pemerintah yang semakin baik maka kualitas laporan keuangan akan menjadi lebih baik. Hasil penelitian ini sejalan dengan Hasil penelitian Irwan (2011), Riana dan Susilawati (2014), Mahaputra dan Putra (2014), Juwita (2014) Nugraheni dan Subaweh (2008), Sudiarianti (2015) menunjukkan bukti bahwa penerapan SAP berpengaruh terhadap positif peningkatan kualitas laporan keuangan. sedangkan hasil yang tidak mendukung diperoleh dari penelitian Fikri, dkk (2015), Siahaan dan Fachruzamman (2013) bahwa penerapan standar akuntansi pemerintah tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan.

3. Pengaruh Peran Auditor Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan

Hasil pengujian hipotesis ketiga, melalui PLS menunjukkan bahwa nilai $T\text{-statistics} < t\text{-tabel}$, yaitu $0,629 < 1,66$. Hal ini menunjukkan bahwa peran auditor internal tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Amalia (2014), Laksito (2014), Adisty dan Pitriantinah (2012) yang menyimpulkan bahwa kordinasi dan kerjasama antara auditor internal memiliki pengaruh positif terhadap kualitas pelaporan keuangan. Sementara hasil yang mendukung temuan penelitian ini adalah hasil penelitian Fikri, dkk (2015) dan Syarifudin (2014) yang menemukan bahwa peran auditor internal tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan.

Temuan ini tidak mendukung teori penetapan tujuan yang menunjukkan adanya hubungan antara tujuan yang ditetapkan dengan prestasi kerja (kinerja). Hal ini disebabkan karena peran auditor internal belum dilaksanakan secara maksimal dalam penyusunan laporan keuangan oleh SKPD. Berdasarkan jawaban responden diketahui bahwa: 3 % peran auditor internal tidak pernah melakukan evaluasi dan 43% responden menjawab bahwa peran auditor internal jarang melakukan evaluasi terhadap kegiatan yang sedang berjalan pada SKPD sehingga proses memperoleh gambaran dengan membandingkan hasil-hasil yang dicapai oleh SKPD dengan hasil yang seharusnya menurut rencana tidak bisa segera dilaksanakan serta hambatan apa saja yang dihadapi oleh SKPD dalam melaksanakan suatu kegiatan sehingga bisa melakukan koreksi pada penyajian laporan keuangan.

Peraturan Pemerintah Nomor 8 tahun 2006 tentang pelaporan keuangan dan kinerja instansi pemerintah pasal 33 mengatakan bahwa aparat pengawas internal pemerintah diharuskan melakukan reviu dalam rangka memberikan keyakinan terbatas mengenai akurasi, keandalan, dan keabsahan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan sebelum kepala daerah menandatangani surat pernyataan tanggung jawab dan menyampaikan LKPD kepada BPK, berdasarkan data responden masih ada yang menjawab sebanyak 10% auditor internal jarang melakukan reviu pada pemerintah daerah Kabupaten Lombok Timur dan kabupaten Bima sehingga auditor meyakini bahwa tidak ada modifikasi (koreksi/penyesuaian) material yang harus dilakukan atas laporan keuangan agar laporan keuangan sesuai dengan SAP, baik segi pengakuan, penilaian, pengungkapan.

Peran auditor sebagai *consulting* diharapkan dapat membantu meningkatkan kualitas laporan keuangan SKPD. Namun peran tersebut belum dilaksanakan secara maksimal oleh auditor internal, dimana menurut jawaban responden bahwa 20% auditor internal jarang memberikan bimbingan dan konsultasi terhadap SKPD dalam merencanakan, merealisasikan kegiatan sampai dengan penyusunan laporan keuangan, 30% responden menjawab auditor internal jarang melakukan sosialisasi terhadap perubahan aturan atau perubahan kebijakan dalam penyusunan laporan keuangan serta 40% responden menjawab auditor internal jarang melakukan asistensi untuk meningkatkan pengetahuan pengelola keuangan pada SKPD. Jumlah auditor internal yang terbatas juga tidak sebanding dengan jumlah satuan kerja yang ada minimnya anggaran yang ada pada inspektorat sehingga sulit bagi auditor internal untuk melakukan bimbingan, sosialisasi dan asistensi untuk memastikan seluruh satuan kerja telah menyelenggarakan proses akuntansi dan pelaporan sesuai SAP, memberikan nilai tambah bagi

organisasi dan sulit memberikan jaminan bahwa laporan keuangan yang disusun satuan kerja memiliki kualitas yang baik.

4. Pengaruh Kompetensi Aparatur Terhadap Kualitas Laporan Keuangan.

Hasil pengujian hipotesis keempat, melalui PLS menunjukkan bahwa nilai *T-statistics* > t-tabel, yaitu $1.194 > 1.96$. Hal ini menunjukkan bahwa kompetensi aparatur tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Hal ini disebabkan karena aparatur dalam pengelolaan keuangan daerah belum memiliki sumber daya manusia yang kompeten, yang didukung dengan latar belakang pendidikan akuntansi, sering mengikuti pendidikan dan pelatihan, dan mempunyai pengalaman di bidang keuangan. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Winidyaningrum dan Rahmawati (2010) yang menyatakan bahwa kapasitas sumber daya manusia berpengaruh terhadap keterandalan pelaporan keuangan pemerintah daerah. Sementara hasil yang mendukung temuan penelitian ini adalah hasil penelitian Fikri, dkk (2015) dan Sukmaningrum (2012) yang menemukan bahwa kompetensi aparatur tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan.

5. Pengaruh Kualitas Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Publik.

Hasil pengujian hipotesis kelima, melalui PLS menunjukkan bahwa nilai *T-statistics* > t-tabel, yaitu $5.141 > 1.96$. Hal ini menunjukkan bahwa kualitas laporan keuangan mempunyai implikasi terhadap akuntabilitas publik. Semakin berkualitas laporan keuangan, maka akan semakin meningkatkan akuntabilitas publik. Hasil penelitian terdahulu yang sejalan dengan hasil pengujian hipotesis keempat adalah penelitian Fitriyah (2013) dan Kartika (2013), yang menemukan bahwa kualitas laporan keuangan penyajian laporan keuangan berpengaruh terhadap akuntabilitas publik. Peningkatan kualitas laporan keuangan pada akhirnya diharapkan akan membantu pemerintah daerah Kabupaten Bima dan Kabupaten Lombok Timur mendapatkan opini WTP dari BPK sebagai salah bentuk peningkatan akuntabilitas publik.

V. SIMPULAN, IMPLIKASI DAN SARAN PENELITIAN

a. Simpulan

Berdasarkan hasil analisis data dan pengujian hipotesis mengenai pengaruh sistem pengendalian intern, penerapan standar akuntansi pemerintah, peran auditor internal, terhadap kualitas laporan keuangan dan implikasinya terhadap akuntabilitas publik, beberapa simpulan yang dapat diambil dari penelitian ini adalah sebagai berikut: (1) Sistem pengendalian intern pemerintah dan standar akuntansi pemerintah berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. (2). Peran auditor internal dan kompetensi aparatur tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. (3) Kualitas laporan keuangan mempunyai implikasi terhadap akuntabilitas publik.

b. Implikasi

Hasil penelitian ini dapat berkontribusi terhadap pengetahuan dan pengembangan literatur akuntansi khususnya akuntansi sektor publik terutama yang berkaitan dengan determinan kualitas laporan keuangan dan implikasinya terhadap akuntabilitas publik. Hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai salah satu pertimbangan bagi para pengambil keputusan di pemerintah daerah Kabupaten Bima dan Kabupaten Lombok Timur dalam penentuan kebijakan khususnya yang terkait dengan penerapan standar akuntansi pemerintah, membangun sistem pengendalian intern serta menjadi pertimbangan bagi para pejabat di lingkungan BPKP sebagai pembina APIP dalam membuat kebijakan terkait dengan peningkatan kualitas auditor internal yang dapat dilakukan dengan penyelenggaraan pelatihan dan bimbingan penyusunan laporan keuangan. Kebijakan yang diambil dapat memaksimalkan peran auditor internal agar lebih dapat membantu Pemerintah Daerah dalam memperbaiki kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang pada akhirnya akan meningkatkan akuntabilitas publik.

c. Keterbatasan dan Saran

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah a). variabel peran auditor internal dalam penelitian ini tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Hal ini memerlukan penyempurnaan atas instrumen penelitian yang digunakan dengan memperbaiki pertanyaan pada kusioner untuk setiap indikator sehingga memenuhi syarat validitas dan reliabilitas agar tidak didrop dari model. b). Penelitian ini hanya meneliti tiga variabel yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan dan variabel akuntabilitas publik, sehingga kurang mengeksplorasi faktor-faktor lainnya yang berpengaruh. c). Ruang lingkup pada penelitian ini hanya dilakukan pada Kabupaten Bima dan Kabupaten Lombok Timur, sehingga generalisasi hasil temuan dan rekomendasi penelitian ini kurang dapat diberlakukan bagi pemerintah daerah lain. d). Kualitas laporan keuangan yang diukur dalam penelitian ini adalah dari perspektif auditor internal. Berdasarkan keterbatasan yang ada, saran yang diajukan antara lain: a). penelitian selanjutnya disarankan untuk meneliti faktor-faktor lain yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan dan implikasinya terhadap akuntabilitas publik dengan menggunakan variabel endogen atau variabel eksogen antara lain variabel sistem akuntansi keuangan daerah, dan sistem informasi. b). Penelitian selanjutnya disarankan untuk memperbaiki pertanyaan pada indikator evaluasi dan revidi sebagai pengukur dimensi *quality assurance* pada konstruk laten peran auditor internal sehingga *loading* faktornya dapat memenuhi *convergen validity* dari setiap indikator yang ada dan tidak dikeluarkan dari model. Dengan demikian diharapkan diperoleh hasil yang lebih baik mengenai peran auditor internal terhadap kualitas laporan keuangan serta implikasinya terhadap akuntabilitas publik. c). Penelitian selanjutnya juga dapat meneliti kualitas laporan keuangan dari perspektif penyusun laporan keuangan dan auditor intern sebagai pereviw laporan keuangan. d). penelitian selanjutnya juga dapat memperluas sampel penelitian.

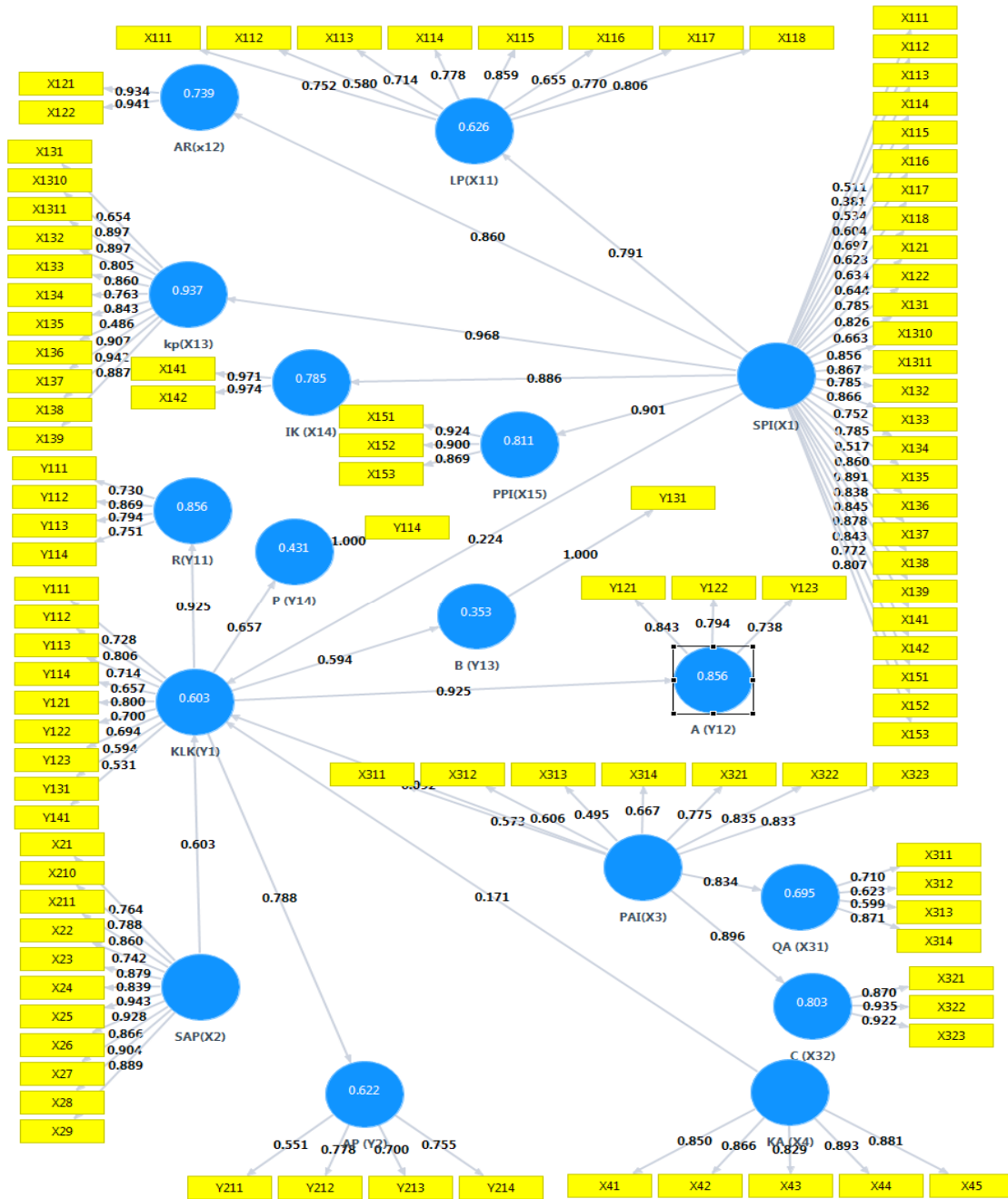
DAFTAR PUSTAKA

- Amalia (2014) Pengaruh Auditor Internal Terhadap Kualitas Pelaporan Keuangan Pada Bank Perkreditan Rakyat Di Jawa Tengah
- Adhistry M.C dan Priantinah. D. 2012. *Persepsi Karyawan Tentang Peran Auditor Internal sebagai Pengawas, Konsultan Dan Katalisator Dalam Pencapaian Tujuan Perusahaan*. Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Yogyakarta. Jurnal Nominal / Volume I Nomor I / Tahun 2012
- Arens, Alvin A. Dan James K. Loebbecke. 1991. *Auditing Pendekatan Terpadu*. Edisi Terjemahan. Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Armando G. 2013. *Pengaruh Sistem pengendalian Intern Pemerintah Dan Pengawasan Keuanga daerah Terhadap Nilai Informasi Laporan keuangan Pemerintah*. Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang. Jurnal 2013
- Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI) (2013), Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia: Jakarta*
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). 2009. *Auditing Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP*. Bogor
- _____. (2009). *Gambaran Umum SPIP. Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP*. Bogor
- Boynton, William C. Johnson, Raymond N. (2002). *Modern Auditing*. Edisi Indonesia. diterjemahkan oleh Rajoe, P.A., Gania, Budi, I.S. (2002). Erlangga: Jakarta.
- COSO. (2013). *Internal Control Framework Resources*.
- Drama H. (2014). *Pengaruh Penerapan Sistem Akuntansi Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan Dengan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Intervening*.
- Fikri. A, Inapty. A.B, Martiningsih. P.S. (2015). *Pengaruh Penerapan SAP, Kompetensi Aparatur dan Peran Audit Internal Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan dengan Sistem Pengendalian Intern sebagai Variabel Moderating*. SNA 18 Medan.
- Fitriyah (2013) *Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Dan Implikasin Terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah Sukabumi*.
- Ghozali, Imam., Hengky Latan. 2015. *Partial Least Square, Konsep, Teknik dan Aplikasi SMARTPLS 3.0 M3 Untuk Penelitian Bisnis*. Badan Penerbit UNDIP. Semarang.
- Halim A, Damayanti T. 2007. *Pengelolaan Keuangan Daerah*. Edisi 2. Penerbit STIE YKPN. Yogyakarta.
- Harun. 2009. *Reformasi Akutansi Dan Manajemen Sektor Publik Di Indonesia*. Salemba Empat. Jakarta
- Hazrita, Fadilah. *et al.* 2014. *Pengaruh Kompetensi dan sistem Akuntansi Terhadap Kualitas Pertanggungjawaban Laporan Keuangan Pada Satuan Kerja Di Lingkungan Kanwil Kementerian Agama Provinsi Riau*. *Jurnal SOROT* Vol9No1 April hal1–121. Lembaga Penelitian Universitas Riau.
- Herawati, T (2014). *Pengaruh system pengendalian intern terhadap kualitas laporan keuangan di organisasi perangkat daerah padapemerintah daerah Cianjur*. *Jurnal, Star-Study & Accounting Research* Vol Xi No 1 2014 ISSN: 1693-4482.
- Fikri A.B, Inapty, A. B, Martiningsih RR. P.S. (2015) *Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Kompetensi Aparatur Dan Peran Audit Internal Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan Dengan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Moderating*. *Jurnal, SNA Medan*.

- Irwan, D. (2011). Pengaruh Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah Provinsi Sumatera Bara. *Thesis*, pada Program Pascasarjana Universitas Universitas Gajahmada
- Juwita R. (2013) Pengaruh Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Informasi Akuntansi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *Jurnal Trikonomika* Volume 12, No. 2, Desember 2013, Hal. 201–214 ISSN 1411-514X.
- Kartika, I. (2013) Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) terhadap kualitas laporan keuangan dan implikasinya terhadap akuntabilitas keuangan.
- Kamarullah M.F, (2015) Bagaimana Peran APIP dalam pengelolaan keuangan daerah.
- Konrath, Larry F. (2002). *Auditing: A Risk Analysis Approach-5th edition*. The Thomson Learning. Ohio
- Labni, 2015. *Pengaruh Komitmen Organisasional, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dan Akuntabilitas Publik terhadap Kinerja Manajerial SKPD pada Pemerintah Daerah Kabupaten Sumbawa*. Universitas Mataram. Tesis
- Lau dan Lam. 2014. *Akuntansi Keuangan. Intermediate Financial Reporting*. Salemba Empat-Jakarta.
- Locke, E. A. 1968. Goal Setting as Determinant of the Effects of Knowledge of Score in Performance. *American Journal of Psychology*. 81. Pp. 398-406.
- Mahaputra, I Putu Upabayu Rama dan I Wayan Putra. 2014. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*. 8.2.2014: 230-244. ISSN:2302-8556.
- Martiningsih, RR S.P (2009) *Studi Kebutuhan Informasi Pengguna Laporan Keuangan*. *Jurnal*, Simposium Nasional Akuntansi XII Palembang 2009.
- Nordiawan, D dan Hertianti, A (2010) *Akuntansi Sektor Publik edisi 2*. Salemba Empat :Jakarta
- Nugrahaeni, Purwaniati & Imam Subaweh. 2008. Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, 13(1).
- Rai, A.G.I.(2011). *Audit Kinerja pada Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat
- Renyowijoyo, M (2012). *Akuntansi sektor publik*. Jakarta: Mitra Wacana Media
- _____. 2004. *Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*. Lembaran Negara RI Tahun 2004, No. 66. Sekretariat Negara. Jakarta.
- _____. 2008. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*. Lembaran Negara RI Tahun 2010, No. 127. Sekretariat Negara. Jakarta.
- _____. 2010. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*. Lembaran Negara RI Tahun 2010, No. 123. Sekretariat Negara. Jakarta.
- _____. 2008. *Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 05 Tahun 2008 tentang Peran APIP*. Menpan_RB. Jakarta.
- _____. 2006. *Peraturan Menteri Dalam Negeri Negara Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan keuangan Daerah*. Mendagri. Jakarta.
- Riana, S.D dan Susilawati (2014) Standar Akuntansi Pemerintahan Dan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Antecedent Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal, Star-Study & Accounting Research* Vol XI No 1 2014 ISSN: 1693-4482.

- Robbins, S.P. dan Judge. 2008. *Perilaku Organisasi*. Edisi 12. Salemba Empat, Jakarta.
- Scott, W. R. 2000. *Financial Accounting Theory*, 2nd edition. Prentice Hall Canada Inc.
- Sekaran, U. (2003) *Research Methods for Business : A Skill Building Approach*, 2nd Edition, John Wiley and Son. New York.
- Siahaan, M. G dan Fachruzamman. 2013. Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Implementasi Sistem Akuntansi Instansi Terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Kota Tangerang.
- Sinarwati, N. K. dkk (2014). Pengaruh Akuntabilitas Publik, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Sistem Pengendalian Manajemen terhadap Kinerja Manajerial SKPD di Kabupaten Klungkung. *Jurnal Universitas Pendidikan Ganesha* 2(1). Bali.
- Sudiaranti, M.N (2015) Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia pada Penerapan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah dan Standar Akuntansi Pemerintah dan Implikasinya terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.
- Sugiyono. (2013) *Metode Penelitian Bisnis*, CV Alfabeta: Bandung.
- Syarifudin, A (2014) Pengaruh Kompetensi SDM dan Peran Audit Intern terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Variabel Intervening Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (studi empiris pada Pemkab Kebumen).
- Udiyanti N.L.N.A Dkk. 2014 Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Internal, Dan Kompetensi Staf Akuntansi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Universitas Pendidikan Ganesha. E-Journal Akuntansi* (Vol. 2 No:1 2014)
- Widoyoko, E.P (2014) *Teknik Penyusunan Instrumen Penelitian*, Pustaka Pelajar: Yogyakarta
- Zamzami, F. dkk (2015) *Audit Internal konsep dan praktek* Yogyakarta : Gajahmada University Press.

Lampiran 1 Diagram Path Indikator Hilang (Tahap 1)



Lampiran 2 Hasil *Bootstrapping*

