

**PENGARUH PROSEDUR, PENDIDIKAN, TEKANAN WAKTU,
DAN ANGGARAN REVIU PADA KUALITAS REVIU
LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH**

**Komang Widyarini¹
Ni Made Dwi Ratnadi²**

^{1,2}Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Udayana, Bali, Indonesia
email: widyarini_748@yahoo.co.id

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini untuk menguji pengaruh prosedur rewiu, latar belakang pendidikan, tekanan waktu, dan anggaran dana rewiu pada kualitas rewiu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Populasi berjumlah 171 orang yaitu Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota di Bali. Jumlah sampel sebanyak 45 orang ditentukan dengan teknik *purposive sampling*. Regresi linier berganda digunakan sebagai alat analisis data. Data dikumpulkan melalui kuesioner. Hasil analisis menunjukkan bahwa prosedur rewiu, latar belakang pendidikan, dan anggaran dana rewiu berpengaruh positif pada kualitas rewiu LKPD. Tekanan waktu berpengaruh negatif pada kualitas rewiu LKPD. Adanya tekanan waktu karena keterbatasan waktu penugasan dan kompleksitas tugas yang tinggi maka Inspektorat Daerah diharapkan agar mengoptimalkan pengaturan penugasan antara anggaran waktu dan kompleksitas tugas agar risiko penurunan kualitas rewiu rendah.

Kata Kunci: kualitas rewiu, prosedur rewiu, latar belakang pendidikan, tekanan waktu, anggaran dana rewiu.

ABSTRACT

The purpose of this study are examine the effect of the review procedures, educational background, time pressure, and review funds budget on the quality review of the Local Government Finance Report. The population of this research was the Government Internal Supervisory Apparatus Inspectorate of Provincial/District/City in Bali which amounted to 171 people. The samples consisted 45 of people that were determined by purposive sampling technique. The data were analyzed using linear regression and data were collected by questionnaire. The analysis showed that the review procedures, educational background, and the review funds budget a positive effect on the quality review of local government financial reports. The time pressure affected in negatively on the quality review of local government financial reports. The pressure affected the result because of time constraints and the complexity of the task assignment higher then what it was expected. The regional Inspectorate optimize on assignments between budget time and complexity of the task in order to lower the risk and also decrease in the quality of the review.

Keywords: review quality, review procedure, educational background, time pressure, budget funds review

PENDAHULUAN

Kewajiban Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) adalah mereviu Laporan Keuangan (LK) sesuai amanat Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah, sebelum LK tersebut diserahkan kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) untuk diaudit. Inspektorat Jenderal melakukan reviu atas Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga dan Inspektorat Daerah (Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota) mereviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Pelaksanaan reviu merupakan dasar dibuatnya surat pernyataan tanggung jawab (*Statement of Responsibility*) menteri/pimpinan lembaga/kepala daerah atas laporan keuangan instansinya.

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008 mengatur tentang pedoman pelaksanaan reviu atas LKPD menyatakan bahwa tujuan reviu LKPD adalah untuk memberikan keyakinan terbatas bahwa LKPD telah disusun berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang memadai. Peran Inspektorat sangat besar dan sangat strategis dalam pengawasan keuangan daerah untuk mengendalikan serta mengontrol kebijakan keuangan daerah. Pelaksanaan reviu menjadi sangat penting agar terwujud tata kelola pemerintahan yang efisien, efektif, ekonomis, transparan, dan akuntabel dalam rangka melaksanakan amanah peraturan perundang-undangan.

Hasil Pemeriksaan BPK Semester II Tahun 2013 (IHPS II BPK Buku I, 2014:9) khususnya pemeriksaan dengan tujuan tertentu yakni pemeriksaan kinerja APIP atas pengawasan dan reviu laporan keuangan dinyatakan belum memadai. BPK menyebutkan bahwa kualitas audit dan reviu laporan keuangan

oleh APIP belum menunjukkan adanya perbaikan berkelanjutan. Kegiatan audit serta revid laporan keuangan belum cermat dan belum sesuai dengan perencanaan audit sehingga pelaksanaan audit dan revid belum memadai. Pelaporan atas kegiatan audit dan revid laporan keuangan pun menjadi tidak andal. Faktor penyebabnya adalah kelemahan dalam pedoman operasi dan sumber daya manusia. Masalah sumber daya manusia yang disoroti BPK adalah masalah jumlah dan kompetensi sumber daya manusia APIP yang belum memadai. Jumlah APIP masih kurang dibandingkan dengan jumlah yang dibutuhkan. Demikian halnya dengan tugas APIP untuk mengembangkan pedoman pelaksanaan dalam bentuk petunjuk teknis dan petunjuk pelaksanaan yang merupakan penjabaran dari standar audit/revid untuk mendukung kegiatan audit/revid di lapangan belum optimal dilakukan.

Inspektorat selaku APIP yang diberikan wewenang untuk melaksanakan revid memiliki tantangan besar untuk menghasilkan LKPD yang berkualitas. Dukungan sumber daya manusia (SDM) berkompeten, prasarana dan sarana yang memadai, anggaran biaya, serta adanya petunjuk teknis (juknis) yang memuat prosedur pelaksanaan revid. Kondisi ini cukup beralasan agar hasil revid dapat memberikan informasi bahwa LKPD telah disusun sesuai dengan SAP.

Berdasarkan hal tersebut masalah penelitian adalah: 1) Apakah prosedur revid berpengaruh pada kualitas revid LKPD? 2) Apakah latar belakang pendidikan berpengaruh pada kualitas revid LKPD? 3) Apakah tekanan waktu berpengaruh pada kualitas revid LKPD? 4) Apakah anggaran dana revid berpengaruh pada kualitas revid LKPD? Tujuan penelitian untuk: 1) Menguji

pengaruh prosedur reviu pada kualitas reviu LKPD. 2) Menguji pengaruh latar belakang pendidikan pada kualitas reviu LKPD. 3) Menguji pengaruh tekanan waktu pada kualitas reviu LKPD. 4) Menguji pengaruh anggaran dana reviu pada kualitas reviu LKPD.

Hasil penelitian ini diharapkan mendukung teori penetapan tujuan (*goal setting theory*) terkait dengan pelaksanaan reviu LKPD oleh APIP. Variabel prosedur reviu, latar belakang pendidikan, tekanan waktu, dan anggaran dana reviu dapat memengaruhi usaha APIP untuk mencapai kualitas reviu LKPD. Manfaat Praktis penelitian ini adalah berkontribusi memberikan sumbangan pemikiran dalam upaya meningkatkan kualitas reviu Inspektorat, bahwa prosedur reviu, latar belakang pendidikan, tekanan waktu, dan anggaran dana reviu adalah faktor-faktor penting yang perlu mendapat perhatian khusus agar reviu dapat terlaksana sesuai dengan peraturan yang ada. Secara regulasi hasil penelitian dapat menjadi bahan masukan sebagai pertimbangan pemerintah daerah dalam menyusun peraturan kepala daerah yang memuat petunjuk pelaksanaan/teknis reviu LKPD.

Teori Penetapan Tujuan

Teori penetapan tujuan (*goal setting theory*) adalah determinan perilaku yang merupakan proses kognitif dalam membangun suatu tujuan. Tingginya tingkat prestasi akan dihasilkan bila individu menyadari dan melaksanakan tujuan tersebut (Locke, 1975 dalam Gibson *et al.*, 1985). Sifat kognitif (proses mental) mencakup 4 (empat) hal berikut ini:

- 1) Keterincian tujuan (*goal specificity*) yakni tujuan spesifik terkait dengan tingkat presisi kuantitatif suatu tujuan.
- 2) Kesukaran tujuan (*goal difficulty*) yakni tingkat keahlian yang dibutuhkan dalam mencapai suatu tujuan.
- 3) Intensitas tujuan (*goal intensity*) adalah proses menentukan pencapaian tujuan.
- 4) Kadar usaha (*goal commitment*), untuk mencapai suatu tujuan dibutuhkan daya dan upaya yang memadai.

Penetapan tujuan memberikan kejelasan bagi individu untuk mengerjakan yang seharusnya dikerjakan. Tujuan rinci/spesifik akan menghasilkan prestasi lebih baik dibandingkan tujuan yang bersifat umum karena tujuan spesifik akan mendorong peningkatan prestasi. Sama halnya dengan tingkat kesulitan tujuan, tujuan yang semakin sulit diyakini tingkat prestasi yang diraih akan semakin tinggi pula. Penelitian ini menggunakan teori penetapan tujuan sebagai dasar untuk menjelaskan variasi perilaku individu dalam hal ini para APIP terhadap penetapan tujuan tercapainya kualitas reuiu LKPD.

Prosedur Reuiu

Tahap-tahap pelaksanaan reuiu meliputi penelusuran angka, permintaan keterangan, dan prosedur analitis. Ketiganya merupakan prosedur reuiu yang harus dilakukan. Penelusuran angka dilakukan untuk mendapatkan keyakinan bahwa penyajian angka dalam Laporan Keuangan (LK) benar dan akurat dengan menelusuri angka-angka tersebut ke buku atau catatan-catatan yang digunakan. Jika dalam tahap penelusuran angka ditemukan permasalahan dan memerlukan verifikasi maka permintaan keterangan dilakukan untuk konfirmasi kepada

Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) atau Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD).

Keterkaitan antar akun dan kejadian yang tidak biasa serta tidak sesuai SAP diidentifikasi dengan melakukan prosedur analitis. Tahap-tahap yang dilakukan adalah penilaian kewajaran saldo dan rincian LK, kesesuaian dan hubungan antar komponen LK yang satu dengan komponen lainnya. Inspektorat menyusun prosedur analitis ini dengan mempertimbangkan reviu SPI sehingga reviu kesesuaian terhadap SAP terarah pada komponen LK dan akun-akun yang pengendaliannya lemah. Inspektorat juga harus mempertimbangkan penyesuaian yang dibutuhkan berdasarkan permasalahan yang terjadi diantaranya kejadian luar biasa dan perubahan kebijakan akuntansi.

Latar Belakang Pendidikan

Tingkat pendidikan minimal strata satu (S1) merupakan syarat utama APIP sebagaimana disyaratkan dalam Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 Tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. APIP diharuskan mempunyai kemampuan untuk merencanakan audit, mengembangkan teknik dan metodologi audit, mengidentifikasi kebutuhan profesional auditor, sesuai dengan proses bisnis instansi/lembaga yang dilayani sehingga kinerja audit yang baik dapat dicapai. Untuk mendukung tercapainya kinerja audit APIP yang baik diperlukan identifikasi keahlian yang dibutuhkan dalam rangka proses rekrutmen untuk mendapatkan sumber daya APIP yang berkompeten..

Lampiran 2 paragraf 11 Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) menyebutkan bahwa pemeriksaan keuangan harus dilaksanakan oleh pemeriksa yang mempunyai kemampuan ilmu akuntansi dan auditing yang memadai, serta memiliki pemahaman memadai terhadap prinsip akuntansi berterima umum terkait dengan entitas yang diperiksa. Dengan demikian, peraturan yang ada mensyaratkan APIP Inspektorat berlatar belakang pendidikan akuntansi. Pemahaman akuntansi dapat diperoleh melalui jenjang pendidikan formal maupun nonformal seperti pelatihan dan kursus singkat. APIP dengan latar belakang pendidikan akuntansi akan mudah memahami akuntansi pemerintahan maupun SAP karena mereka telah memiliki ilmu dasar tentang akuntansi.

Tekanan Waktu

APIP dituntut untuk menghasilkan reuiu LK yang berkualitas dengan anggaran waktu terbatas, tentu saja hal ini merupakan tekanan tersendiri bagi APIP. Riset Coram *et.al* (2004:6) menunjukkan bahwa kualitas audit akan menurun jika auditor yang mengalami tekanan karena terbatasnya anggaran waktu pelaksanaan audit. Tekanan atau tuntutan tugas yang dihadapi sangat memengaruhi kualitas kinerja seseorang (Simanjuntak, 2008). Untuk itu Inspektorat perlu menyusun anggaran waktu kegiatan reuiu agar APIP dapat bekerja secara optimal. Anggaran waktu berfungsi sebagai acuan untuk mengestimasi biaya audit, alokasi staf ke dalam penugasan tim audit, dan landasan dalam mengevaluasi kinerja auditor (Basuki dkk., 2006). Demikian halnya dalam kegiatan reuiu. Anggaran waktu berfungsi untuk menentukan biaya reuiu,

pengalokasian personil ke dalam tim reviu dan sebagai dasar untuk mengukur kinerja APIP.

Time Pressure mempunyai dua dimensi yaitu *time deadline pressure* yaitu keadaan auditor dituntut untuk selesai tepat waktu dalam pengerjaan tugas audit dan *time budget pressure* yaitu kondisi auditor dituntut efisien dengan menyelesaikan tugasnya sesuai anggaran waktu yang telah disusun (Herningsih, 2001). Faktor *time pressure* ini mendorong APIP untuk secepatnya menyelesaikan tugas (tepat waktu). Tentu saja akan berbeda hasilnya jika pelaksanaan reviu dilakukan dalam kondisi tanpa *time pressure*.

Anggaran Dana Reviu

Governmental Accounting Standard Board menyatakan bahwa anggaran merupakan usulan rencana estimasi penerimaan dan pengeluaran keuangan dalam periode waktu tertentu. Menurut Mardiasmo (2002), anggaran adalah estimasi kinerja dalam ukuran finansial yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu. Dengan demikian, setiap organisasi perlu proses perencanaan dalam menyiapkan anggaran karena proses tersebut sangat penting untuk mendukung pelaksanaan kegiatannya selama satu tahun anggaran dan dalam pelaksanaannya harus ekonomis, efisien, dan efektif serta sesuai dengan Undang-undang yang berlaku. Menurut Epstein (2001), anggaran memiliki beberapa fungsi:

- 1) Alat perencanaan, anggaran berfungsi merencanakan sumber daya yang dibutuhkan organisasi untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Adanya anggaran diharapkan dapat membantu pihak manajemen dalam menentukan

keberlangsungan organisasi. Anggaran harus mencerminkan prioritas rencana kerja yang akan dilakukan pemerintah.

- 2) Alat koordinasi, anggaran berfungsi sebagai sarana untuk mewujudkan koordinasi dan komunikasi efektif sehingga visi, misi, dan tujuan organisasi tercapai.
- 3) Alat evaluasi, anggaran yang telah disusun dijadikan sebagai tolok ukur dalam pencapaian target anggaran, efisiensi pelaksanaan, dan kesesuaiannya dengan rencana.
- 4) Alat motivasi, anggaran sebagai acuan agar pengelolaannya dilakukan secara efisien, efektif, dan ekonomis.

Pada instansi pemerintah, jumlah anggaran yang diperuntukkan dalam satu periode, instansi harus mampu meningkatkan kualitas pelayanan publik dengan biaya yang efisien. Anggaran khusus pelaksanaan kegiatan revidi LKPD menjadi salah satu faktor penting dalam mencapai tujuan revidi itu sendiri.

Kualitas Revidi LKPD

Kualitas audit adalah kemampuan auditor menemukan dan melaporkan penyimpangan dalam sistem akuntansi dengan pengetahuan dan keahliannya De Angelo (1981) dalam Watkins et al (2004). Berdasarkan pengertian tentang kualitas audit tersebut maka kualitas revidi juga harus menunjukkan kemampuan APIP untuk mengidentifikasi dan melaporkan pelanggaran dalam sistem akuntansi dengan pengetahuan dan keahlian yang dimilikinya. Standar Revidi Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 8/PMK.09/2015 menyebutkan bahwa rekomendasi APIP berupa

penyesuaian dan/atau koreksi atas kelemahan dan/atau kesalahan harus diberikan kepada entitas akuntansi/entitas pelaporan secara berjenjang apabila ditemukan kelemahan penyelenggaraan akuntansi dalam penyajian laporan keuangan. Russel (2000) dalam Simanjuntak (2008), menyatakan bahwa kualitas audit adalah kriteria yang berfungsi untuk mendapatkan gambaran ketidaksesuaian antara kondisi sebenarnya dengan seharusnya. Kualitas reviu akan menjamin tercapainya tujuan reviu yakni memberikan keyakinan terbatas bahwa LKPD disusun berdasarkan SPI dan disajikan sesuai SAP.

Standar Reviu Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah menyebutkan bahwa kualitas pelaksanaan reviu harus memenuhi kriteria:

- 1) Reviu dilaksanakan bersamaan dengan pelaksanaan anggaran dan penyusunan LKPD sesuai periode triwulan (3 bulan) dan prognosis/semester (6 bulan).
- 2) Reviu dilaksanakan oleh tim reviu yang secara kolektif harus memenuhi kompetensi: (1) memahami SAP; (2) memahami SAPD; (3) paham kegiatan pokok entitas yang direviu; (4) menguasai dasar-dasar audit; (5) paham teknik komunikasi; dan (5) menguasai analisis basis data.
- 3) Pelaksanaan reviu dalam 3 tahap meliputi tahap perencanaan, tahap pelaksanaan, dan tahap pelaporan reviu.
- 4) Pereviu harus menyusun Kertas Kerja Reviu (KKR) sebagai pertanggungjawaban pelaksanaan reviu yang menjelaskan mengenai: (1) personil tim reviu; (2) entitas yang direviu; (3) aktifitas pelaksanaan akuntansi dan komponen LKPD (LRA, LPSAL, Neraca, LO, LAK, LPE, CaLK) yang direviu.

- 5) KKR disusun pada saat pelaksanaan revidu dan dilakukan revidu secara berjenjang menurut peran dalam tim revidu.
- 6) Pelaporan revidu harus menjelaskan tujuan dan alasan pelaksanaan revidu, prosedur revidu, permasalahan dalam penyusunan dan penyajian LK, tahap revidu yang disetujui, koreksi/penyesuaian yang telah ditindaklanjuti, dan rekomendasi dalam KKR yang tidak atau belum dilaksanakan.

Hipotesis

Prosedur adalah metode atau teknik yang digunakan untuk mengumpulkan dan mengevaluasi bukti yang mencukupi dan kompeten. Hal ini menurut teori penetapan tujuan (Locke, 1975 dalam Pinder, 1984), merupakan intensitas tujuan (*goal intensity*) yakni proses menentukan pencapaian suatu tujuan. Prosedur revidu adalah penelusuran angka, permintaan keterangan, dan prosedur analitis. Prosedur revidu harus diungkapkan secara jelas agar anggota tim revidu mengerti langkah-langkah yang harus dilakukan. Tanpa prosedur revidu maka kualitas hasil revidu belum dapat memberikan informasi bahwa LKPD telah disusun berdasarkan SPI memadai dan sesuai SAP.

H₁: Prosedur revidu berpengaruh positif pada kualitas revidu LKPD.

Teori penetapan tujuan (Locke, 1975 dalam Pinder, 1984) menyebutkan bahwa untuk mencapai suatu tujuan dengan kesulitan tertentu (*goal difficulty*) dibutuhkan keahlian tertentu pula. Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah menyebutkan bahwa secara formal pendidikan auditor minimal strata satu (S1). Lampiran 2 paragraf 11 Standar Pemeriksaan

Keuangan Negara (SPKN) menyebutkan bahwa keahlian di bidang akuntansi dan auditing harus dimiliki oleh pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan keuangan, serta paham prinsip-prinsip akuntansi berlaku umum terkait entitas yang diperiksa. Namun praktiknya, masih minimnya sumber daya manusia yang kompeten di bidang pemeriksaan (audit dan reviu) peraturan tersebut dirasakan masih belum maksimal, sehingga latar belakang pendidikan selain akuntansi, auditing, komunikasi, dan administrasi pemerintahan seperti: teknik, sosial, bahkan farmasi dapat melaksanakan tugas dan fungsi sebagai aparat pengawas internal pemerintah. Penelitian yang dilakukan oleh Mulyono (2009) dan Batubara (2008) didapatkan bukti empiris bahwa latar belakang pendidikan berpengaruh pada kinerja Inspektorat Kabupaten Deli Serdang. Berdasarkan uraian tersebut dirumuskan hipotesis:

H₂: Latar belakang pendidikan berpengaruh positif pada kualitas reviu LKPD.

Tekanan waktu dapat dijelaskan sebagai salah satu faktor yang memengaruhi tujuan spesifik (*goal specificity*) yakni tercapainya kualitas reviu. Teori penetapan tujuan menurut (Locke, 1975 dalam Pinder, 1984), tujuan spesifik berkaitan dengan tingkat presisi kuantitatif dari suatu tujuan. Tekanan waktu memiliki pengaruh negatif signifikan pada kualitas audit (Prasita dan Adi, 2007). Namun hal tersebut tidak konsisten dengan Basuki dan Mahardani (2006) dan Sososutikno (2003) meneliti bahwa kualitas audit tidak dipengaruhi oleh tekanan anggaran dan waktu.

Penerapannya dalam reviu LK adalah tuntutan reviu LK yang berkualitas dengan terbatasnya waktu pelaksanaan reviu memberikan tekanan tersendiri bagi

APIP. Riset Coram *et. al* (2004) menyatakan bahwa auditor yang tertekan akibat anggaran waktu terbatas akan berakibat pada menurunnya kualitas audit. Pelaksanaan reviu seperti ini tentu saja tidak akan sama hasilnya bila reviu dilakukan dalam kondisi tanpa *time pressure*. Pengabaian prosedur reviu mungkin dilakukan oleh APIP agar penyelesaian tugas sesuai anggaran waktu yang telah ditentukan.

H₃: Tekanan waktu berpengaruh negatif pada kualitas reviu LKPD.

Salah satu aspek kognitif dari teori penetapan tujuan (Locke, 1975 dalam Pinder, 1984) adalah kadar usaha untuk mencapai tujuan (*goal commitment*). Ketersediaan anggaran dana reviu merupakan usaha sekaligus faktor penting untuk tercapainya kualitas reviu. *Governmental Accounting Standard Board* menyatakan bahwa anggaran merupakan rencana keuangan periode tertentu yang mencakup estimasi pengeluaran yang diusulkan dan sumber pendapatan yang diharapkan.

Menurut Mardiasmo (2002), anggaran adalah pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama kurun waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial. Dengan demikian, setiap organisasi perlu proses perencanaan dalam menyiapkan anggaran karena proses tersebut sangat penting untuk mendukung pelaksanaan kegiatannya selama satu tahun anggaran dan dalam pelaksanaannya harus efisien, efektif, dan ekonomis serta sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Penelitian Kuswarini (2010) menunjukkan bahwa jumlah anggaran berpengaruh signifikan pada efektifitas pengendalian intern.

H₄: Anggaran dana reviu berpengaruh positif pada kualitas reviu LKPD.

METODE PENELITIAN

Penelitian dilakukan untuk menguji pengaruh variabel prosedur reviu, latar belakang pendidikan, tekanan waktu, dan anggaran dana reviu pada kualitas reviu LKPD. Penelitian dilakukan pada Inspektorat Daerah di Provinsi Bali. Populasi dari penelitian ini terdiri atas 171 pegawai. Metode *non probability sampling* dengan teknik *purposive sampling* digunakan untuk menyeleksi sampel. Sampel berjumlah 45 orang APIP sebagai responden diseleksi dengan kriteria: 1) APIP Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota di Bali, dan 2) Berperan sebagai ketua tim dalam tim reviu.

Sumber data menggunakan sumber data primer yang dikumpulkan dengan kuesioner. Uji instrumen yang digunakan dalam penelitian ini adalah uji validitas dan uji reliabilitas. Responden yang digunakan untuk uji instrumen dalam penelitian ini adalah responden yang sebenarnya (asli) karena kegiatan reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) merupakan bidang tugas khusus yang hanya dilaksanakan oleh lembaga/unit kerja tertentu di lingkungan organisasi pemerintahan daerah.

Pengukuran respon menggunakan skala *Likert 5* (lima) poin. Validitas instrumen dibandingkan antara nilai indeks korelasi *product moment pearson* pada tingkat signifikansi 0,05 dengan nilai kritisnya (r_{kritis}). Apabila nilai signifikansi hasil korelasi $\leq 0,05$ maka instrumen tersebut valid. Pengujian reliabilitas menggunakan analisis *Alpha Cronbach*. Instrumen disebut reliabel bila memiliki nilai *Alpha Cronbach* $> 0,70$ (Ghozali, 2013:48).

Uji asumsi klasik yang terdiri atas uji normalitas, uji multikolinieritas, dan uji heteroskedastisitas bertujuan untuk mengetahui kelayakan atas model regresi yang digunakan dalam penelitian supaya hasilnya BLUE atau *Best Linear Unbiased Estimator* (Ghozali, 2006:145), sehingga hasil analisis dapat diinterpretasikan dengan lebih akurat, efisien, dan terbebas dari kelemahan kelemahan yang terjadi karena masih adanya gejala-gejala asumsi klasik.

Uji asumsi klasik yang digunakan meliputi: a) Normalitas. Uji ini dilakukan untuk mengetahui residual telah terdistribusi secara normal. Normalitas diketahui melalui uji *Kolmogrof-Smirnov* dengan asimp. *Sig (2 tailed) > 0,05*. (Ghozali, 2013:160). b) Multikolinieritas. Untuk menguji tidak adanya hubungan diantara variabel bebas. Pengujian multikolinieritas dilakukan dengan nilai *tolerance* atau *Variance Inflation Faktor* (VIF). Apabila nilai *tolerance* $\leq 0,10$ atau $VIF \geq 10$, maka terdapat mutikolinieritas (Ghozali, 2013:105). c) Heteroskedastisitas. Uji ini untuk menguji ada tidak adanya ketidaksamaan varian antar pengamatan. Pengujiannya dilakukan dengan uji *Glejser* yang meregresi *variabel bebas* terhadap variabel residual mutlaknya dengan signifikansi 0.05, apabila tidak ada variabel yang signifikan secara statistik maka regresi tersebut tidak mengandung heteroskedasitas (Ghozali, 2013:139). Analisis data menggunakan persamaan model regresi linear berganda sebagaimana disajikan dibawah ini:

$$Y = \beta_0 + \beta_1X_1 + \beta_2X_2 + \beta_3X_3 + \beta_4X_4 + e..... (1)$$

Keterangan:

Y	= kualitas rewiu LKPD
β_0	= intersep
$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4$	= koefisien regresi
X ₁	= prosedur rewiu
X ₂	= latar belakang pendidikan
X ₃	= tekanan waktu
X ₄	= anggaran dana rewiu
e	= variabel pengganggu

Pengujian hipotesis dilakukan untuk menguji pengaruh variabel bebas pada variabel terikat (Ghozali, 2013:96). Secara keseluruhan analisis Regresi Linier Berganda dalam penelitian ini meliputi:

a) Pengujian Hipotesis

Uji ini dilakukan untuk mengetahui tingkat pengaruh variabel bebas dalam menerangkan variasinya pada variabel terikat (Ghozali, 2013:98). Apabila nilai signifikansi ($\text{sig} \leq 0,05$) hipotesis diterima, dan jika nilai $\text{sig} > 0,05$ hipotesis akan ditolak.

b) Koefisien Determinasi (R^2)

Nilai koefisien determinasi berfungsi untuk mengetahui kemampuan model dalam menerangkan variabel dependen. (Ghozali, 2013:97). Penelitian ini nantinya akan merujuk pada nilai *adjusted R²*.

c) Uji kelayakan model (*F Test*)

Uji ini bertujuan untuk memprediksi hubungan antar variabel. Apabila *p value* ≤ 0.05 maka model dinyatakan layak.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Hasil

Sampel yang digunakan sebesar 45 responden dengan rincian: 40 orang fungsional Auditor dan 5 orang fungsional Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintahan Daerah (P2UPD). Kuesioner diedarkan bulan Mei-Juni 2015. Kuesioner diantar langsung kepada responden dengan rentang waktu pengisian kuesioner adalah 1 minggu sejak kuesioner diterima.

Hasil pengujian validitas dan reliabilitas instrumen berdasarkan perhitungan statistik menyatakan bahwa seluruh pernyataan dalam instrumen penelitian adalah valid dan reliabel. Hal ini dibuktikan seluruh nilai koefisien korelasi atas uji validitas instrumen variabel prosedur reuiu (X_1), tekanan waktu (X_3), dan kualitas reuiu LKPD (Y) dengan *alpha* 0,05 lebih besar dari *r*-tabel=0,361. Demikian juga seluruh nilai koefisien *Cronbach's Alpha* atas uji reliabilitas instrumen $> 0,7$.

Hasil uji statistik dekriptif menunjukkan nilai rata-rata jawaban responden atas prosedur reuiu cenderung mengarah ke nilai tertinggi dapat diartikan responden cenderung memiliki pemahaman kuat atas prosedur reuiu. Rata-rata responden memberikan pendapat dengan skor mendekati maksimal, berarti bahwa indikator dari variabel prosedur reuiu yang terdiri atas penelusuran angka, permintaan keterangan, dan prosedur analitis dapat meningkatkan kualitas reuiu LKPD.

Latar belakang pendidikan merupakan *dummy variabel* dengan skala nominal (kategorikal). Skala nominal 0 (nol) untuk APIP berlatar belakang pendidikan nonakuntansi dan 1 (satu) untuk APIP berlatar belakang pendidikan akuntansi. Nilai rata-rata variabel latar belakang pendidikan untuk seluruh responden adalah 0,4. Hal ini berarti bahwa sebagian besar responden (60 persen; 27 orang) berlatar belakang pendidikan nonakuntansi dan sisanya berlatar belakang pendidikan akuntansi (40 persen; 18 orang).

Nilai rata-rata tekanan waktu untuk seluruh responden menunjukkan bahwa terdapat tekanan waktu dalam pelaksanaan reviu. Indikator tekanan waktu yaitu: 1) keterbatasan waktu penugasan, 2) penyelesaian tugas dengan waktu yang sudah ditentukan, 3) pemenuhan target waktu selama penugasan, 4) fokus tugas dengan keterbatasan waktu, 5) pengomunikasian anggaran waktu, 6) efisiensi dalam proses audit, 7) penilaian kinerja dari atasan.

Nilai rata-rata anggaran dana reviu untuk seluruh responden menunjukkan bahwa persepsi responden terhadap anggaran dana reviu positif. Persepsi positif berarti ketersediaan anggaran dana reviu yang memadai dapat meningkatkan kualitas reviu LKPD.

Nilai rata-rata kualitas reviu LKPD menunjukkan bahwa responden memiliki pemahaman yang memadai terhadap kualitas reviu LKPD. Indikator kualitas reviu LKPD terdiri atas: 1) waktu pelaksanaan reviu, 2) kompetensi pereviu, 3) tahapan reviu, 4) kertas kerja reviu, 5) pelaporan reviu. Semua indikator tersebut dapat meningkatkan kualitas reviu LKPD.

Hasil uji asumsi klasik telah memenuhi syarat untuk analisis data menggunakan regresi linier berganda. Uji normalitas dilakukan dengan uji *Kolmogorov-Smirnov* terhadap nilai residual hasil persamaan regresi. Residual pada model regresi telah mengikuti asumsi normalitas residual. Hal ini dapat dilihat dari $p\text{-value}=0,409 > \alpha (0,05)$. Hasil uji multikolinieritas menunjukkan bahwa angka *tolerance* dari variabel prosedur reuiu, latar belakang pendidikan, tekanan waktu, dan anggaran dana reuiu lebih dari 0,10 serta hasil perhitungan nilai *Variance Inflation Factor* (VIF) kurang dari 10, maka model regresi bebas dari multikolinieritas. Hasil uji heteroskedastisitas menunjukkan bahwa probabilitas signifikansi semua variabel independen di atas tingkat kepercayaan 0,05 maka model regresi bebas dari heteroskedastisitas, dengan kata lain pada model regresi ini variasi data homogen, terjadi kesamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Persamaan model regresi linier berganda dirumuskan sebagai berikut:

$$Y = 28,159 + 0,507X_1 + 3,183X_2 - 1,377X_3 + 1,713X_4$$

Hasil uji F diperoleh nilai sebesar 20,529 dengan tingkat signifikansi 0,000. Probabilitas < nilai signifikan 0,05 maka model regresi dapat memprediksi kualitas reuiu LKPD (prosedur reuiu, latar belakang pendidikan, tekanan waktu, dan anggaran dana reuiu secara bersama-sama berpengaruh pada kualitas reuiu LKPD).

Nilai *adjusted R²* pada penelitian ini 0,640 yang berarti bahwa 64,0 persen variabel kualitas reviu LKPD dapat dijelaskan oleh variabel bebas prosedur reviu, latar belakang pendidikan, tekanan waktu, dan anggaran dana reviu, sedangkan sisanya 36,0 persen dijelaskan oleh variabel lain.

Berikut dijelaskan hasil pengujian hipotesis dalam penelitian. Pertama, nilai koefisien prosedur reviu (X_1) sebesar 0,507 dan nilai signifikansi 0,000 hasil ini menjelaskan bahwa prosedur reviu berpengaruh positif pada kualitas reviu LKPD. Hal ini dapat disimpulkan bahwa hipotesis pertama (H_1) terbukti. Kedua, nilai koefisien regresi latar belakang pendidikan (X_2) 3,183 dan nilai signifikansi 0,037 hasil ini menjelaskan bahwa latar belakang pendidikan berpengaruh positif pada kualitas reviu LKPD. Dengan demikian hipotesis kedua (H_2) terbukti. Ketiga, nilai koefisien regresi tekanan waktu (X_3) sebesar -1,377 dan nilai signifikansi 0,015. Pengaruh tekanan waktu pada kualitas reviu LKPD adalah negatif. Hasil ini mendukung hipotesis ketiga (H_3). Keempat, nilai koefisien anggaran dana reviu (X_4) sebesar 1,713 dan nilai signifikansi 0,031 hasil ini menjelaskan bahwa anggaran dana reviu berpengaruh positif pada kualitas reviu LKPD. Hal ini dapat disimpulkan bahwa hipotesis keempat (H_4) terbukti.

Pembahasan

Pembahasan dilakukan terhadap hasil analisis data untuk menjelaskan pengaruh prosedur reviu, latar belakang pendidikan, tekanan waktu, dan anggaran dana reviu pada kualitas reviu LKPD.

1) Pengaruh Prosedur Reviu Pada Kualitas Reviu LKPD

Hasil analisis menunjukkan bahwa prosedur reviu berpengaruh positif pada kualitas reviu LKPD. Hal ini berarti semakin jelas prosedur reviu menyebabkan semakin baik kualitas reviu LKPD. Hasil ini menunjukkan Hipotesis 1 (H_1) diterima. Rata-rata jawaban responden terhadap prosedur reviu mengindikasikan bahwa pemahaman APIP terhadap prosedur reviu cukup baik. Berdasarkan profil responden sebagian besar APIP berlatar belakang pendidikan nonakuntansi, dapat diinterpretasikan bahwa jika seluruh APIP berlatar belakang pendidikan akuntansi maka pemahaman prosedur reviu akan lebih baik sehingga kualitas reviu yang dihasilkan memadai.

Hasil ini sejalan dengan teori penetapan tujuan (Locke, 1975 dalam Pinder, 1984), yang menyatakan bahwa diperlukan proses untuk menentukan pencapaian suatu tujuan (*goal intensity*). Hal ini sejalan pula dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008 yang menyatakan bahwa reviu meliputi penelusuran angka, permintaan keterangan, dan prosedur analitis. Tanpa prosedur reviu maka kualitas hasil reviu belum dapat memberikan informasi bahwa LKPD telah disusun berdasarkan SPI yang memadai dan sesuai dengan SAP. Hal ini berarti untuk mencapai kualitas reviu LKPD, APIP Inspektorat harus menerapkan prosedur reviu agar diperoleh bukti yang kompeten dan cukup untuk mendeteksi adanya penyimpangan dalam penyusunan LK.

2) Pengaruh Latar Belakang Pendidikan Pada Kualitas Reviu LKPD

Hasil analisis menunjukkan bahwa latar belakang pendidikan berpengaruh positif pada kualitas reviu LKPD. Ini menunjukkan Hipotesis 2 (H_2) diterima. Profil responden menunjukkan bahwa sebagian besar APIP berlatar belakang pendidikan nonakuntansi. Berdasarkan hasil wawancara menunjukkan bahwa APIP berlatar belakang pendidikan akuntansi terbatas. Jika seluruh APIP berlatar belakang pendidikan akuntansi maka prosedur reviu akan dapat dilaksanakan dengan lebih baik sehingga mendorong tercapainya kualitas reviu LKPD.

Hasil ini sejalan dengan teori penetapan tujuan (Locke, 1975 dalam Pinder, 1984), yang menyebutkan bahwa untuk mencapai suatu tujuan dengan kesulitan tertentu (*goal difficulty*) dibutuhkan keahlian tertentu. Lampiran 2 paragraf 11 Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) menyebutkan bahwa pemeriksaan keuangan harus dilaksanakan oleh pemeriksa yang mempunyai kompetensi bidang akuntansi dan auditing. Hasil ini sejalan pula dengan hasil penelitian Mulyono (2009) bahwa latar belakang pendidikan berpengaruh pada kinerja Inspektorat Kabupaten Deli Serdang. Hal ini dapat dipahami bahwa untuk mencapai kualitas reviu LKPD, APIP inspektorat mutlak memiliki keahlian akuntansi dan auditing dan paham prinsip akuntansi berlaku umum terkait entitas yang direviu. APIP berlatar belakang pendidikan akuntansi akan lebih mudah memahami akuntansi pemerintahan maupun SAP sehingga dengan mudah melakukan tugas reviu dan sebaliknya jika tidak memiliki latar belakang pendidikan akuntansi maka APIP akan menemui hambatan-hambatan dalam

melaksanakan tugasnya yang berdampak pada tidak memadainya kualitas reviu LKPD yang dihasilkan.

3) Pengaruh Tekanan Waktu (*Time Pressure*) Pada Kualitas Reviu LKPD

Hasil analisis menunjukkan bahwa tekanan waktu berpengaruh negatif pada kualitas reviu LKPD. Hal ini berarti semakin singkat waktu pelaksanaan reviu menyebabkan kualitas reviu LKPD oleh APIP semakin menurun. Hasil ini menunjukkan Hipotesis 3 (H_3) diterima. Rata-rata jawaban responden terhadap tekanan waktu mengindikasikan bahwa APIP merasakan adanya tekanan karena terbatasnya waktu pelaksanaan kegiatan reviu. Hasil ini sejalan dengan teori penetapan tujuan (Locke, 1975 dalam Pinder, 1984), tekanan waktu dapat dijelaskan sebagai salah satu faktor yang memengaruhi tujuan spesifik (*goal specificity*) yakni tercapainya kualitas reviu. Hal ini sejalan pula dengan Riset Coram *et. al* (2004) yang menunjukkan terdapat penurunan kualitas audit pada auditor yang mengalami tekanan karena terbatasnya anggaran waktu audit. Hal ini didukung oleh penelitian Prasita dan Adi (2007) yang menunjukkan bahwa rendahnya kualitas audit disebabkan oleh kinerja buruk auditor akibat adanya tekanan waktu sehingga timbul pelanggaran terhadap standar audit dan perilaku-perilaku tidak etis yang dilakukan oleh auditor itu sendiri. Tekanan waktu dalam hal ini berpengaruh negatif pada kualitas audit. Penerapannya dalam reviu LKPD, APIP kemungkinan akan melakukan pengabaian terhadap prosedur reviu sehingga kualitas reviu LKPD tidak tercapai. Hasil ini menunjukkan bahwa tekanan waktu berpengaruh negatif pada kualitas reviu LKPD.

4) Pengaruh Anggaran Dana Reviu Pada Kualitas Reviu LKPD

Hasil analisis menunjukkan bahwa anggaran dana reviu berpengaruh positif pada kualitas reviu LKPD. Hal ini berarti semakin memadai ketersediaan anggaran dana reviu menyebabkan semakin baik kualitas reviu LKPD yang dihasilkan. Hasil ini menunjukkan Hipotesis 4 (H_4) diterima. Rata-rata jawaban responden terhadap anggaran dana reviu mengindikasikan bahwa APIP merasakan anggaran dana pelaksanaan kegiatan reviu cukup memadai.

Hasil ini sejalan dengan teori penetapan tujuan (Locke, 1975 dalam Pinder, 1984), anggaran dana reviu merupakan kadar usaha untuk mencapai tujuan (*goal commitment*). Ketersediaan anggaran dana reviu merupakan usaha sekaligus faktor penting untuk tercapainya kualitas reviu. Hal ini sejalan pula dengan penelitian Kuswarini (2010) yang menunjukkan bahwa jumlah anggaran signifikan berpengaruh baik secara parsial maupun simultan pada efektifitas pengendalian intern. Ini berarti bahwa anggaran dana reviu berpengaruh positif pada kualitas reviu LKPD.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan dari hasil penelitian adalah prosedur reviu berpengaruh positif pada kualitas reviu LKPD. Latar belakang pendidikan berpengaruh positif pada kualitas reviu LKPD. Tekanan waktu (*time pressure*) berpengaruh negatif pada kualitas reviu LKPD sedangkan anggaran dana reviu berpengaruh positif pada kualitas reviu LKPD.

Saran hasil penelitian adalah sebagai berikut: responden yang digunakan adalah APIP Inspektorat Daerah di Provinsi Bali, sehingga hasilnya tidak dapat digeneralisasikan untuk lembaga pengawasan internal pemerintah lainnya. Penelitian berikutnya disarankan untuk meneliti lembaga internal lainnya.

Hasil penelitian menunjukkan adanya tekanan waktu karena keterbatasan waktu penugasan dan kompleksitas tugas yang tinggi. Profil responden menunjukkan tingkat pendidikan yang belum memadai, sebagian besar APIP berlatar belakang pendidikan nonakuntansi. Untuk itu, Inspektorat Daerah diharapkan agar (1) menyusun dan mengoptimalkan pengaturan penugasan antara anggaran waktu dan kompleksitas tugas agar risiko penurunan kualitas reviu rendah; (2) mendorong motivasi APIP untuk senantiasa mengikuti pendidikan dan pelatihan reviu LKPD. Inspektorat Daerah dapat berkoordinasi dengan instansi pembina APIP baik Inspektorat Jenderal Departemen Dalam Negeri maupun Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP).

Inspektorat Daerah agar menyusun pedoman operasional dalam bentuk petunjuk pelaksanaan dan petunjuk teknis yang secara jelas memuat prosedur reviu sebagai penjabaran dari standar reviu untuk mendukung pelaksanaan reviu LKPD.

REFERENSI

- Amirullah, D., Rizal, Y. M. 2010. *The Influence Of Auditor's Competence And Organizational Commitment To The Implementation Of Financial Statement Review In Aceh Inspectorate*. Jurnal Telaah dan Riset Akuntansi, Vol. 3, No.2, Juli. Hal. 130-154
- Alim, M. N., Hapsari, T., Purwanti, L. *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi*. Makasar: Simposium Nasional Akuntansi X.
- Arens, A. A., Loebbecke, J. K. 2003. *Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach*. International Edition. New Jersey: Prentice Hall.
- Arnes, D. 2008. *Menunggu Peran Inspektorat dalam Reviu Laporan Keuangan Daerah*. Majalah Pemeriksaan BPK RI No 116/Edisi Khusus.
- Basuki., Mahardani, K. Y. 2006. *Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu Terhadap Perilaku Disfungsional Auditor dan Kualitas Audit pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya*. Jurnal Maksi, Vol. 6, No. 2. p. 203-221.
- Batubara, R. I. 2008. *Analisis Pengaruh Latar Belakang Pendidikan, Kecakapan Profesional, Pendidikan Berkelanjutan, Dan Independensi Pemeriksa Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan (tesis)*. Sumatera Utara: Universitas Sumatera Utara.
- Coram, P et al. 2004. *The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts. Working paper*. Australia: The University of Melbourne.
- De Angelo, L.E. 1981. *Auditor Independence, "Low Balling", and Disclosure Regulation*. Journal of Accounting and Economics 3. Agustus. p. 113-127.
- Deis, D.R., G.A. Groux. 1992. *Determinants of Audit Quality in The Public Sector*. The Accounting Review. Juli. p. 462-479.
- Efendy, M. T. 2010. *Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat Dalam Pengawasan Keuangan Daerah (tesis)*. Semarang: Universitas Diponegoro
- Ghozali, I. 2009. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit UNDIP.

- Gibson, J.L., Ivancevich, J.M., Donnelly, Jr., J.H. (1985). *Organizations*. 5th Edition. Business Publication, Inc.
- Harhinto, T. 2004. *Pengaruh Keahlian dan Independensi terhadap Kualitas Audit, Studi Empiris pada KAP di Jawa Timur (tesis)*. Semarang: Universitas Diponegoro.
- Heriningsih, S. 2001. *Penghentian Prematur Atas Prosedur Audit: Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik” (tesis)*. Jogjakarta: Universitas Gajah Mada.
- Kuntadi, C. 2009. *Seminar dan Diskusi Panel: Peningkatan Kapasitas Auditor Internal Dalam Pelaksanaan reviu Laporan Keuangan*, Jakarta: ABFI Isntitute Perbanas.
- Kuswarini, D. 2010. *Pengaruh Kualitas Jasa Inspektorat Jenderal, Pengalaman Pimpinan, dan Jumlah Anggaran Terhadap Efektivitas Pengendalian Intern Pada Kementerian/Lembaga di Jakarta (tesis)*. Jakarta: Universitas Indonesia.
- Mardiasmo. 2006. *Perwujudan Transparansi dan Akuntabilitas Publik Melalui Akuntansi Sektor Publik: Suatu Sarana Good Governance*. Jurnal Akuntansi Pemerintah, Vol. 2, No. 1, Mei.
- Mulyono, A. 2009. *Analisis Faktor-Faktor Kompetensi Aparatur Inspektorat dan Pengaruhnya Terhadap Kinerja Inspektorat Kabupaten Deli Serdang (tesis)*. Sumatera Utara: Universitas Sumatera Utara.
- Prasita, A., Priyo A. 2007. *Pengaruh Kompleksitas Audit dan Tekanan Anggaran dan Waktu Terhadap Kualitas Audit Dengan Moderasi Pemahaman Terhadap Sistem Informasi*. Semarang: Universitas Kristen Satya Wacana.
- Ritonga, I. T. 2010. *Reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Jogjakarta: Lembaga Kajian Manajemen Pemerintahan Daerah.
- Setria, D. 2013. *“Evaluasi Pelaksanaan Reviu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah” (tesis)*, Jogjakarta: Universitas Gadjah Mada.
- Simanjuntak, P. 2008. *“Pengaruh Time Budget Pressure dan Resiko Kesalahan Terhadap Penurunan Kualitas Audit” (tesis)*. Semarang: Universitas Diponegoro.
- Singgih., Elisa, M., Bawono, I. R. 2010. *Pengaruh Independensi Pengalaman, Due Professional Care, dan Akuntabilitas Terhadap Kualitas Audit*. Purwokerto: Simposium Nasional Akuntansi XII.
- Sososutikno, C. 2003. *Hubungan Tekanan Anggaran Waktu Dengan Perilaku Disfungsional Serta Pengaruhnya Terhadap Kualitas Audit*. Surabaya: Simposium Nasional Akuntansi VI.

Komang Widyarini dan Ni Made Dwi Ratnadi. Pengaruh Prosedur Reviu ...

Yuliani, S. 2010. *Pengaruh Pemahaman Akuntansi, Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah dan Peran Internal Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Jurnal Telaah dan Riset Akuntansi, Vol. 3, No.2, Juli. Hal. 206-220.