



**DETERMINAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH  
DENGAN PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN SEBAGAI  
VARIABEL *INTERVENING*  
(Studi kasus pada Pemerintah Kabupaten Brebes)**

**SKRIPSI  
Untuk Memperoleh Gelar Sarjana Ekonomi  
Pada Universitas Negeri Semarang**

**Oleh**

**SUTRIO YULYANTO**

**7211415172**

**JURUSAN AKUNTANSI  
FAKULTAS EKONOMI  
UNIVERSITAS NEGERI SEMARANG**

**2020**

**PERSETUJUAN PEMBIMBING**

Skripsi ini telah disetujui oleh pembimbing untuk diajukan ke sidang panitia ujian skripsi pada:

Hari : Rabu

Tanggal : 08 Januari 2020

Mengetahui,

Ketua Jurusan Akuntansi

Pembimbing



Kiswanto, S.E., Msi., CMA., CIBA., CERA. NIP. 198309012008121002

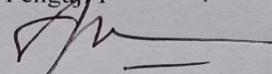
Kiswanto, S.E., Msi., CMA., CIBA., CERA. NIP. 198309012008121002

**PENGESAHAN KELULUSAN**

Skripsi ini telah dipertahankan di depan Sidang Panitia Ujian Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang Pada:

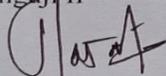
Hari : Jumat  
Tanggal : 07 Februari 2020

Penguji I



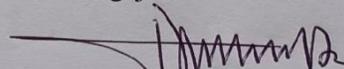
D.s. Asrori, M.S.  
NIP.196005051986011001

Penguji II



Hasan Mukhibad, S.E., M.Si.  
NIP.198112222014041001

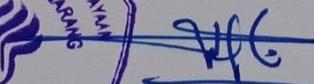
Penguji III



Kiswanto, S.E., MSi., CMA., CIBA., CERA.  
NIP.198309012008121002



Mengetahui,  
Dekan Fakultas Ekonomi



D.s. Hen Yanto, M.B.A., Ph.D.  
NIP.196307181987021001

### PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan dibawah ini:

Nama : Sutrio Yulyanto

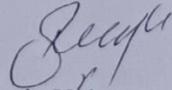
NIM : 7211415172

Tempat Tanggal Lahir : Brebes, 10 Juli 1997

Alamat : Kampung Brak RT 01 RW 05, Salem, Kecamatan  
Salem, Kabupaten Brebes

Menyatakan bahwa yang tertulis di dalam skripsi ini benar-benar hasil karya saya sendiri, bukan jiplakan dari karya tulis orang lain, baik sebagian atau seluruhnya. Pendapat atau temuan orang lain yang terdapat dalam skripsi ini dikutip atau dirujuk berdasarkan kode etik ilmiah. Apabila di kemudian hari terbukti skripsi ini adalah hasil jiplakan dari karya tulis orang lain, maka saya bersedia menerima sanksi sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Semarang, 7 Januari 2020



Sutrio Yulyanto  
7211415172

## **MOTTO DAN PERSEMBAHAN**

### **MOTTO:**

“Sesungguhnya bersama kesulitan ada kemudahan” Q.S Al-Insyrah ayat 6.

“Kegagalan adalah keberhasilan yang tidak terjadi. Kegagalan membuatmu punya pengalaman, sehingga berikutnya memberikanmu kesempatan untuk sukses”. Sabrang Mowo Damar Panuluh.

### **PERSEMBAHAN**

Puji syukur kepada Allah SWT atas segala rahmat dan karunia-Nya, skripsi ini penulis persembahkan kepada:

1. Bapak dan Mamah
2. Keluarga Besar Akuntansi C 2015
3. Almamaterku, Universitas Negeri Semarang

## PRAKATA

Puji syukur penulis panjatkan ke hadirat Allah SWT karena berkat rahmat, taufik, dan karunia-Nya penulis dapat menyelesaikan penyusunan skripsi yang berjudul **“Determinan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Sebagai Variabel Intervening”**. Skripsi ini diajukan untuk memenuhi salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana pada Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang.

Penulis menyadari bahwa selama penyusunan skripsi ini tidak lepas dari bantuan, dukungan, serta bimbingan dari berbagai pihak. Oleh karena itu, pada kesempatan kali ini penulis menyampaikan ucapan terima kasih kepada:

1. Prof. Dr. Fathur Rokhman, M.Hum., Rektor Universitas Negeri Semarang yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk menuntut ilmu di Universitas Negeri Semarang.
2. Drs. Heri Yanto, MBA., Phd., Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang yang telah memberikan fasilitas untuk mengikuti program Akuntansi S1 Fakultas Ekonomi.
3. Kiswanto., S.E., M.Si., CMA., CIBA., CERA., Ketua Jurusan Akuntansi yang telah memberikan pelayanan dan fasilitas selama menempuh pendidikan, sekaligus sebagai pembimbing skripsi yang telah memberikan arahan, bantuan dan saran selama proses penulisan ini.

4. Keluarga besar yang telah memberikan do'a, semangat, dan dukungan selama menyusun skripsi.
5. Teman-teman Akuntansi C 2015, KKN Watumalang, dan huuwalan team yang telah berbagi kisah kehidupan.
6. Seluruh pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu yang telah membantu dalam proses penyelesaian skripsi ini.

Penulis menyadari bahwa masih banyak kekurangan dari skripsi ini mengingat kurangnya pengetahuan dan pengalaman penulis. Oleh karena itu, kritik dan saran yang membangun sangat penulis harapkan untuk meningkatkan kualitas penulisan di masa yang akan datang. Skripsi ini juga diharapkan dapat memberikan manfaat bagi seluruh pihak terutama bagi pembaca.

Semarang, Januari 2020

Penulis

## SARI

**Yulyanto, Sutrio.** 2020. “Determinasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Sebagai Variabel *Intervening*”. Skripsi. Jurusan Akuntansi. Fakultas Ekonomi. Universitas Negeri Semarang. Pembimbing. Kiswanto S.E, M.Si, CMA, CIBA, CERA.

**Kata Kunci : Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah; Kompetensi Sumber Daya Manusia; Efektivitas Sistem Pengendalian Intern; Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Daerah.**

Akuntabilitas dapat diartikan sebagai bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik. Hasil pemeriksaan BPK terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Brebes pada periode tahun 2017 memperoleh opini audit WDP hal ini tidak sejalan dengan target yang ditetapkan pada periode sebelumnya yang menargetkan WTP. Tujuan dari penelitian ini untuk mengetahui pengaruh kompetensi sumber daya manusia, system pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan standar akuntansi pemerintahan sebagai pemoderasi.

Populasi dalam penelitian ini adalah Aparatur Sipil Negara (ASN) bagian keuangan yang bekerja di Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Kabupaten Brebes. Pemilihan sampel menggunakan teknik sampel jenuh (*sensus*). Sumber data adalah data primer yang diperoleh dengan kuesioner. Teknik analisis yang digunakan adalah analisis *Structural Equation Model (SEM)* dengan menggunakan *software SmartPLS 3.0*.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif sebesar 0.250 terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, efektivitas sistem pengendalian internal berpengaruh positif sebesar 0,256 terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, serta kompetensi sumber daya manusia dan efektivitas system pengendalian internal berpengaruh positif sebesar 0,293 terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan penerapan standar akuntansi pemerintahan sebagai variabel *intervening*.

Berdasarkan penelitian ini, pemerintah daerah harus memberikan pelatihan secara berkala bagi Aparatur Sipil Negara (ASN) sehingga tujuan dari organisasi perangkat daerah dapat tercapai apabila sumber daya manusia yang dimiliki berkualitas, serta meningkatkan efektivitas system pengendalian internal dengan menetapkan standar kompetensi dalam setiap tugas dan fungsi masing-masing ASN. Selain itu, penelitian selanjutnya dapat menggunakan indikator lain dalam mengukur variabel kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

## ABSTRACT

**Yulyanto, Sutrio. 2019.** *“Effect of competence of human resources and effectiveness of internal control system on the quality of financial statements of local government with application of governance accounting reports as intervening variabel”*. Skripsi. Accounting Major Faculty of Economics, Semarang State University. Mentor Kiswanto, S.E., M.Si., CMA., CIBA., CERA.

**Keywords: Quality of Regional Government Financial Statement, Competence Human Resources, Effectiveness of Internal Control System, Application of Governance Accounting Standards.**

Accountability can be interpreted as a from of obligation accountable for managing resources and implementing policies that are entrusted to reporting entities in achieving their stated objectives periodic. The results of BPK examination of the government’s financial statements Brebes regency in the period of 2017 obtained a WDP audit opinion was not in line with the targets set in the previous period that targeted WTP. The purpose of this study was to determine the effect of human resources competencies, internal control systems on the quality of local government financial reports with government accounting standards as moderating.

The population in this determination is the state civil apparatus (ASN) part financial working in the regional apparatus organization (OPD) in Brebes regency. Sample selection using the saturated sample (census) technique. Data source using primary data obtained by questionnaire. The analysis technique used is Structural Equation Model (SEM) , data analysis using SmartPLS software 3.0

The result of the study show that human resource competency has a positive effect of 0,250 on the quality of local government financial statement, Effectiveness of internal control system has a positive effect of 0,256 on the quality of regional government financial reports. Human resource competencies and effectiveness internal control systems has a positive effect 0, 293 on the quality of local government financial reports with application of government accounting standards as an intervening variable.

Based on the reseach, local governments need to increase training and regular education for each state civil apparatus (ASN) so that the objectives of the regional organization can be achieved if human resources are possessed of high quality, and improve internal control system by setting competency standards in each ASN task and function. In addition, future reseach can use other indicators to measure the variable quality of local government financial report.

## DAFTAR ISI

<b>HALAMAN JUDUL</b> .....	i
<b>PERSETUJUAN PEMBIMBING</b> .....	Error! Bookmark not defined.
<b>PENGESAHAN KELULUSAN</b> .....	Error! Bookmark not defined.
<b>PERNYATAAN</b> .....	Error! Bookmark not defined.
<b>MOTTO DAN PERSEMBAHAN</b> .....	v
<b>PRAKATA</b> .....	vi
<b>SARI</b> .....	viii
<b>ABSTRACK</b> .....	ix
<b>DAFTAR ISI</b> .....	x
<b>DAFTAR GAMBAR</b> .....	xiv
<b>DAFTAR TABEL</b> .....	xv
<b>DAFTAR LAMPIRAN</b> .....	xvi
<b>BAB I</b> .....	1
<b>PENDAHULUAN</b> .....	1
1. 1 Latar Belakang .....	1
1.2 Identifikasi Masalah.....	9
1.3 Cakupan Masalah.....	9
1.4 Rumusan Masalah.....	10
1.5 Tujuan Penelitian .....	11
1.6 Manfaat Penelitian .....	12
1.7 Orisinilitas Penelitian.....	12
<b>BAB II</b> .....	14
<b>TINJAUAN PUSTAKA</b> .....	14
2.1. Kajian Teori Utama.....	14

2.1.1	Teori Dana ( <i>Fund Theory</i> ).....	14
2.1.2	Teori <i>Stewardship</i> .....	15
2.1.3	Teori Atribusi .....	16
2.2.	Laporan Keuangan Pemerintah Daerah .....	18
2.2.1	Komponen Laporan Keuangan Pemerintah Daerah .....	20
2.2.2	Pengguna Laporan Keuangan Pemerintah Daerah .....	25
2.3	Kualitas Laporan keuangan Pemerintah Daerah .....	26
2.4	Kompetensi Sumber Daya Manusia.....	28
2.5	Efektivitas Sistem Pengendalian Internal.....	30
2.6	Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah .....	34
2.7	Kajian Penelitian Terdahulu.....	38
2.8	Kerangka Berfikir .....	47
2.8.1.	Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah .....	47
2.8.2	Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Efektivitas System Pengendalian Internal .....	48
2.8.3	Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan .....	49
2.8.4	Pengaruh Efektivitas Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah .....	50
2.8.5	Pengaruh Efektivitas Sistem Pengendalian Internal Terhadap Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan.....	51
2.8.6	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah .....	51
2.8.7	Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah melalui Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan	52
2.8.8	Pengaruh Efektivitas Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah melalui Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan	53
2.9	Hipotesis Penelitian .....	55

<b>BAB III</b> .....	57
<b>METODE PENELITIAN</b> .....	57
3.1 Jenis dan Desain Penelitian.....	57
3.2 Populasi, Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel .....	57
3.3 Variabel Penelitian.....	60
3.3.1 Variabel Dependen (Y).....	61
3.3.2 Variabel Independen .....	63
3.3.3 Variabel <i>Intervening</i> (Z) .....	67
3.4 Instrumen Penelitian .....	70
3.5 Teknik Pengambilan Data.....	72
3.6 Teknik Analisis Data.....	72
3.6.1 Analisis Statistik Deskriptif .....	73
3.6.2 Analisis Statistik Innferensial .....	77
3.7 Pengujian Hipotesis .....	80
3.8 Uji Hipotesis Mediasi .....	80
<b>BAB IV</b> .....	82
<b>HASIL DAN PEMBAHASAN</b> .....	82
4.1 Hasil Penelitian .....	82
4.1.1 Deskripsi Objek Penelitian .....	82
4.1.2 Deskripsi Responden Penelitian .....	83
4.1.3 Deskriptif Variabel Penelitian .....	85
4.1.4 Analisis Data.....	89
4.1.5 Pengujian Hipotesis .....	96
4.2 Pembahasan.....	104
4.2.1 Pengaruh Kompetensi Sumber Manusia terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.....	105
4.2.2 Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Efektivitas System Pengendalian Internal .....	108

4.2.3 Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia terhadap Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan .....	109
4.2.4 Pengaruh Efektivitas System Pengendalian Internal terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah .....	111
4.2.5 Pengaruh Efektivitas System Pengendalian Internal terhadap Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan.....	113
4.2.6 Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah .....	114
4.2.7 Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah melalui Standar Akuntansi Pemerintahan .....	115
4.2.8 Pengaruh Sistem Pengendalian Internal terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah melalui Standar Akuntansi Pemerintahan .....	116
<b>BAB V</b> .....	118
<b>PENUTUP</b> .....	118
5.1 Kesimpulan .....	118
5.2 Saran .....	119
<b>DAFTAR PUSTAKA</b> .....	121
<b>LAMPIRAN</b> .....	123

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Model Penelitian .....	54
Gambar 4.1 Model Penelitian dalam <i>SmartPLS</i> .....	89

## DAFTAR TABEL

Tabel 1.1 Perkembangan Opini.....	3
Tabel 2.1 Ringkasan Penelitian Terdahulu .....	41
Tabel 3.1 Daftar Organisasi Perangkat Daerah.....	58
Tabel 3.2 Definisi Operasional Variabel.....	68
Tabel 3.3 Kategori kualitas laporan keuangan pemerintah daerah .....	75
Tabel 3.4 Kategori kompetensi sumber daya manusia.....	75
Tabel 3.5 Kategori efektivitas sistem pengendalian internal .....	76
Tabel 3.6 Kategori penerapan standar akuntansi pemerintahan.....	77
Tabel 4.1 Tingkat Pengembalian Kuesioner Penelitian .....	82
Tabel 4.2 Data responden.....	83
Tabel 4.3 Distribusi frekuensi variabel kualitas laporan keuangan pemerintah daerah	85
Tabel 4.5 Distribusi frekuensi variabel efektivitas sistem pengendalian internal.....	87
Tabel 4.6 Distribusi frekuensi penerapan standar akuntansi pemerintahan .....	88
Tabel 4.7 Nilai <i>Average Variance Extracted</i> (AVE) .....	90
Tabel 4.8 <i>Cross Loadings</i> .....	91
Tabel 4.9 Nilai <i>Composite Reliability</i> .....	92
Tabel 4.10 Nilai <i>Cronbach's Alpha</i> .....	93
Tabel 4.11 Nilai $R^2$ dan <i>adjusted R<sup>2</sup></i> .....	94
Tabel 4.12 <i>Path Coefficients</i> .....	97
Tabel 4.13 <i>Indirect Effect</i> .....	100
Tabel 4.14 uji efek standar akuntansi pemerintahan pada kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan .....	102
Tabel 4.15 uji efek penerapan standar akuntansi pada efektivitas system pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah .....	103
Tabel 4.16 Hasil Pengujian Hipotesis. ....	105

## DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1. Surat Izin Penelitian.....	124
Lampiran 2. Kueasioner Penelitian.....	131
Lampiran 3. Hasil Olah Data <i>Smart</i> PLS 3.0.....	140

## **BAB I**

### **PENDAHULUAN**

#### **1. 1 Latar Belakang**

Semenjak diberlakukannya otonomi daerah, pemerintah pusat mewajibkan setiap satuan kerja perangkat daerah untuk mempertanggungjawabkan keuangan daerah secara transparan kepada masyarakat dalam bentuk laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD). Otonomi daerah merupakan hak, wewenang, dan kewajiban daerah untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan di daerah tersebut. Reformasi keuangan pemerintah daerah berdampak dengan meningkatnya tuntutan pemerintah dan masyarakat terhadap penyelenggaraan pemerintah yang baik (*Good Corporate Government/GCG*) dan pemerintahan yang bersih (*Clean Government*)(Arfianti, 2011). Pemerintah pusat dan pemerintah daerah harus menerapkan akuntabilitas publik sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada masyarakat.

Akuntabilitas dapat diartikan sebagai bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik (PP No. 71 Tahun 2010). Konteks sektor publik, akuntabilitas sebagai kewajiban pemegang amanah (Pemerintah) untuk memberikan pertanggungjawaban,

menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah (Noviyanti & Kiswanto, 2016). Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah, menyatakan bahwa upaya untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah adalah dengan membuat dan menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan.

Karakteristik yang harus dimiliki dalam laporan keuangan pemerintahan terdapat 4 (empat) unsur, yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, Laporan keuangan dikatakan relevan apabila informasi yang disajikan dapat mempengaruhi keputusan pengguna untuk mengevaluasi peristiwa masa lalu, masa kini, dan memprediksi masa depan. Laporan keuangan yang relevan akan berguna bagi penggunanya. Laporan keuangan dikatakan andal apabila laporan keuangan yang disajikan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, netral (tidak memihak pada satu pihak), serta dapat diverifikasi kebenarannya. Laporan keuangan mungkin dapat dikatakan relevan, tetapi apabila informasi yang disajikan tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut dapat menyesatkan.

Laporan keuangan dikatakan dapat dibandingkan apabila laporan keuangan tersebut dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas lainnya. Laporan keuangan dikatakan dapat dipahami, apabila

informasi yang disajikan dalam laporan keuangan mudah untuk dipahami oleh pengguna, yaitu masyarakat dan pemerintah. Apabila laporan keuangan pemerintah daerah telah memenuhi kriteria karakteristik kualitatif seperti yang tercantum dalam Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010, menunjukkan bahwa pemerintah daerah dan pemerintah pusat mampu untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan daerah.

Penilaian atas laporan keuangan pemerintah daerah dinyatakan berkualitas apabila telah diaudit dan mendapatkan opini audit dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang dilaksanakan setiap tahunnya. Hasil penilaian BPK dinyatakan dalam 4 (empat) kategori laporan audit, yaitu wajar tanpa pengecualian (WTP), wajar dengan pengecualian (WDP), tidak wajar (TW), dan tidak memberikan pendapat (TMP). Kualitas laporan keuangan juga dapat dilihat apabila telah disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan, disusun melalui sistem akuntansi pemerintah daerah, sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan disajikan tepat waktu.

Hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) atas 542 laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) tahun 2017 menyatakan bahwa Pemerintah Kabupaten Brebes masih mendapatkan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP). Perolehan opini atas laporan keuangan pemerintah daerah Kabupaten Brebes disajikan dalam tabel 1.1 berikut;

Tabel 1.1 Perkembangan Opini

	2015	2016	2017
Capaian Opini	WDP	WDP	WDP

Sumber: BAKN, 2018

Opini WDP atas laporan keuangan pemerintah daerah diberikan dengan kriteria; sistem pengendalian internal memadai, namun masih terdapat salah saji yang material pada beberapa pos laporan keuangan. Laporan keuangan yang mendapatkan opini WDP dapat diandalkan, tetapi pemilik kepentingan harus memperhatikan beberapa permasalahan yang diungkapkan auditor atas pos yang dikecualikan agar tidak mengalami kekeliruan dalam pengambilan keputusan.

Hasil pemeriksaan BPK RI menunjukkan bahwa Pemerintah Kabupaten (Pemkab) Brebes mendapatkan opini WDP karena masih terdapat kendala terkait dengan asset dan masih terdapat salah saji yang material dalam beberapa pos laporan keuangan. BPK juga masih menyoroti adanya kelemahan sistem pengendalian internal dalam penyusunan laporan keuangan, yaitu; 1) Penetapan defisit anggaran melebihi batas maksimal dan sisa lebih perhitungan anggaran BUMD senilai Rp. 34.87 M tidak menggambarkan sisa lebih perhitungan anggaran yang riil, 2) Pengelolaan asset tetap Pemerintahan Kabupaten Brebes tidak tertib. Badan Pemeriksa Keuangan juga menemukan adanya ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dalam pengelolaan keuangan daerah, pelaksanaan pekerjaan tidak sesuai kontrak senilai Rp. 575.88 Juta. (brebeskab.go.id)

Hal diatas menunjukkan bahwa peran auditor internal masih belum optimal dalam melakukan pemeriksaan ulang sebelum diserahkan ke BPK. Auditor internal juga belum secara optimal menindaklanjuti permasalahan yang ditemukan oleh BPK yang disampaikan melalui hasil pemeriksaan. Padahal peran auditor internal

merupakan salah satu kunci keberhasilan pemerintah daerah untuk mendeteksi terjadinya penyimpangan.

Penelitian yang dilakukan oleh Nurillah (2014) menyatakan bahwa pengaruh kompetensi sumber daya manusia, penerapan sistem akuntansi keuangan daerah, pemanfaatan teknologi informasi, dan sistem pengendalian internal mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. (Sukmaningrum, 2012) melakukan penelitian mengenai analisis faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas informasi laporan keuangan pemerintah daerah (studi empiris pada Pemerintah Kabupaten dan Kota Semarang) menyatakan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas informasi laporan keuangan pemerintah daerah, dan kompetensi sumber daya manusia tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas informasi laporan keuangan pemerintah daerah.

Nugraheta (2017) melakukan penelitian tentang pengaruh kompetensi sumber daya manusia, sistem pengendalian internal, dan penerapan standar akuntansi pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah pada SKPD Kota Surakarta, sistem pengendalian internal dan penerapan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah pada SKPD Kota Surakarta. Hasil penelitian yang telah dilakukan peneliti sebelumnya menunjukkan hasil yang berbeda satu dengan yang lainnya dalam menganalisis faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas laporan

keuangan pemerintah daerah. Penelitian ini akan menguji faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah antara lain kompetensi sumber daya manusia dan efektivitas sistem pengendalian internal pemerintah,

Sumber Daya Manusia (SDM) yang berkualitas harus memahami dan kompeten dalam bidang akuntansi pemerintahan, sehingga laporan keuangan yang disusun dapat berkualitas dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Sumber daya manusia sebagai pilar utama instansi/organisasi dalam mewujudkan visi dan misi dari tujuannya. Suatu sistem sebaik apapun akan sia-sia begitu saja, apabila tidak ditunjang oleh kualitas sumber daya manusia yang memadai khususnya kualitas pribadi SDM tersebut yang terdiri dari pendidikan, pengalaman, dan pelatihan (Indriasih, 2014). Sumber daya manusia merupakan suatu elemen yang sangat penting dalam organisasi, oleh karena itu pengelolaan sumber daya manusia harus dilakukan sebaik mungkin sehingga dapat berkontribusi secara optimal dalam pencapaian tujuannya.

Penelitian mengenai kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah pernah dilakukan oleh beberapa peneliti. (Sudiarianti *et al*, 2015) menyatakan bahwa nilai koefisien kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah sebesar 0,318 dengan taraf signifikansi 0,021 serta nilai t-statistik 13,979 lebih besar dari t-tabel 1,680, hasil tersebut menunjukkan bahwa kompetensi SDM berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD. Sulistyowati (2017) menyatakan bahwa kualitas sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan

pemerintah daerah ditunjukkan dengan nilai estimasi parameter sebesar 0,317. Hasil penelitian tersebut tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan, Wijayanti (2017) melakukan penelitian kepada 16 SKPD di Kabupaten Madiun dan menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia tidak berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah Kabupaten Madiun menunjukkan bahwa  $t_{hitung}$  sebesar 1,209 dengan nilai signifikansi sebesar  $0,237 > 0,05$ . (Sukmaningrum, 2012) melakukan penelitian pada Dinas Pendapatan Pengelolaan Keuangan dan aset Daerah (DPPKAD) Kabupaten Boyolali, menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia memiliki  $t_{hitung}$  sebesar -3,048 dengan nilai signifikansi  $0,005 < 0,05$ , artinya bahwa kompetensi SDM berpengaruh signifikan negative terhadap kualitas laporan keuangan.

Kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dipengaruhi juga oleh faktor lain yaitu salah satunya adalah efektivitas pengendalian internal. Pengambilan variabel efektifitas sistem pengendalian internal didasarkan pada salah satu kriteria yang digunakan oleh BPK dalam meneliti kewajaran suatu informasi. Hasil pemeriksaan BPK menyatakan bahwa salah satu penyebab kualitas laporan keuangan tidak meningkat karena sistem pengendalian internal yang belum berfungsi secara efektif (BPK, IHPS 1 Tahun 2018). Seharusnya auditor internal melakukan review secara terus-menerus sejak proses penyusunan dan pelaksanaan anggaran serta, pelaporan untuk mendeteksi lebih awal, sehingga tidak terjadi penyimpangan dalam pelaporan keuangan.

Menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah, Sistem Pengendalian 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 aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Herawati (2014) melakukan penelitian mengenai pengaruh sistem pengendalian terhadap kualitas laporan keuangan menyatakan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Sukmaningtyas (2017) menyatakan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pada DPPKAD Kabupaten Boyolali. Penelitian tersebut sejalan dengan peneliti Nugraheta (2017), Nurillah (2014), sudiarianti (2015), dan sukmaningrum (2012). Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik sistem pengendalian internal pemerintah daerah maka kualitas laporan keuangan pemerintah akan semakin baik.

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah diuraikan diatas, peneliti termotivasi untuk melakukan penelitian mengenai pengaruh kompetensi sumber daya manusia dan efektivitas sistem pengendalian internal pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan variabel *intervening* penerapan standar akuntansi pemerintahan di Pemerintah Kabupaten Brebes. Dengan demikian maka penelitian ini diberi judul "Determinasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan sebagai Variabel *Intervening*".

## **1.2 Identifikasi Masalah**

Berdasarkan uraian latar belakang penelitian ini, maka peneliti merumuskan berbagai permasalahan sebagai berikut;

1. Hasil pemeriksaan BPK atas kewajaran laporan keuangan pemerintah daerah Kabupaten Brebes Tahun Anggaran 2017 mendapatkan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP).
2. Masih ada kelemahan sistem pengendalian internal dalam penyusunan laporan keuangan, penatausahaan aset tetap dan aset lainnya yang belum memadai. Tidak adanya tindak lanjut dari temuan BPK atas hasil pemeriksaan laporan keuangan periode sebelumnya.
3. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan yang berkaitan dengan aset tetap masih menjadi kendala utama pemerintah daerah dalam mencapai opini wajar tanpa pengecualian.

## **1.3 Cakupan Masalah**

Penelitian ini hanya meneliti beberapa faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah yaitu kompetensi sumber daya manusia, efektivitas sistem pengendalian internal, dan penerapan standar akuntansi pemerintahan. Populasi dalam penelitian ini adalah Aparatur Sipil Negara (ASN) di lingkungan Pemerintahan Kabupaten Brebes dengan ASN bidang keuangan sebagai responden penelitian.

## 1.4 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan diatas, peneliti menyusun rumusan masalah penelitian sebagai berikut:

1. Apakah kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah?
2. Apakah kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap efektivitas system pengendalian internal?
3. Apakah kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan?
4. Apakah efektivitas system pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah?
5. Apakah efektivitas sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan?
6. Apakah penerapan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah?
7. Apakah kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui penerapan standar akuntansi pemerintahan?
8. Apakah efektivitas sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui penerapan standar akuntansi pemerintahan?

### **1.5 Tujuan Penelitian**

Berdasarkan rumusan masalah yang telah disusun diatas, maka tujuan penelitian ini adalah:

1. Untuk mengetahui pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
2. Untuk mengetahui pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap efektivitas system pengendalian internal.
3. Untuk mengetahui pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan.
4. Untuk mengetahui pengaruh efektivitas sistem pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
5. Untuk mengetahui pengaruh efektivitas sistem pengendalian internal terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan.
6. Untuk mengetahui pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
7. Untuk mengetahui pengaruh kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui penerapan standar akuntansi pemerintahan.
8. Untuk mengetahui pengaruh efektivitas sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui penerapan standar akuntansi pemerintahan.

## **1.6 Manfaat Penelitian**

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat sebagai berikut:

### **1. Manfaat Teoritis**

Hasil dari penelitian ini dapat digunakan untuk memperkuat penelitian sebelumnya dan memberikan tambahan pengetahuan, serta referensi penelitian mengenai faktor-faktor yang berpengaruh pada kualitas laporan keuangan pemerintah daerah sehingga hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai acuan bagi penelitian berikutnya.

### **2. Manfaat Praktis**

#### **a. Bagi Peneliti**

Hasil penelitian ini menambah pengetahuan dan wawasan yang bersumber dari berbagai referensi terkait bidang yang dikaji dalam penelitian ini.

#### **b. Bagi Pemerintah**

Hasil penelitian ini diharapkan sebagai masukan untuk perbaikan sekaligus meningkatkan kompetensi sumber daya manusia khususnya pegawai bidang keuangan di instansi pemerintah daerah.

## **1.7 Orisinilitas Penelitian**

Penelitian ini merupakan pengembangan model dari penelitian yang dilakukan oleh Triyanti (2017) yang mengkaji pengaruh kompetensi sumber daya manusia di bidang akuntansi dan sistem pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian Triyanti (2017) adalah

adanya penambahan variabel standar akuntansi pemerintahan sebagai variabel mediasi/*intervening*. Penelitian ini menguji pengaruh mediasi variabel kompetensi sumber daya manusia dan efektivitas system pengendalian internal melalui penerapan standar akuntansi pemerintah, sedangkan pada penelitian Triyanti hanya menguji pengaruh kompetensi sumber daya manusia di bidang akuntansi dan sistem pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian Triyanti (2017) menggunakan pejabat pengelola keuangan pada SKPD di Kabupaten Magelang sebagai responden, sedangkan pada penelitian ini menggunakan pejabat pengelola keuangan pada SKPD di Kabupaten Brebes sebagai responden penelitian.

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1. Kajian Teori Utama**

##### **2.1.1 Teori Dana (*Fund Theory*)**

Teori dana (*fund theory*) dikemukakan oleh W.Y. Vatter (1959) yang menjadi perhatian bukan pemilik dan bukan pula perusahaan, tetapi sekelompok asset yang ada dan kewajiban yang harus dipenuhi yang disebut (*fund*) yang masing-masing pos memiliki aturan dalam penggunaan teori ini (Harahap, 2002:90). Teori ini didasarkan pada persamaan berikut:

$$\text{Aset} = \text{Pembatasan Aset}$$

Dalam persamaan ini, unit akuntansi didefinisikan dalam istilah aset, dan penggunaan aset ini adalah terbatas. Kewajiban merupakan pembatasan ekonomi secara hukum terhadap penggunaan aset. Teori ini berorientasi pada laporan sumber dan penggunaan dana. Teori dana (*fund theory*) dalam penelitian ini digambarkan sebagai penerapan standar akuntansi pemerintah di mana dalam menghasilkan laporan keuangan pemerintah daerah yang berkualitas harus memenuhi batasan-batasan yang ada yaitu pedoman standar akuntansi pemerintahan. Salah satu faktor penghambat pemerintah daerah dalam mencapai opini WTP yaitu belum diterapkannya standar akuntansi pemerintahan secara maksimal.

### 2.1.2 Teori *Stewardship*

Teori *stewardship* diperkenalkan oleh Donaldson dan Davis teori ini berdasarkan pada tingkah laku, perilaku manusia (*behavior*), dan mekanisme psikologis dalam sebuah organisasi. Teori *Stewardship* adalah teori yang menggambarkan situasi dimana para manajer tidak termotivasi oleh tujuan-tujuan individu akan tetapi lebih ditunjukkan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi (Raharjo, 2007). Teori ini didesain bagi para peneliti untuk menguji situasi dimana para eksekutif dalam suatu organisasi sebagai pelayan (*agen*) dapat termotivasi untuk bertindak dengan cara terbaik pada *principalnya* (Donaldson dan Davis, 1991 dalam Yonyon, 2013).

Teori *stewardship* dalam penelitian ini didefinisikan situasi para *steward* (*pelayan*) tidak mempunyai kepentingan pribadi tetapi lebih mementingkan kepentingan *principal*. Teori ini mendasari konsep yang digunakan oleh Organisasi sektor publik. Aparat pemerintah bertindak sebagai *steward* yang akan melayani masyarakat sebagai pemilik (*principal*), karena dalam sistem pemerintahan Indonesia rakyat/masyarakat adalah pemegang kekuasaan tertinggi, yaitu 'dari rakyat, oleh rakyat, dan untuk rakyat'. Aparat pemerintah yang bertindak sebagai *steward* mempunyai kewajiban untuk menyajikan informasi keuangan kepada masyarakat, informasi tersebut terdapat dalam bentuk laporan keuangan. Laporan keuangan merupakan informasi yang digunakan oleh berbagai pihak yang berkepentingan dalam

pengambilan keputusan, sehingga laporan keuangan yang disusun harus berkualitas dengan memenuhi karakteristik kualitatif laporan keuangan.

### **2.1.3 Teori Atribusi**

Teori atribusi pertama kali diperkenalkan oleh Fritz Heider (1958). Heider meneliti mengenai sikap pribadi dan pemahaman intuitif atas hubungan interpersonal. Sejalan dengan perkembangan zaman teori ini mengalami banyak perkembangan dari berbagai peneliti baru, seperti teori atribusi yang dikembangkan oleh Harold Kelley (1971).

Atribusi adalah proses pembentukan kesan. Proses atribusi adalah proses dimana orang menentukan apakah kejadian atau perilaku yang diobservasi cenderung disebabkan oleh pihak personal/faktor internal atau faktor lingkungan/faktor eksternal (Kelly, 1971, dalam McShanne dan Von Glinow, 2008). Harold Kelley dalam teorinya menjelaskan tentang bagaimana orang menarik kesimpulannya tentang apa yang menjadi sebab, atau apa yang menjadi dasar seseorang melakukan suatu perbuatan atau memutuskan untuk berbuat dengan cara-cara tertentu.

Menurut Kelley ada tiga faktor yang menjadi dasar pertimbangan orang untuk menarik kesimpulan, apakah suatu perbuatan atau tindakan itu disebabkan oleh sifat dari dalam diri atautkah disebabkan oleh faktor yang ada di luar diri. Pertimbangan tersebut yaitu:

1. Konsenseus (*consensus*)

Konsensus merupakan sesuatu yang membedakan perilaku seseorang dengan perilaku orang lain dalam menghadapi situasi yang sama. Bila seseorang

berperilaku sama dengan perilaku orang kebanyakan, maka perilaku orang tersebut memiliki konsensus yang tinggi. Tetapi bila perilaku seseorang tersebut berbeda dengan perilaku orang lain, berarti perilaku orang tersebut memiliki konsensus yang rendah.

2. Konsistensi (*consistency*)

Konsistensi merupakan sesuatu yang menunjukkan seseorang berperilaku berperilaku konsisten (tetap) dari suatu situasi ke situasi yang lainnya. Bila perilaku seseorang sama dalam situasi yang berbeda maka konsistensinya tinggi, begitupun sebaliknya.

3. Keunikan (*distinctiveness*)

Keunikan adalah sejauh mana seseorang bereaksi dengan cara yang sama terhadap stimulus atau peristiwa yang berbeda. Jika dalam peristiwa yang berbeda perilakunya tetap sama maka keunikannya rendah, begitunya sebaliknya.

Variasi antara ketiga faktor diatas akan menentukan apakah perilaku seseorang akan diatribusikan secara atribusi internal atautkah akan diatribusikan secara eksternal. Perilaku yang memiliki konsensus rendah, konsistensi tinggi, dan keunikan rendah, merupakan atribusi internal. Sedangkan perilaku yang memiliki konsensus tinggi, konsistensi rendah, dan keunikan tinggi merupakan atribusi eksternal (Ivancovich *et al.*, 2008).

Penjelasan diatas dapat dijelaskan bahwa Teori atribusi adalah teori yang menjelaskan penyebab dari terjadinya suatu kejadian atau perilaku, baik yang berasal dari faktor internal maupun faktor eksternal. Dipenelitian ini, aspek akibat/kejadian

yang ditimbulkan adalah pemberian opini WDP oleh BPK RI atas laporan keuangan pemerintah daerah. Sedangkan faktor penyebab terjadinya perolehan opini WDP tersebut dapat dijelaskan oleh faktor internal maupun eksternal. Penyebab pemberian opini WDP atas laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten brebes disebabkan oleh faktor internal. Faktor internal dalam penelitian ini adalah efektivitas sistem pengendalian internal. Faktor internal menjadi salah satu kunci keberhasilan Pemerintah Kabupaten Brebes dalam mencapai tujuan untuk mendapatkan opini WDP dari BPK RI. Peran aparat pengendalian internal pemerintahan salah satunya melakukan revidi atas laporan keuangan yang dihasilkan apakah sudah sesuai dengan peraturan yang berlaku, sebelum diserahkan kepada BPK RI.

## **2.2. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah menyatakan bahwa laporan keuangan daerah disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh pemerintah daerah selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan pemerintah merupakan laporan keuangan yang disusun dengan dasar laporan keuangan yang dihasilkan oleh setiap Organisasi Perangkat Daerah (OPD). Laporan keuangan OPD merupakan hasil pengidentifikasian, pengukuran, dan pencatatan dari transaksi ekonomi (keuangan) dari entitas akuntansi yang ada dalam suatu pemerintah daerah yang dijadikan sebagai informasi dalam rangka

pertanggungjawaban pengelolaan keuangan entitas akuntansi dan pengambilan keputusan ekonomi oleh pihak-pihak yang berkepentingan (Erlina dkk, 2015: 19).

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 mendefinisikan bahwa laporan keuangan sebagai laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Entitas pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi atau entitas pelaporan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan. Entitas pelaporan terdiri dari;

- a. Pemerintah pusat
- b. Pemerintah daerah
- c. kementerian/lembaga di lingkungan pemerintah pusat

Laporan keuangan pemerintah merupakan hasil akhir dari proses akuntansi di pemerintah selama satu periode akuntansi yang disusun berdasarkan standar akuntansi pemerintahan dan berisi informasi keuangan yang berguna dalam pengambilan keputusan serta bermanfaat bagi pihak yang berkepentingan.

Tujuan laporan keuangan pemerintah daerah, menurut PP Nomor 71 Tahun 2010 yaitu menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuuitas suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya. Laporan keuangan juga berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan, dengan;

- a. menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas pemerintah;
- b. menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas pemerintah;
- c. menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi;
- d. menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggarannya;
- e. menyediakan informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya;
- f. menyediakan informasi mengenai potensi pemerintah untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan pemerintahan;
- g. menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas pelaporan dalam mendanai aktivitasnya.

### **2.2.1 Komponen Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Komponen yang disajikan dalam laporan keuangan setidaknya mencakup jenis laporan dan elemen informasi yang terdapat dalam peraturan perundang-undangan. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 menyatakan bahwa kebutuhan informasi tentang kegiatan operasional pemerintahan serta posisi kekayaan dan kewajiban dapat dipenuhi dengan lebih baik dan memadai apabila didasarkan pada basis akrual dimana pengakuan didasarkan pada munculnya hak dan kewajiban, bukan hanya berdasarkan arus kas.

Berdasarkan PP Nomor 71 Tahun 2010 komponen-komponen yang terdapat dalam laporan keuangan terdiri dari laporan pelaksanaan anggaran dan laporan finansial.

#### A. Laporan Pelaksanaan Anggaran

##### 1) Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

Laporan realisasi anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah dalam satu periode pelaporan. Laporan realisasi anggaran menggambarkan perbandingan antara anggaran dengan realisasinya. Unsur-unsur yang terdapat dalam laporan realisasi anggaran, sebagai berikut;

- a. Pendapatan-LRA adalah penerimaan oleh bendahara negara/bendahara umum daerah atau entitas pemerintah lainnya yang menambah saldo anggaran lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.
- b. Belanja adalah semua pengeluaran oleh bendahara umum daerah yang mengurangi saldo anggaran lebih dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah.
- c. Transfer adalah penerimaan atau pengeluaran uang oleh suatu entitas pelaporan dari/kepala entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.

d. Pembiayaan adalah setiap penerimaan atau pengeluaran yang tidak berpengaruh pada kekayaan bersih entitas yang perlu dibayar kembali dan/atau akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran bersangkutan maupun tahun-tahun anggaran berikutnya, yang dalam penganggaran pemerintah terutama dimaksudkan untuk menutup defisit atau memanfaatkan surplus anggaran.

2) Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL)

Berdasarkan PP Nomor 71 Tahun 2010 paragraf 63 dijelaskan bahwa laporan perubahan saldo anggaran lebih menyajikan informasi kenaikan atau penurunan saldo anggaran lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

B. Pelaporan Finansial

1) Neraca

PP Nomor 71 Tahun 2010 dijelaskan bahwa neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu. Neraca mencakup unsur-unsur, berikut;

a. Aset adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai/ dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau social dimasa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya non-keuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang

dipelihara karena alasan sejarah dan budaya. Aset terbagi menjadi dua kelompok, aset lancar dan aset tidak lancar. Suatu aset dapat diklasifikasikan sebagai aset lancar apabila aset tersebut dapat segera direalisasikan atau dimiliki untuk dipakai atau dijual dalam kurun waktu 12 bulan sejak tanggal pelaporan, aset lancar meliputi kas dan setara kas, investasi jangka pendek, persediaan, dan piutang. Aset tidak lancar mencakup aset yang tidak dapat untuk segera direalisasikan dan bersifat jangka panjang, aset tidak lancar meliputi investasi jangka panjang, aset tetap, dana cadangan, dan aset lainnya.

- b. Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah. Kewajiban dikelompokkan menjadi kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang. Kewajiban jangka pendek yaitu utang yang dibayarkan dalam jangka waktu kurang dari 12 bulan setelah tanggal pelaporan. Kewajiban jangka panjang yaitu utang yang dibayar dalam kurun waktu lebih dari 12 bulan setelah tanggal pelaporan.
- c. Ekuitas merupakan kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah.

## 2) Laporan Operasional (LO)

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 dijelaskan bahwa laporan operasional menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah

ekuitas dan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan.

Unsur yang terdapat dalam laporan operasional terdiri dari;

- a. Pendapatan-LO adalah hak pemerintah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih.
- b. Beban adalah kewajiban pemerintah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.
- c. Transfer adalah hak penerimaan atau kewajiban pengeluaran uang dari/atau oleh suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.
- d. Pos luar biasa adalah pendapatan luar biasa atau beban luar biasa yang terjadi karena kejadian atau transaksi yang bukan merupakan operasi biasa, tidak diharapkan sering atau rutin terjadi, dan berada diluar kendali atau pengaruh entitas bersangkutan.

### C. Laporan Perubahan Ekuitas

Laporan perubahan ekuitas adalah laporan yang menunjukkan kenaikan atau penurunan ekuitas pada tahun pelaporan dengan ekuitas pada tahun sebelumnya. laporan perubahan ekuitas berdasarkan PP Nomor 71 Tahun 2010 menyajikan sekurang-kurangnya;

- a. Ekuitas awal
- b. Surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan
- c. Koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas yang berasal dari perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar.

d. Ekuitas akhir.

#### D. Laporan Arus Kas

PP Nomor 71 Tahun 2010 menjelaskan bahwa laporan arus kas menyajikan informasi kas sehubungan dengan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris yang menggambarkan saldo awal, penerimaan, pengeluaran dan saldo akhir kas pemerintah pusat/daerah selama periode tertentu. Unsur yang terdapat dalam laporan arus kas adalah sebagai berikut;

- a. penerimaan kas adalah semua arus kas yang masuk ke bendahara umum negara/ daerah.
- b. Pengeluaran kas adalah semua aliran kas yang keluar dari bendahara umum negara/daerah.

#### E. Catatan Atas Laporan Keuangan

PP No. 71 Tahun 2010 mendefinisikan bahwa catatan atas laporan keuangan meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam laporan realisasi anggaran, laporan perubahan SAL, laporan operasional, laporan perubahan ekuitas, neraca, dan laporan arus kas.

### **2.2.2 Pengguna Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah, mengelompokkan beberapa kelompok utama pengguna laporan keuangan pemerintah, yaitu;

1. Masyarakat

2. Wakil rakyat, lembaga pengawas, dan lembaga pemeriksa
3. Pihak yang berperan atau memberi donasi, investasi, dan pinjaman
4. Pemerintah

### **2.3 Kualitas Laporan keuangan Pemerintah Daerah**

Laporan keuangan yang dihasilkan oleh pemerintah daerah nantinya akan digunakan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan. Pemerintah daerah harus menyajikan laporan keuangan yang berkualitas, akurat, dan bermanfaat bagi para pemakai laporan keuangan. Laporan keuangan dinyatakan berkualitas apabila memenuhi kriteria/karakteristik laporan keuangan sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Karakteristik kualitatif laporan keuangan menurut PP Nomor 71 Tahun 2010 adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Karakteristik yang tercantum dalam PP No. 71 Tahun 2010 adalah, sebagai berikut;

1. Relevan

Laporan keuangan dikatakan relevan apabila informasi yang termuat didalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna informasi keuangan tersebut. Laporan keuangan tersebut dapat membantu mereka dalam mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini, dan memprediksi masa depan, serta menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu. Informasi yang relevan mencakup;

- a. Memiliki manfaat umpan balik (*feedback value*) yaitu memungkinkan informasi bagi pengguna untuk menegaskan atau mengoreksi ekspektasi mereka dimasa lalu.
- b. Memiliki manfaat prediktif (*predictive value*), informasi tersebut dapat membantu pengguna untuk memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil masa lalu dan kejadian masa kini.
- c. Tepat waktu, informasi keuangan yang disajikan harus tepat waktu sehingga dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan.
- d. Lengkap, informasi keuangan disajikan selengkap mungkin mencakup semua informasi yang dapat mempengaruhi pengambilan keputusan.

## 2. Andal

Laporan keuangan dikatakan andal apabila informasi yang termuat dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan fakta secara jujur, dan dapat diverifikasi. Laporan keuangan yang andal harus memenuhi karakteristik sebagai berikut;

- a. Jujur, informasi dalam laporan keuangan disajikan secara jujur setiap transaksi yang terjadi serta peristiwa-peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan.
- b. Dapat diverifikasi (*verifiability*) artinya bahwa informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diuji, dan pengujiannya tersebut dilakukan lebih dari sekali oleh pihak yang berbeda, dan hasil dari pengujian tersebut menunjukkan hasil yang tidak jauh berbeda.

c. Netralitas informasi yang disajikan tidak berpihak pada pihak tertentu.

3. Dapat dibandingkan

Laporan keuangan akan sangat berguna jika laporan tersebut dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lainnya. Perbandingan dapat dilakukan apabila entitas tersebut menerapkan kebijakan akuntansi yang sama dari tahun ke tahun.

4. Dapat dipahami

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami pengguna dan menggunakan istilah0istilah yang mudah dimengerti oleh para pengguna.

## **2.4 Kompetensi Sumber Daya Manusia**

Sumber daya yang paling penting dalam suatu organisasi adalah sumber daya manusia (SDM). Sumber daya manusia merupakan pilar utama sekaligus penggerak organisasi dalam usaha mewujudkan visi dan misi serta tujuan organisasi tersebut. Menurut Wirawan (2009), sumber daya manusia merupakan sumber daya yang digunakan untuk menggerakkan sumber daya lainnya untuk mencapai tujuan organisasi. Kompetensi menunjukkan kemampuan seseorang dalam menjalankan tugasnya sesuai *skill*-nya serta mampu menghasilkan sesuatu pada tingkatan kerjanya. Menurut Mangkunegara (2012:40) kompetensi sumber daya manusia adalah kompetensi yang berhubungan dengan pengetahuan, keterampilan, kemampuan dan karakteristik kepribadian yang mempengaruhi secara langsung terhadap kerjanya.

Peraturan Kepala Badan Kepegawaian Negara Nomor 7 Tahun 2013 tentang Pedoman Penyusunan Standar kompetensi Manajerial Pegawai negeri Sipil, menjelaskan bahwa kompetensi adalah karakteristik dan kemampuan kerja yang mencakup aspek pengetahuan, keterampilan, dan sikap sesuai dengan tugas dan/atau fungsi jabatan. Kompetensi merupakan suatu karakteristik dari seseorang yang memiliki keterampilan (*skill*), pengetahuan (*knowledge*), dan kemampuan (*ability*) untuk melaksanakan suatu pekerjaan (Havesi, 2005 dalam Celviana 2010). Menurut Hutapea (2008) tiga komponen utama pembentuk kompetensi, yaitu

- a. Keterampilan (*knowledge*) adalah informasi yang dimiliki seorang pegawai untuk melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya sesuai dengan bidangnya.
- b. Keterampilan (*skill*) adalah suatu upaya untuk melaksanakan tugas dan tanggungjawab yang diberikan kepada pegawai dengan baik dan maksimal.
- c. Sikap (*attitude*) adalah pola tingkah laku pegawai dalam menjalankan tugas dan tanggungjawabnya sesuai dengan peraturan organisasi.

Kompetensi merupakan karakteristik yang paling mendasar dari seseorang dalam mencapai kinerja yang maksimal dalam pekerjaannya. Pegawai yang tidak memiliki pengetahuan yang cukup dalam bidang pekerjaannya banyak menemui hambatan yang akan mengakibatkan pemborosan waktu dan tenaga. Sumber daya manusia merupakan elemen organisasi yang sangat penting, sehingga pengelolaan sumber daya manusia harus dilakukan sebaik mungkin agar mampu memberikan kontribusi secara optimal dalam upaya pencapaian tujuan organisasi.

Pengelolaan keuangan daerah yang baik, satuan kerja perangkat daerah (SKPD) harus memiliki sumber daya manusia yang berkompeten dan berkualitas, yang didukung dengan latar belakang pendidikan akuntansi, sering mengikuti pendidikan dan pelatihan, dan mempunyai pengalaman di bidang keuangan. Sehingga dalam menerapkan sistem akuntansi sumber daya manusia tersebut akan mampu memahami logika akuntansi dengan baik dan tujuan dari organisasi tersebut tidak mengalami hambatan.

## **2.5 Efektivitas Sistem Pengendalian Internal**

Sistem pengendalian internal menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah 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 aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Pengendalian internal merupakan suatu cara yang dilakukan pihak internal untuk melakukan pengawasan dan pengarahan dalam mengukur sumber daya yang dimiliki organisasi, serta berperan penting dalam pencegahan dan pendeteksian penggelapan (*Fraud*). Xu, *et al* 2003 dalam sukmaningrum (2012) menjelaskan bahwa interaksi antara orang dengan sistem serta implementasi sistem merupakan faktor penting yang mempengaruhi kualitas dari sebuah informasi.

Sistem yang sudah berjalan harus dikontrol agar sistem tersebut tetap berjalan dengan baik.

Sistem pengendalian internal pemerintah menurut Permendagri NO. 4 Tahun 2008 tentang Pedoman Pelaksanaan Review Atas Laporan Keuangan Daerah adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam penciptaan efektivitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku dan keandalan penyajian keuangan daerah. Sukmaningrum (2012) sistem pengendalian internal merupakan kegiatan pengendalian terutama atas pengelolaan sistem informasi yang bertujuan untuk memastikan akurasi dalam kelengkapan informasi. Kegiatan pengendalian atas pengelolaan informasi meliputi;

a. Pengendalian umum

Pengendalian ini meliputi penggunaan sistem informasi, pengendalian atas akses, pengendalian atas pengembangan dan perubahan perangkat lunak aplikasi, pengendalian atas perangkat lunak sistem, pemisahan tugas, dan kontinuitas pelayanan.

b. Pengendalian aplikasi

Pengendalian ini meliputi pengendalian otorisasi, pengendalian kelengkapan, pengendalian akurasi, dan pengendalian terhadap keandalan pemrosesan dan file data.

Menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah menyebutkan bahwa SPIP terdiri dari unsur-unsur, sebagai berikut;

1. Lingkungan Pengendalian

Pimpinan instansi pemerintah wajib menciptakan lingkungan pengendalian yang baik, sehingga akan menimbulkan perilaku positif dan kondusif dalam lingkungan kerjanya. Lingkungan pengendalian terdiri dari;

- a. penegakan integritas dan nilai-nilai etis
- b. komitmen pada kompetensi
- c. kepemimpinan yang kondusif
- d. pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan
- e. pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat
- f. peran aparat pengawasan internal pemerintah yang efektif
- g. hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait.

2. Penilaian Risiko

Pimpinan instansi pemerintah dapat menetapkan tujuan instansi pemerintah dengan berpedoman pada peraturan perundang-undangan. Penilaian risiko terdiri dari;

- a. penetapan tujuan instansi secara keseluruhan
- b. penetapan tujuan pada tingkatan kegiatan
- c. identifikasi risiko
- d. analisis risiko

### 3. Kegiatan Pengendalian

Instansi pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan kompleksitas dari tugas dan fungsi jabatannya. Kegiatan pengendalian terdiri dari;

- a. review atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan
- b. pembinaan sumber daya manusia
- c. pengendalian atas pengelolaan sistem informasi
- d. pengendalian fisik dan aset
- e. pemisahan fungsi
- f. otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting
- g. pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian
- h. pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya
- i. akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya
- j. dokumentasi atas sistem pengendalian internal serta transaksi dan kejadian penting

### 4. Informasi dan Komunikasi

Pimpinan Instansi pemerintah wajib mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan informasi yang diperlukan untuk mengelola, melaksanakan, dan mengendalikan kegiatan operasional. Untuk menyelenggarakan komunikasi yang efektif, pemerintah dapat melakukan, sebagai berikut;

- a. menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi

b. mengelola, mengembangkan, dan memperbarui sistem informasi secara berkala.

#### 5. Pemantauan

Pimpinan instansi pemerintah wajib melakukan pemantauan sistem pengendalian internal melalui;

- a. pemantauan berkelanjutan
- b. evaluasi terpisah
- c. tindakan lain yang terkait dalam pelaksanaan tugas.

### **2.6 Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah**

Standar akuntansi pemerintah (SAP) adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintahan yang terdiri atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Standar akuntansi pemerintahan ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 sebagai pengganti Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005. Berdasarkan PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintah berbasis akrual terbagi dalam beberapa indikator. Sebagai berikut;

- 1) PSAP No. 01 Penyajian Laporan Keuangan. Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional, menilai kondisi

keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan.

- 2) PSAP No. 02 Laporan Realisasi Anggaran, menyediakan informasi mengenai realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, dan pembiayaan dari suatu entitas pelaporan yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya. Laporan realisasi anggaran sangat berguna dalam memprediksi sumber daya ekonomi yang akan diterima untuk mendanai kegiatan di periode selanjutnya.
- 3) PSAP No. 03 Laporan Arus Kas, laporan arus kas adalah bagian dari laporan finansial yang menyajikan informasi penerimaan dan pengeluaran kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris.
- 4) PSAP No. 04 Catatan atas Laporan Keuangan, Catatan atas Laporan Keuangan dimaksudkan agar dapat mudah dipahami oleh pembaca secara luas. Catatan atas laporan keuangan meliputi penjelasan atau daftar terperinci atau analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam laporan realisasi anggaran, laporan perubahan saldo anggaran lebih, laporan operasional, laporan arus kas dan laporan perubahan ekuitas.
- 5) PSAP No. 05 Akuntansi Persediaan, persediaan diakui pada saat potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal. Persediaan diakui pada saat diterima atau hak kepemilikannya dan/atau pengurusannya berpindah.

- 6) PSAP No. 06 Akuntansi Investasi, suatu pengeluaran kas atau aktiva dapat diakui sebagai investasi apabila memenuhi salah satu kriteria yaitu sebagai berikut;
- a) Kemungkinan manfaat ekonomis dan manfaat social atau jasa potensial dimasa yang akan datang atas suatu investasi tersebut dapat diperoleh pemerintah
  - b) Nilai perolehan atau nilai wajar investasi dapat diukur secara memadai. Pengeluaran untuk investasi jangka pendek diakui sebagai pengeluaran kas pemerintah dan tidak dilaporkan sebagai belanja dalam laporan realisasi anggaran, sedangkan pengeluaran untuk memperoleh investasi jangka panjang diakui sebagai pengeluaran pembiayaan.
- 7) PSAP No. 07 Akuntansi Aset Tetap, diklasifikasikan berdasarkan keamanan sifat dalam aktivitas operasi entitas. Klasifikasi aset tetap adalah tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, dan konstruksi dalam pengerjaan. Aset tetap diakui pada saat masa manfaat ekonomi masa depan dapat diperoleh dan nilainya dapat diukur secara andal. Untuk dapat diakui sebagai aset tetap harus memenuhi kriteria berwujud, mempunyai manfaat lebih dari 12 bulan, biaya perolehan dapat diukur secara andal, tidak dimaksudkan dijual dalam operasi normal entitas, diperoleh atau digunakan dengan maksud untuk digunakan.
- 8) PSAP No. 08 Akuntansi Konstruksi dalam pengerjaan. Konstruksi dalam pengerjaan mencakup tanah, peralatan, dan mesin, gedung dan bangunan, jalan,

irigasi, jaringan serta aset tetap lainnya yang proses perolehannya/pembangunannya membutuhkan waktu tertentu dan belum selesai. Kontruksi dalam pengerjaan diakui jika;

- a) Besar kemungkinan bahwa manfaat ekonomis masa yang akan datang berkaitan dengan aktiva tersebut akan diperoleh
- b) Biaya perolehan tersebut dapat diukur secara andal
- c) Aktiva tersebut masih dalam proses pengerjaan

9) PSAP No. 09 Akuntansi Kewajiban, suatu kewajiban yang diakui besar kemungkinan bahwa pengeluaran sumber daya ekonomi akan dilakukan atau telah dilakukan untuk menyelesaikan kewajiban yang ada sampai saat ini dan perubahan atas kewajiban tersebut mempunyai nilai penyelesaian yang dapat diukur dengan andal.

10) PSAP No. 10 Koreksi Kesalahan, koreksi adalah tindakan pembetulan agar pos-pos yang tersaji sesuai dengan seharusnya. Koreksi kesalahan yang tidak berulang yang terjadi pada periode berjalan, baik yang mempengaruhi posisi kas atau tidak, dilakukan dengan pembetulan, pada akun yang bersangkutan dalam periode berjalan. Koreksi kesalahan yang tidak berulang yang terjadi pada periode sebelumnya dan mempengaruhi posisi kas maupun yang tidak, dilakukan pembetulan pada akun yang bersangkutan dalam periode berjalan.

11) PSAP No. 11 Laporan Keuangan Konsolidasian. Laporan keuangan konsolidasian terdiri dari laporan realisasi anggaran, laporan perubahan SAL,

neraca, laporan operasional, laporan perubahan ekuitas, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan.

- 12) PSAP No.12 Laporan Operasional. Laporan operasional menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menabuh ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pemerintahan. Unsur yang mencakup dalam laporan operasional adalah pendapatan-LO, beban, transfer dan pos-pos luar biasa.

## **2.7 Kajian Penelitian Terdahulu**

Penelitian mengenai kualitas laporan keuangan pemerintah daerah pernah dilakukan oleh beberapa peneliti sebelumnya, diantaranya penelitian yang berkaitan dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah yang dilakukan oleh Sukmaningtyas (2017) dengan hasil yang menunjukkan bahwa terdapat pengaruh antara kompetensi sumber daya manusia berpengaruh negative terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, sedangkan sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. Nugraheta (2017) melakukan penelitian mengenai pengaruh sumber daya manusia, sistem pengendalian internal, dan penerapan standar akuntansi pemerintah sebagai variabel independen. Hasil dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan tingkat signifikansi 0,093 lebih besar dari 0,05; sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan tingkat signifikansi

0,000 lebih kecil dari 0,05; serta penerapan standar akuntansi pemerintah berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan tingkat signifikansi 0,000 lebih kecil dari 0,05. Wijayanti (2017) mengenai pengaruh kompetensi sumber daya manusia dan implementasi akuntansi akrual terhadap kualitas laporan keuangan daerah, menunjukkan hasil bahwa kompetensi sumber daya manusia tidak berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan daerah dan implementasi akuntansi berbasis akrual berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan daerah.

. Nurillah (2014) menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia, penerapan sistem akuntansi keuangan daerah, pemanfaatan teknologi informasi, dan sistem pengendalian internal pemerintah mempunyai pengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian yang dilakukan Pradono dan Basukianto (2015) juga meneliti mengenai kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan variabel independen kompetensi sumber daya manusia, teknologi informasi, rekonsiliasi, sistem pengendalian internal, dan PPK-OPD. Hasil penelitiannya menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia, teknologi informasi, rekonsiliasi, dan sistem pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, sedangkan PPK-OPD tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Sudiarianti dkk. (2015) melakukan penelitian tentang kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan menggunakan variabel kompetensi sumber daya manusia dan standar akuntansi pemerintah sebagai variabel *intervening*. Penelitian tersebut menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif

terhadap pada penerapan SPIP, SAP dan kualitas LKPD Pemerintah Daerah; penerapan SPIP dan SAP berpengaruh positif pada kualitas laporan keuangan Pemerintah daerah; serta sumber daya manusia berpengaruh positif pada kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui penerapan SPIP dan SAP. Indriasih (2014) melakukan penelitian mengenai akuntabilitas pemerintah daerah dengan variabel independen kompetensi aparatur pemerintah dan sistem pengendalian internal dengan variabel *intervening* kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil dari penelitian tersebut menyatakan bahwa kompetensi aparatur pemerintah dan sistem pengendalian internal berpengaruh pada kualitas laporan keuangan pemerintah daerah serta kualitas laporan keuangan pemerintah daerah berpengaruh pada pelaksanaan akuntabilitas pemerintah daerah.

Surastiani dan Handayani (2015) melakukan penelitian mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah menyatakan bahwa kualitas sumber daya manusia dan sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, sedangkan pemanfaatan teknologi informasi tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Tabel 2.1 Ringkasan Penelitian Terdahulu

Penelitian (Tahun)	Variabel	Teknik Analisis	Hasil Penelitian
As Syifa Nurillah (2014)	Variabel dependen: Kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Variabel independen: Kompetensi sumber daya manusia, Penerapan system akuntansi keuangan daerah, Pemanfaatan teknologi informasi, dan Sistem pengendalian intern	Analisis regresi linear berganda	Kompetensi sumber daya manusia, penerapan system akuntansi keuangan daerah, pemanfaatan teknologi informasi dan system pengendalian intern pemerintah mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas lapran keuangan pemerintah daerah.
Shinta Sukmaningtyas (2017)	Variabel dependen: Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah daerah. Variabel dependen: system pengendalian intern, kompetensi sumber daya manusia, dan pemanfaatan teknologi informasi		System pengendalian intern, kompetensi sumber daya manusia dan pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah.
Putu Mery Oktaviyanti, Nyoman Trisna Herawati, Ananta Wikrama Tungga Atmadja (2017)	Variabel dependen: kualitas laporan keuangan. Variabel independen: pengendalian internal, kompetensi sumber daya manusia, dan budaya etis organisasi	Analisis regresi linear berganda	Secara parsial pengendalian internal, kompetensi sumber daya manusia, dan budaya etis organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.

Penelitian (Tahun)	Variabel	Teknik Analisis	Hasil Penelitian
Nur Ade Noviyanti dan Kiswanto (2017)	Variabel dependen: kinerja keuangan pemerintah daerah. Variabel independen: karakteristik pemerintah daerah dan temuan audit BPK	Regresi multiple analisis dan tes asumsi klasik	Ukuran pemerintah daerah, tingkat kekayaan daerah, temuan audit tidak berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah. Tingkat ketergantungan pada pusat dan belanja daerah berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan daerah. Ukuran legislative berpengaruh negative terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah.
Dyah Puri Surastiani dan Bestari Dwi Handayani (2015)	Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas informasi laporan keuangan pemerintah daerah.  Variabel dependen : kualitas informasi laporan keuangan pemerintah daerah  Variabel independen : kualitas sumber daya manusia, system pengendalian intern, pemanfaatan teknologi informasi	Analisis regresi linear berganda	Kualitas sumber daya manusia dan system pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kualitas informasi laporan keuangan pemerintah daerah. Pemanfaatan teknologi informasi tidak berpengaruh terhadap kualitas informasi laporan keuangan pemerintah daerah.

Penelitian (Tahun)	Variabel	Teknik Analisis	Hasil Penelitian
Ulfa Rima Nugraheta (2017)	Variabel dependen : kualitas laporan keuangan pemerintah daerah  Variabel independen : kompetensi sumber daya manusia, system pengendalian intern, dan penerapan standar akuntansi pemerintahan	Analisis regresi linier berganda	Kompetensi sumber daya manusia tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. System pengendalian intern dan penerapan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
Tuti Herawati (2014)	Variabel dependen: kualitas laporan keuangan  Variabel independen: system pengendalian internal	Analisis jalur	System pengendalian internal berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan
Lola Septiana (2017)	Variabel dependen: kualitas laporan keuangan pemerintah daerah  Variabel independen: kompetensi sumber daya manusia dan peran audit internal	Analisis regresi berganda	Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Peran audit internal berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
Vita Putri Pamungkas (2017)	Variabel dependep: kualitas laporan keuangan pemerintah daerah	Analisis regresi berganda	Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh terhadap kualitas laporan

Penelitian (Tahun)	Variabel	Teknik Analisis	Hasil Penelitian
	Variabel independen: kompetensi sumber daya manusia dan pemanfaatan teknologi informasi		keuangan pemerintah daerah. Pemanfaatan teknologi berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
Ratna Indah Sulistyowati (2017)	<p>Variabel dependen: kualitas laporan keuangan pemerintah daerah</p> <p>Variabel independen: kualitas sumber daya manusia dan pemanfaatan teknologi informasi</p> <p>Variabel mediasi: system pengendalian intern</p>		<p>Kualitas sumber daya manusia, pemanfaatan teknologi informasi, dan system pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Kualitas sumber daya manusia dan pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh positif terhadap system pengendalian intern dan terdapat pengaruh positif antara kualitas sumber daya manusia dan pemanfaatan teknologi informasi. Hasil penelitian juga membuktikan bahwa system pengendalian intern dapat memediasi hubungan kualitas sumber daya manusia dan pemanfaatan teknologi informasi terhadap kualitas laporan</p>

Penelitian (Tahun)	Variabel	Teknik Analisis	Hasil Penelitian
			keuangan pemerintah daerah.
Dita Arfianti (2017)	<p>Variabel dependen: keandalan keuangan daerah pelaporan pemerintah</p> <p>Variabel independen: kualitas sumber daya manusia, pemanfaatan teknologi informasi, system pengendalian intern, dan pengawasan keuangan daerah</p>	<i>Partial least square</i>	System pengendalian intern berpengaruh terhadap keandalan pelaporan keuangan pemerintah daerah. Kualitas sumber daya manusia, pemanfaatan teknologi informasi, dan pengawasan keuangan daerah tidak berpengaruh terhadap keandalan pelaporan keuangan pemerintah daerah.
Emy Pavitasari (2018)	<p>Variabel dependen: kualitas laporan keuangan pemerintah daerah</p> <p>Variabel independen: kompetensi sumber daya manusia, pemahaman standar akuntansi pemerintah, dan system pengendalian internal</p>	Analisis regresi sederhana dan analisis regresi berganda	Kompetensi sumber daya manusia, system pengendalian internal, berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Pemahaman standar akuntansi pemerintah tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
Dewi Indriasih (2014)	The effect of government apparaturs competence and te effectiveness of	Regression analysis	Government apparatur competence affect the quality of financial

Penelitian (Tahun)	Variabel	Teknik Analisis	Hasil Penelitian
	government internal control toward the quality of financial reporting in local government		reporting. The effectiveness of government internal control affect the quality of financial reporting.
Inggrid Panjaitan (2016)	Competence of human resources and the government internal control system (SPIP) and the effects on the financial statement quality of public service agency moderated by government accounting standard		Implementation of SAP, HR quality, implementation of internal control systems, organizational commitment and utilization of information technology significantly affect the quality of local government financial reports.
Gita Putri Agustina dan Ikhsan Budi Raharjo (2016)	Variabel dependen: system pengendalian intern  Variabel independen: lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan	Analisis regresi linier berganda	Lingkungan pengendalian serta informasi dan komunikasi berpengaruh negative terhadap kelemahan pengendalian intern pemerintah, penilaian risiko dan pemantauan tidak berpengaruh terhadap kelemahan pengendalian intern pemerintah, sedangkan aktivitas pengendalian berpengaruh positif terhadap kelemahan

Penelitian (Tahun)	Variabel	Teknik Analisis	Hasil Penelitian
			pengendalian intern pemerintah

## 2.8 Kerangka Berfikir

### 2.8.1. Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Sumber daya manusia merupakan pilar utama sekaligus roda organisasi dalam mewujudkan visi dan misi dari organisasi tersebut. Menurut Wirawan (2009: 1) sumber daya manusia merupakan sumber daya yang digunakan untuk menggerakkan sumber daya lainnya untuk mencapai tujuan organisasi. Sumber daya manusia adalah orang-orang yang dipekerjakan di suatu organisasi yang memiliki fungsi sebagai pilar penyangga utama dan penggerak roda organisasi sehingga tujuannya bisa tercapai. Kualitas sumber daya manusia memiliki peranan sangat penting dalam merencanakan, melaksanakan, dan mengendalikan suatu organisasi/entitas.

Sumber daya manusia yang berkualitas didukung dengan latar belakang pendidikan yang sesuai dengan bidang kerjanya, sering mengikuti pendidikan dan pelatihan, bertanggungjawab terhadap pekerjaan. Sumber daya yang kompeten dan memiliki pemahaman tentang akuntansi pemerintahan serta pengelolaan keuangan daerah yang baik akan menghasilkan laporan keuangan pemerintah daerah yang sesuai

dengan karakteristik laporan keuangan, sehingga laporan keuangan pemerintah daerah tersebut menjadi berkualitas.

Hasil penelitian yang dilakukan sulistyowati (2017) menyatakan bahwa kualitas sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Nurillah (2014) menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Oktaviyantiet al (2017) menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.

### **2.8.2 Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Efektivitas System Pengendalian Internal**

Kompetensi sumber daya manusia yang meliputi pengetahuan, keterampilan, dan perilaku akan meningkatkan system pengendalian internal. Sasaran organisasi yang optimal dapat dicapai melalui pengendalian yang dilaksanakan oleh sumber daya yang memiliki kompetensi secara efektif dan efisien (Arens *et.al*, 2012:290). Dibutuhkan sumber daya manusia yang memahami dan menguasai PP No.60 Tahun 2008 dengan baik, sehingga system pengendalian internal dapat berjalan dengan baik. Kompetensi yang dimiliki pegawai pemerintahan dalam menjalankan system pengendalian internal sangat penting dalam mewujudkan pemerintahan yang efektif dan efisien serta dapat meminimalisir terjadinya penyimpangan. Peran etika dan norma perilaku yang dimiliki oleh setiap pegawai sangat penting, karena system pengendalian

internal yang terdiri dari lingkungan pengendalian, penilaian resiko, aktifitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan tidak bisa lepas dari peran serta manusia sebagai pelaku utama dalam menjalankan system pengendalian internal. Hasil penelitian oleh Suliyantini (2016) yang menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap penerapan system pengendalian internal.

### **2.8.3 Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan**

Pemerintah mengharapkan proses penyusunan laporan keuangan dilakukan dengan benar sesuai dengan Standar penyusunan laporan keuangan yang ditetapkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Kompetensi sumber daya manusia yang berkualitas sangat dibutuhkan sehingga penerapan standar akuntansi pemerintahan dapat diterapkan. Menurut Andini (2015) Kompetensi sumber daya manusia merupakan kemampuan dan karakteristik yang dimiliki seorang Pegawai Negeri Sipil berupa pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugas jabatannya sehingga Pegawai Negeri Sipil tersebut dapat melaksanakan tugasnya secara professional, efektif, dan efisien. Sumber daya manusia yang berkompeten dalam penyusunan laporan keuangan akan berpedoman penuh pada standar akuntansi pemerintahan.

Kompetensi sumber daya manusia yang lemah dapat mengakibatkan kesalahan dalam memahami dan melaksanakan metode, teknik, dan ketentuan baku yang terdapat

dalam standar akuntansi pemerintahan, sehingga laporan keuangan yang dibuat juga akan salah (Amawi, 2007).

#### **2.8.4 Pengaruh Efektivitas Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Menurut Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 sistem pengendalian internal pemerintah merupakan sistem yang dirancang sedemikian rupa dan diselenggarakan secara menyeluruh dilingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Sistem pengendalian internal sangat penting dalam mewujudkan pemerintahan yang bersih dan tata kelola pemerintahan yang baik. Sistem pengendalian internal sangat diperlukan dalam berbagai organisasi karena dapat meminimalisir penyimpangan, kecurangan, dan kesalahan yang terjadi dalam organisasi tersebut. Tujuan sistem pengendalian internal salah satunya untuk mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi. Sistem pengendalian internal yang baik dapat meminimalisir terjadinya kekeliruan dan kesalahan pencatatan atau perhitungan dalam laporan keuangan, sehingga kemungkinan terjadinya kekeliruan dan kesalahan tidak terjadi.

Sulistyowati (2017) membuktikan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian

ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Nurillah (2014), Sudiarianti dkk (2015), dan Nugraheta (2017) yang menyatakan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

### **2.8.5 Pengaruh Efektivitas Sistem Pengendalian Internal Terhadap Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan**

Sistem pengendalian internal dalam melaksanakan tugas dan fungsi jabatannya akan melakukan koreksi terkait kesalahan/kekeliruan yang mungkin terjadi dalam laporan keuangan dikarenakan tidak sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan.. Sistem pengendalian internal memiliki salah satu fungsi pengawasan terhadap penerapan standar akuntansi pemerintah di instansi atau organisasi sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Nugraheta (2017) yang menyatakan bahwa system pengendalian internal berpengaruh terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan. Sari (2017) menyatakan bahwa System pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap standar akuntansi pemerintah.

### **2.8.6 Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Standar akuntansi pemerintahan diperlukan untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Pemahaman standar akuntansi pemerintahan yang baik akan berpengaruh pada kualitas laporan keuangan pemerintah daerah sesuai

dengan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010. Peraturan Pemerintah No.71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menjadi acuan yang digunakan pegawai pemerintahan dalam menyusun laporan keuangan pemerintah daerah. Penerapan standar akuntansi pemerintahan menjadi suatu kewajiban bagi setiap instansi agar laporan keuangan yang dihasilkan dapat berkualitas atau memenuhi kualifikasi informasi yang *useful*. Ketika pegawai telah memahami standar akuntansi pemerintahan yang berlaku, maka dapat meminimalisir kesalahan dalam pencatatan laporan keuangan dan menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Nugraheta (2017) yang menyatakan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Sudiarianti dkk (2015) juga menyatakan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

### **2.8.7 Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah melalui Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan**

Laporan keuangan pemerintah daerah yang berkualitas apabila telah disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Sumber daya manusia akan berperan aktif dalam proses pelaporan keuangan dari proses awal hingga akhir sehingga akan menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Penyusunan laporan keuangan

pemerintah daerah yang berkualitas memerlukan keahlian sumber daya manusia yang berkaitan dengan penerapan standar akuntansi pemerintahan yang meliputi pengakuan pendapatan, pengakuan belanja, prinsip-prinsip penyusunan laporan konsolidasi, investasi, pengakuan dan penghapusan aset berwujud dan tidak berwujud, kontrak konstruksi, kebijakan kapitalisasi pengeluaran, kemitraan dengan pihak ketiga, biaya penelitian dan pengembangan, perhitungan persediaan, serta perhitungan dana cadangan (Irwan, 2011). Laporan keuangan pemerintah daerah harus disiapkan oleh pegawai yang memiliki kompetensi dalam bidang keuangan dan sistem akuntansi sehingga dapat menghasilkan informasi yang bermanfaat.

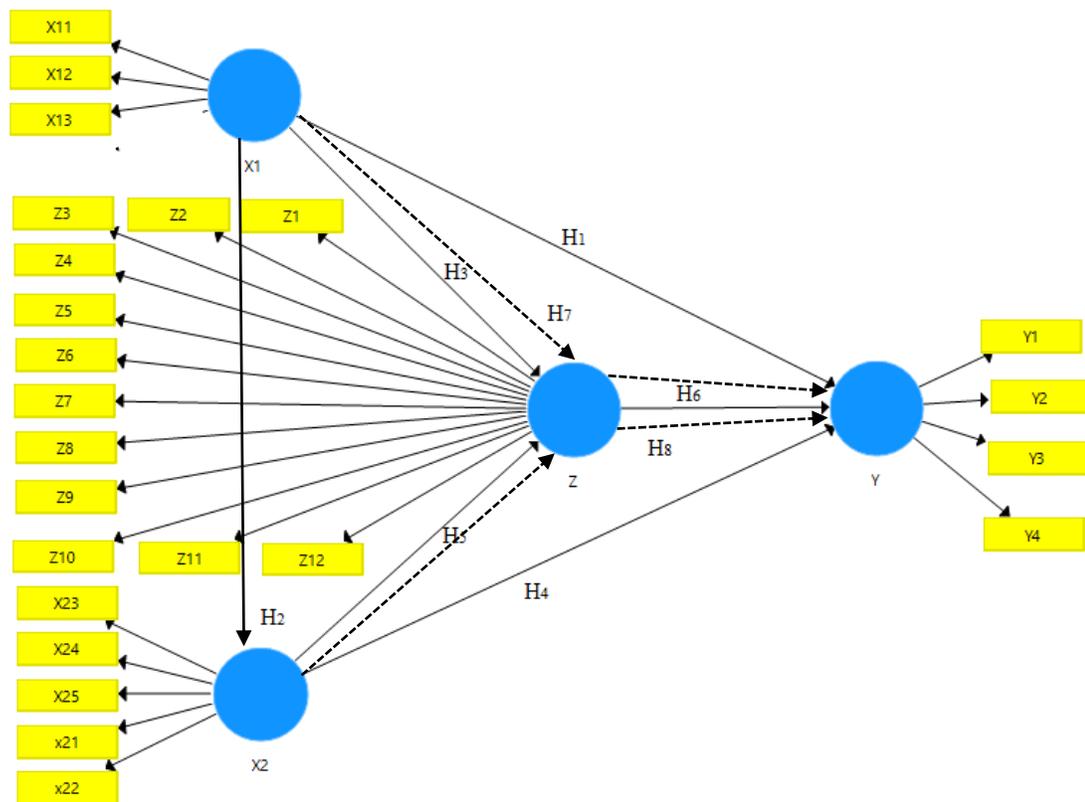
#### **2.8.8 Pengaruh Efektivitas Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah melalui Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan**

Sistem pengendalian internal yang efektif dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan. Penerapan sistem pengendalian internal ditujukan untuk memberikan keyakinan bahwa laporan keuangan pemerintah daerah telah disajikan secara wajar sesuai prinsip akuntansi dan kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku. SPI yang efektif akan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah tersebut serta dapat menilai apakah laporan keuangan yang disajikan telah sesuai dengan standar akuntansi pemerintah yang berlaku.

Kepala satuan kerja perangkat daerah selaku pengguna anggaran/pengguna barang memberikan pernyataan bahwa pengelolaan APBD telah diselenggarakan

berdasarkan sistem pengendalian internal yang memadai dan akuntansi keuangan telah diselenggarakan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan.

Berdasarkan penjelasan diatas, maka model kerangka berfikir dari penelitian ini dapat dilihat pada gambar 2.1.



Gambar 2.1 Model Penelitian

Ket:

Y : Kualitas Laporan Keuangan  
Pemerintah Daerah

Y1 : Relevan

Y2 : Andal

Y3 : Dapat dibandingkan

Y4 : Dapat dipahami

X1 : Kompetensi Sumber Daya  
Manusia

X11 : Pengetahuan

X22 : Keterampilan

X33 : Perilaku

X44 : Faktor pendukung kompetensi

X2 : Efektivitas Sistem

Pengendalian Internal

X21 : Lingkungan Pengendalian

X22 : Penilaian risiko

X23 : Kegiatan pengendalian

X24	: Informasi dan Komunikasi	Z6	: PSAP No. 06 Akuntansi Investasi
X25	: Pemantauan	Z7	: PSAP No. 07 Akuntansi Aset
Z	: Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Daerah	Z8	: PSAP No. 08 Akuntansi Kontruksi dalam pengerjaan Tetap
Z1	: PSAP No. 01 Penyajian Laporan Keuangan	Z9	: PSAP No. 09 Akuntansi Kewajiban
Z2	: PSAP No. 02 Laporan Realisasi Anggaran	Z10	: PSAP No. 10 Koreksi Kesalahan
Z3	: PSAP No. 03 Laporan Arus Kas	Z11	: PSAP No. 11 Laporan Keuangan Konsolidasian
Z4	: PSAP No. 04 Catatan atas Laporan Keuangan	Z12	: PSAP No.12 Laporan Operasional. Laporan operasional
Z5	: PSAP No. 05 Akuntansi Persediaan		

## **2.9 Hipotesis Penelitian**

Berdasarkan kerangka berfikir yang telah disajikan diatas, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

- H1 : Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
- H2 : Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap efektivitas system pengendalian internal
- H3 : Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan
- H4 : Efektivitas sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah
- H5 : Efektivitas sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap standar akuntansi pemerintahan

- H6 : Penerapan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah
- H7 : Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui penerapan standar akuntansi pemerintahan
- H8 : Efektivitas sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui penerapan standar akuntansi pemerintahan.

## **BAB III**

### **METODE PENELITIAN**

#### **3.1 Jenis dan Desain Penelitian**

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan desain penelitian studi hipotesis untuk menguji antar variabel yang dihipotesiskan dalam penelitian. Data dalam penelitian ini menggunakan data primer yang diperoleh dengan menyebarkan kuesioner kepada instansi pemerintah dan menyebarkannya secara langsung kepada pihak yang bersangkutan. Objek penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah Aparatur Sipil Negara (ASN) di Organisasi Pemerintah Daerah (OPD) Kabupaten Brebes.

#### **3.2 Populasi, Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel**

Populasi merupakan atau sekelompok elemen, unsur, atau unit dalam suatu kawasan atau ruang lingkup tertentu, yang memiliki atribut, atau karakteristik tertentu, dan ditetapkan oleh peneliti sebagai objek analisis penelitian (Wahyudin, 2015: 99). Populasi yang ditetapkan oleh peneliti yaitu 2 (dua) Aparatur Sipil Negara (ASN) bagian keuangan dari setiap Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang terdiri dari Sekretariat Daerah, Sekretariat DPRD, Dinas Daerah, dan Lembaga Teknis

Daerah yang berada di Pemerintah Kabupaten Brebes. Daftar Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Brebes dalam Tabel 3.1

Tabel 3.1 Daftar Organisasi Perangkat Daerah

No	Organisasi Perangkat Daerah
1	Sekretaris Daerah
2	Sekretaris DPRD
3	Inspektorat
4	Dinas Pendidikan, Pemuda, Dan Olahraga (Dindikpora)
5	Dinas Kesehatan (Dinkes)
6	Dinas Pekerjaan Umum (DPU)
7	Dinas Pengelolaan Sumber Daya Air Dan Penataan Ruang (DPSDAPR)
8	Dinas Perumahan Rakyat Dan Kawasan Permukiman (Dinperwaskim)
9	Dinas Sosial (Dinsos)
10	Dinas Pemberdayaan Masyarakat Dan Desa (Dinpermades)
11	Dinas Pemberdayaan Perempuan, Perlindungan Anak, Pengendalian Penduduk Dan Keluarga Berencana (DP3KB)
12	Dinas Lingkungan Hidup Dan Pengelolaan Sampah (DLHPS)
13	Dinas Kependudukan Dan Catatan Sipil (Dindikcapil)
14	Dinas Perhubungan (Dishub)
15	Dinas Komunikasi, Informatika, Dan Statistic (Dinkominformatik)
16	Dinas Koperasi, Usaha Mikro, Dan Perdagangan (Dinkopumdag)
17	Dinas Perindustrian Dan Tenaga Kerja (Dinperinaker)

No	Organisasi Perangkat Daerah
18	Dinas Penanaman Modal Dan Pelayanan Terpadu Satu Pintu (DPMPTSP)
19	Dinas Kebudayaan Dan Pariwisata (Dinbudpar)
20	Dinas Arsip Dan Perpustakaan (Dinarpus)
21	Dinas Perikanan (Dinkan)
22	Dinas Pertanian Dan Ketahanan Pangan (DPKP)
23	Dinas Peternakan Dan Kesehatan Hewan (DPKH)
24	Satpol PP
25	Badan Kepegawaian Dan Pengembangan Sumber Daya Manusia Daerah (BKPSDMD)
26	Badan Perencanaan Pembangunan, Penelitian, Dan Pengembangan Daerah (Baperlitbangda)
27	Badan Pengelolaan Pendapatan, Pengelolaan Keuangan Dan Aset Daerah (BPPKAD)
28	Badan Penanggulangan Bencana Daerah (BPBD)
29	Kantor Kesbangpol Dan Linmas
30	Rumah Sakit Umum Daerah Brebes
31	Rumah Sakit Umum Daerah Bumiayu
32	Kecamatan Brebes
33	Kecamatan Wanasari
34	Kecamatan Bulakamba
35	Kecamatan Jatibarang
36	Kecamatan Songgom

No	Organisasi Perangkat Daerah
37	Kecamatan Tanjung
38	Kecamatan Losari
39	Kecamatan Larangan
40	Kecamatan Ketanggungan
41	Kecamatan Kersana
42	Kecamatan Banjarharjo
43	Kecamatan Tonjong
44	Kecamatan Bumiayu
45	Kecamatan Sirampog
46	Kecamatan Paguyangan
47	Kecamatan Bantarkawung
48	Kecamatan Salem

Sumber: Brebeskab.go.id

Pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan sampel jenuh (*sensus*) yang artinya semua anggota populasi digunakan sebagai sampel.

### 3.3 Variabel Penelitian

Variabel penelitian menurut Wahyudin (2015; 27) merupakan turunan dari konsep yang dapat diukur, dalam satuan nominal, bilangan, atau angka tertentu. Variabel yang terdapat dalam penelitian ini terdiri dari 4 (empat) variabel, yaitu satu variabel dependen, dua variabel independen, dan satu variabel *intervening*.

### 3.3.1 Variabel Dependen (Y)

Variabel dependen atau variabel terikat adalah variabel yang dapat dipengaruhi oleh variabel independen (variabel bebas). Menurut Sugiyono (2012:3), variabel penelitian merupakan segala sesuatu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari sehingga menghasilkan informasi yang dibutuhkan kemudian selanjutnya ditarik kesimpulannya. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Kualitas laporan keuangan pemerintah daerah merupakan ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya (PP No. 71 Tahun 2010). Indikator dari variabel kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dilihat berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah:

#### 1. Relevan

Indikator relevan diukur dengan menggunakan 4 sub indikator yaitu laporan keuangan memiliki manfaat umpan balik, memiliki manfaat prediktif, tepat waktu, dan lengkap. Pengukuran indikator relevan menggunakan skala likert 5 poin, yaitu:

STR	TR	N	R	SR
1	2	3	4	5

Keterangan: STR= Sangat Tidak Relevan, TR= Tidak Relevan, N= Netral, S= Relevan, SR= Sangat Relevan

## 2. Andal

Indikator andal diukur dengan menggunakan 3 sub indikator yaitu jujur, dapat diverifikasi, dan netralitas. Pengukuran indikator andal menggunakan skala likert 5 poin, yaitu:

STA	TA	N	A	SA
1	2	3	4	5

Keterangan: STA= Sangat Tidak Andal, TA= Tidak Andal, N= Netral, A= Andal, SA= Sangat Andal

## 3. Dapat dibandingkan

Indikator dapat dibandingkan diukur dengan menggunakan 2 sub indikator yaitu laporan keuangan dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya dan penerapan kebijakan akuntansi. Pengukuran indikator dapat dibandingkan menggunakan skala likert 5 poin, yaitu:

STS	TS	N	S	SS
1	2	3	4	5

Keterangan: STS= Sangat Tidak Andal, TS= Tidak Andal, N= Netral, S= Andal, SS= Sangat Andal

## 4. Dapat dipahami

Indikator dapat dipahami diukur dengan menggunakan 3 sub indikator yaitu laporan keuangan disusun secara jelas, laporan keuangan disajikan dalam bentuk dan istilah yang sederhana, dan laporan keuangan disusun secara sistematis. Pengukuran indikator dapat dipahami menggunakan skala liker 5 poin, yaitu:

STS	TS	N	S	SS
1	2	3	4	5

Keterangan: STS= Sangat Tidak Setuju, TS= Tidak Setuju, N= Netral, S= Setuju, SS= Sangat Setuju

### 3.3.2 Variabel Independen

Variabel independen (variabel bebas) adalah variabel yang dapat mempengaruhi variabel lainnya, variabel independen dalam penelitian ini adalah Kompetensi sumber daya manusia dan sistem pengendalian internal.

#### 1. Kompetensi Sumber Daya Manusia ( $X_1$ )

Kompetensi sumber daya manusia adalah kemampuan seseorang atau individu untuk melaksanakan tugas dan tanggungjawab yang diberikan kepadanya dengan bekal pengetahuan, pelatihan, pengalaman, dan perilaku yang baik. Indikator kompetensi sumber daya manusia diadopsi dari penelitian Triyanti (2017) yaitu;

##### a. Pengetahuan

Indikator pengetahuan diukur menggunakan 5 sub indikator yaitu memahami tugas pokok dan fungsi, memiliki pemahaman teknis pekerjaan, memahami siklus akuntansi, memahami standar akuntansi pemerintahan, dan meng-*upgrade* pengetahuan dibidang akuntansi. Pengukuran skala indikator menggunakan skala likert 5 point, yaitu:

STS	TS	N	S	SS
1	2	3	4	5

Keterangan: STS= Sangat Tidak Setuju, TS= Tidak Setuju, N= Netral, S= Setuju, SS= Sangat Setuju

b. Keterampilan

Indikator keterampilan diukur dengan menggunakan 6 sub indikator yaitu memahami prosedur perencanaan penyusunan anggaran, memahami prosedur perencanaan dalam pengadaan barang dan jasa, memahami bukti dokumen transaksi, memahami pencatatan akuntansisecara manual dan komputerisasi, memahami prosedur pelaporan keuangan, serta memahami pembuatan SPJ.

Pengukuran indikator keterampilan menggunakan skala likert 5 point, yaitu:

STS	TS	N	S	SS
1	2	3	4	5

Keterangan: STS= Sangat Tidak Setuju, TS= Tidak Setuju, N= Netral, S= Setuju, SS= Sangat Setuju

c. Perilaku

Indikator perilaku diukur dengan menggunakan 5 sub indikator yang selalu mengedepankan kode etik, selalu menolak setiap intervensi, selalu bekerja berdasarkan aturan, selalu bersikap baik, dan selalu menolak gratifikasi.

Pengukuran indikator perilaku menggunakan skala likert 5 poin, yaitu:

STS	TS	N	S	SS
1	2	3	4	5

Keterangan: STS= Sangat Tidak Setuju, TS= Tidak Setuju, N= Netral, S= Setuju, SS= Sangat Setuju

## 2. Efektivitas Sistem Pengendalian Internal ( $X_2$ )

Sistem pengendalian internal adalah kebijakan dan prosedur yang digunakan dalam mencapai sasaran dan menjamin atau menyediakan informasi keuangan yang andal dan menjamin ditaatinya hukum dan peraturan yang berlaku. Indikator dari variabel sistem pengendalian internal dilihat berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah yaitu:

### a. Lingkungan Pengendalian

Indikator lingkungan pengendalian diukur dengan menggunakan 4 sub indikator yaitu penegakan integritas dan nilai etika, komitmen terhadap kompetensi, pendelegasian wewenang dan tanggungjawab yang tepat, serta perwujudan peran aparat pengawasan internal yang efektif. Pengukuran lingkungan pengendalian menggunakan skala likert 5 poin, yaitu:

STS	TS	N	S	SS
1	2	3	4	5

Keterangan: STS= Sangat Tidak Setuju, TS= Tidak Setuju, N= Netral, S= Setuju, SS= Sangat Setuju

### b. Penilaian Risiko

Indikator penilaian risiko diukur dengan menggunakan 2 sub indikator yaitu analisis risiko dan mengelola risiko selama perubahan. Pengukuran indikator penilaian risiko menggunakan skala likert 5 poin, yaitu:

STS	TS	N	S	SS
1	2	3	4	5

Keterangan: STS= Sangat Tidak Setuju, TS= Tidak Setuju, N= Netral, S= Setuju, SS= Sangat Setuju

c. Kegiatan Pengendalian

Indikator kegiatan pengendalian diukur dengan menggunakan 3 sub indikator yaitu pengendalian atas pengelolaansistem informasi, pengendalian fisik & aset, dan dokumentasi atas sistem pengendalian internalal serta transaksi & kejadian penting. Pengukuran indikator kegiatan pengendalian menggunakan skala likert 5 poin, yaitu:

STS	TS	N	S	SS
1	2	3	4	5

Keterangan: STS= Sangat Tidak Setuju, TS= Tidak Setuju, N= Netral, S= Setuju, SS= Sangat Setuju

d. Informasi dan Komunikasi

Indikator informasi dan komunikasi diukur dengan menggunakan 1 sub indikator yaitu menyediakan dan memanfaatkan informasi dan sarana komunikasi. Pengukuran indikator informasi dan komunikasi menggunakan skala likert 5 poin, yaitu:

STS	TS	N	S	SS
1	2	3	4	5

Keterangan: STS= Sangat Tidak Setuju, TS= Tidak Setuju, N= Netral, S= Setuju, SS= Sangat Setuju

e. Pemantauan

Indikator pemantauan diukur menggunakan 2 sub indikator yaitu pemantauan berkelanjutan dan tindakan lain yang terkait dengan pelaksanaan tugas.

Pengukuran indikator pemantauan menggunakan skala likert 5 poin, yaitu:

STS	TS	N	S	SS
1	2	3	4	5

Keterangan: STS= Sangat Tidak Setuju, TS= Tidak Setuju, N= Netral, S= Setuju, SS= Sangat Setuju

Skala likert 5 poin merupakan skala umum yang sering digunakan dalam penelitian dan memiliki indeks validitas, reliabilitas, kekuatan diskriminasi, serta stabilitasnya yang cukup (Sudirianti dkk, 2015).

### 3.3.3 Variabel *Intervening*(Z)

Variabel *intervening* menurut Wahyudin (2015; 33) adalah variabel yang secara fungsional menjadi perantara diantara pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Variabel *intervening* dalam penelitian ini adalah Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan. Penerapan SAP yang dilakukan oleh aparatur pemerintahan dalam menyusun laporan keuangan tunduk pada Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Variabel standar akuntansi pemerintahan diukur dengan menggunakan indikator dari pernyataan standar akuntansi yang terdiri dari 28 pernyataan mencakup 12 PSAP. Pengukuran masing-masing indikator tersebut menggunakan skala likert 5 poin yaitu:

STS	TS	N	S	SS
1	2	3	4	5

Keterangan: STS= Sangat Tidak Setuju, TS= Tidak Setuju, N= Netral, S= Setuju, SS= Sangat Setuju

Definisi operasional antara variabel dependen, independen, dan *intervening* dapat dilihat pada tabel 3.2

Tabel 3.2 Definisi Operasional Variabel

Variabel	Definisi	Indikator	Pengukuran
Kualitas laporan keuangan pemerintah daerah	ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehinggadapat memenuhi tujuannya	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. relevan</li> <li>2. andal</li> <li>3. informasi dapat dibandingkan</li> <li>4. informasi dapat dipahami</li> </ol> <p>(Sumber: PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan)</p>	<p>Skala likert 1-5 poin</p> <p>STR,TR,N,R,SR</p> <p>STA,TA,N,A,SA</p> <p>STS,TS,N,S,SS</p>
Kompetensi sumber daya manusia	kemampuan seseorang atau individu untuk melaksanakan tugas dan tanggungjawab yang diberikan kepadanya dengan bekal pengetahuan, pelatihan, pengalaman, dan perilaku yang baik	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Pengetahuan</li> <li>2. Keterampilan</li> <li>3. Perilaku</li> </ol> <p>(Sumber: Triyanti, 2017)</p>	<p>Skala likert 1-5 poin</p> <p>STS,TS,N,S,SS</p>

Variabel	Definisi	Indikator	Pengukuran
Efektivitas Sistem pengendalian internal	kebijakan dan prosedur yang digunakan dalam mencapai sasaran dan menjamin atau menyediakan informasi keuangan yang andal dan menjamin ditaatinya hukum dan peraturan yang berlaku	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Lingkungan Pengendalian</li> <li>2. Penilaian risiko</li> <li>3. Kegiatan pengendalian</li> <li>4. Informasi dan Komunikasi</li> <li>5. Pemantauan</li> </ol> <p>(Sumber: PP No. 60 Tahun 2008 tentang system Pengendalian Internal)</p>	<p>Skala likert 1-5 poin</p> <p>STS,TS,N,S,SS</p>
Penerapan standar akuntansi pemerintahan	prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintahan yang terdiri atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. PSAP No. 01 Penyajian Laporan Keuangan</li> <li>2. PSAP No. 02 Laporan Realisasi Anggaran</li> <li>3. PSAP No. 03 Laporan Arus Kas</li> <li>4. PSAP No. 04 Catatan atas Laporan Keuangan</li> <li>5. PSAP No. 05 Akuntansi Persediaan</li> <li>6. PSAP No. 06 Akuntansi Investasi</li> <li>7. PSAP No. 07 Akuntansi Aset</li> </ol>	<p>Skala likert 1-5 poin</p> <p>STS,TS,N,S,SS</p>

Variabel	Definisi	Indikator	Pengukuran
		8. PSAP No. 08 Akuntansi Kontruksi dalam pengerjaan  Tetap  9. PSAP No. 09 Akuntansi Kewajiban  10. PSAP No. 10 Koreksi Kesalahan  11. PSAP No. 11 Laporan Keuangan Konsolidasian  12. PSAP No.12 Laporan Operasional.  (Sumber: PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan)	

### 3.4 Instrumen Penelitian

Penelitian ini menggunakan 4 variabel yaitu kualitas laporan keuangan pemerintah daerah sebagai variabel dependen. Kompetensi sumber daya manusia dan sistem pengendalian internal sebagai variabel independen, serta standar akuntansi pemerintahan sebagai variabel *intervening*. Variabel kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dapat diukur dengan menggunakan 4 indikator yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami. Variabel kualitas laporan keuangan

pemerintah daerah diukur dengan menggunakan 14 item pernyataan dengan melihat kuesioner penelitian Triyanti (2017) yang telah dimodifikasi.

Variabel kedua adalah kompetensi sumber daya manusia yang diukur dengan menggunakan 3 indikator yaitu pengetahuan, keterampilan, dan perilaku. Variabel kompetensi sumber daya manusia diukur dengan menggunakan 13 item pernyataan dengan melihat pada kuesioner penelitian Pavitasari (2018) dan telah dimodifikasi. Variabel ketiga adalah efektivitas sistem pengendalian internal yang diukur dengan menggunakan 5 indikator yaitu lingkungan pengendalian, penilaian resiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan pengendalian internal. Variabel efektivitas sistem pengendalian internal diukur dengan menggunakan 9 item pernyataan dengan melihat kuesioner pada penelitian Triyanti (2017) dan telah dimodifikasi. Variabel keempat adalah penerapan standar akuntansi pemerintahan diukur dengan menggunakan indikator dari pernyataan standar akuntansi yang terdiri dari 12 PSAP. Variabel penerapan standar akuntansi pemerintahan diukur dengan menggunakan 28 item pernyataan dengan melihat kuesioner pada penelitian Pujanira (2017).

Pengukuran dari setiap variabel menggunakan skala likert 5 (lima) poin yaitu Sangat Tidak Setuju (STS) dengan poin 1, Tidak Setuju (TS) dengan poin 2, Netral (N) dengan poin 3, Setuju (S) dengan poin 4, Sangat Setuju (SS) dengan poin 5. Pengujian kuesioner meliputi pengujian validitas dan pengujian reliabilitas dengan menggunakan alat analisis *SmartPLS3.0*. Uji validitas adalah uji yang dilakukan untuk mendeteksi

apakah kuesioner sebagai alat ukur variabel penelitian telah benar-benar mengukur apa yang seharusnya diukur pada variabel tersebut (Wahyudin 2015:131), sedangkan uji reabilitas adalah uji yang dilakukan untuk menguji apakah kuesioner sebagai alat ukur variabel penelitian telah memberikan hasil pengukuran yang konsisten dari waktu ke waktu (Wahyudin, 2015: 131).

### **3.5 Teknik Pengambilan Data**

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Metode kuesioner digunakan agar diperoleh data yang relevan, dapat dipercaya, objektif, dan dapat dijadikan landasan dalam proses analisis. Prosedur pengumpulan data menggunakan metode kuesioner untuk memperoleh informasi mengenai kualitas sumber daya manusia, sistem pengendalian internal, dan standar akuntansi pemerintah sehingga dapat dianalisis pengaruhnya terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Penyebaran kuesioner dilakukan dengan cara penyebaran langsung kepada dinas terkait selama 25 hari.

### **3.6 Teknik Analisis Data**

Penelitian ini menggunakan teknik analisis data dengan menggunakan *Structural Equation Modeling* (SEM) dengan pendekatan *Partial Least Square* (PLS). Latan dan Ghazali (2012:6) memaparkan bahwa PLS merupakan metoda analisis yang *powerfull* dan sering disebut juga sebagai *soft modeling* karena meniadakan asumsi-asumsi *Ordinary Least Square* (OLS) regresi, seperti data harus terdistribusi normal

secara *multivariate* dan tidak adanya *problem* multikolonieritas antar variabel eksogen (Wold, 1985 dalam Suliyantini, 2016). Pada dasarnya wold mengembangkan PLS untuk menguji teori yang lemah dan data yang lemah seperti jumlah sampel yang kecil atau adanya masalah normalitas data (Wold, 1985 dalam Suliyantini, 2016).

PLS merupakan analisis persamaan struktural berbasis varian yang secara simultan dapat melakukan pengujian model pengukuran sekaligus pengujian model struktural (Sudiarianti, 2015). Model pengukuran sering disebut *outer model* dan model struktural sering disebut *inner model*. Teknik analisis data dalam penelitian ini terbagi menjadi dua, yaitu statistik deskriptif dan statistic inferensial.

### **3.6.1 Analisis Statistik Deskriptif**

Statistik deskriptif merupakan analisis yang digunakan untuk memberikan gambaran atau deskripsi empiris atas data yang dikumpulkan dalam penelitian. Menurut Wahyudin (2015:119) statistik deskriptif adalah statistik yang menggambarkan profil variabel secara individual. Deskriptif variabel tersebut disajikan untuk mengetahui nilai rata-rata, maksimum, minimum, dan standar deviasi dari masing-masing variabel. Variabel penelitian yang digunakan antara lain, kualitas laporan keuangan pemerintah daerah sebagai variabel dependen, kompetensi sumber daya manusia dan sistem pengendalian internal sebagai variabel independen, serta standar akuntansi pemerintah sebagai variabel intervening. Sugiyono (2010) menyebutkan langkah-langkah untuk menentukan tabel kriteria adalah sebagai berikut:

1. Menentukan skor maksimum
2. Menentukan skor minimum
3. Menentukan rentang (nilai maksimum dikurangi nilai minimum)
4. Menentukan banyaknya kelas interval, jumlah skala *likert* yang digunakan sebanyak 5
5. Menentukan panjang kelas interval, yang diperoleh dengan membagi antara rentang kelas dan banyaknya kelas.

Berikut hasil pengolahan data dari masing-masing variabel secara rinci.

a. Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Berdasarkan data yang terdapat dalam kuesioner yang disebar kepada satuan kerja perangkat daerah Kabupaten Brebes. Cara untuk mengetahui kategori deskriptif variabel kualitas laporan keuangan pemerintah daerah adalah dengan dibuat tabel kategori yang disusun dengan perhitungan sebagai berikut:

1. Menerapkan skor maksimum = 14 (jumlah soal) x 5 (skor maks.) = 70
2. Menerapkan skor minimum = 14 (jumlah soal) x 1 (skor min.) = 14
3. Menetapkan rentang kelas = 70 (skor maks.) – 14 (skor min.) = 56
4. Menetapkan banyaknya kelas = 5 (jumlah skala *likert* yang digunakan)
5. Panjang kelas interval

$$P = \frac{\text{Rentang Kelas}}{\text{Banyaknya kelas}}, \text{ maka } P = \frac{(70-14)}{5} = 11,20$$

Maka panjang kelas interval variabel kualitas laporan keuangan pemerintah daerah adalah 11,20.

Tabel 3.3 Kategori kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

No	Interval	Kategori
1	14,00-25,19	Sangat Tidak Baik
2	25,20-36,39	Tidak Baik
3	36,40-47,59	Cukup
4	47,60-58,79	Baik
5	58,8-70,00	Sangat Baik

Sumber: Data Primer diolah, 2019

b. Kompetensi Sumber Daya Manusia

Cara untuk mengetahui kategori deskriptif variabel kompetensi sumber daya manusia adalah sebagai berikut:

1. Menerapkan skor maksimum = 13 (jumlah soal) x 5 (skor maks.) = 65
2. Menerapkan skor minimum = 13 (jumlah soal) x 1 (skor min.) = 13
3. Menetapkan rentang kelas = 65 (skor maks.) – 13(skor min.) = 52
4. Menetapkan banyaknya kelas = 5 (jumlah skala *likert* yang digunakan)
5. Panjang kelas interval

$$P = \frac{\text{Rentang Kelas}}{\text{Banyaknya kelas}}, \text{ maka } P = \frac{(65-13)}{5} = 10,40$$

Maka panjang kelas interval variabel kualitas laporan keuangan pemerintah daerah adalah 10,40.

Tabel 3.4 Kategori kompetensi sumber daya manusia

No	Interval	Kategori
1	13,00-23,39	Sangat Tidak Baik
2	23,40-33,79	Tidak Baik
3	33,80-44,19	Cukup
4	44,20-54,59	Baik
5	54,6-65,00	Sangat Baik

Sumber: Data primer yang diolah, 2019

c. Efektivitas Sistem Pengendalian Internal

Cara untuk mengetahui kategori deskriptif variabel efektivitas sistem pengendalian internal adalah sebagai berikut:

1. Menentukan skor maksimum = 9 (jumlah soal) x 5 (skor maks.) = 45
2. Menentukan skor minimum = 9 (jumlah soal) x 1 (skor min.) = 9
3. Menentukan rentang kelas = 45 (skor maks.) – 9 (skor min.) = 36
4. Menetapkan banyaknya kelas = 5 (jumlah skala *likert* yang digunakan)
5. Panjang kelas interval

$$P = \frac{\text{Rentang Kelas}}{\text{Banyaknya kelas}}, \text{ maka } P = \frac{(45-9)}{5} = 7,20$$

Maka panjang kelas interval variabel efektivitas sistem pengendalian internal adalah 7,20

Tabel 3.5 Kategori efektivitas sistem pengendalian internal

No	Interval	Kategori
1	9,00-16,19	Sangat Tidak Baik
2	16,20–23,39	Tidak Baik
3	23,40-30,59	Cukup
4	30,60-37,7	Baik
5	37,8- 45,00	Sangat Baik

Sumber: Data primer yang diolah, 2019

d. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan

Cara untuk mengetahui kategori deskriptif variabel penerapan standar akuntansi pemerintahan adalah sebagai berikut:

1. Menentukan skor maksimum = 28 (jumlah soal) x 5 (skor maks.) = 140
2. Menentukan skor minimum = 28 (jumlah soal) x 1 (skor min.) = 28

3. Menentukan rentang kelas = 140 (skor maks.) – 28 (skor min.) = 112

4. Panjang kelas interval

$$P = \frac{\text{Rentang Kelas}}{\text{Banyaknya kelas}}, \text{ maka } P = \frac{(140-28)}{5} = 22,40$$

Maka panjang kelas interval variabel penerapan standar akuntansi pemerintahan adalah 22,40

Tabel 3.6 Kategori penerapan standar akuntansi pemerintahan

No	Interval	Kategori
1	28,00-50,39	Sangat Tidak Baik
2	50,40-72,79	Tidak Baik
3	72,80-95,39	Cukup
4	95.40-117,59	Baik
5	117.60-140,00	Sangat Baik

Sumber: Data primer yang diolah, 2019

### 3.6.2 Analisis Statistik Inferensial

Statistik inferensial adalah teknik statistik yang digunakan untuk menganalisis data sampel dan hasilnya diberlakukan untuk populasi (Sugiyono, 2013 dalam Sudiarianti, 2015). Analisis data statistik inferensial diukur dengan menggunakan *software SmartPLS 3.0* untuk evaluasi model dan pengujian hipotesis. Model evaluasi PLS dilakukan menilai *outer model* dan *inner model*. Evaluasi model pengukuran atau *outer model* dilakukan untuk menilai validitas dan reliabilitas model.

#### 1. Model Pengukuran atau *outer Model*

Pengujian menggunakan PLS dimulai dengan pengujian model pengukuran untuk mengukui validitas dan reabilitas instrument. Validitas berhubungan dengan apakah alat yang digunakan dapat mengukur variabelnya. Apabila sesuai maka

instrument tersebut dapat dikatakan instrument yang valid (Ferdinand, 2014:217). Uji reabilitas dilakukan untuk menguji sebuah instrument pengukur data. Data yang dihasilkan disebut *reliable* apabila instrument tersebut secara konsisten memunculkan hasil yang sama setiap kali dilakukan pengukuran (Ferdinand, 2014:218). *Outer model* dengan indikator reflektif dievaluasi melalui *validitas convergent* dan *discriminant* dari indikator pembentuk konstruk laten dan *composite reliability* serta *cronbach alpha* untuk blok indikatornya (Chin, 1998 dalam Latan dan Ghozali, 2012:77).

*Convergent validity* dinilai berdasarkan korelasi antara item *score/component score* dengan *construct score* yang dihitung dengan PLS. Ukuran reflektif individual dikatakan tinggi jika berkorelasi lebih dari 0,70 dengan konstruk yang ingin diukur. Namun demikian untuk penelitian awal dari pengembangan skala pengukuran nilai loading 0,50 sampai dengan 0,60 dianggap cukup (Chin, 1998 dalam Ghozali, 2011:25).

*Discriminant validity* dinilai berdasarkan *crossloading* pengukuran dengan konstruk. Jika korelasi konstruk dengan item pengukuran lebih besar daripada ukuran konstruk lainnya maka hal tersebut menunjukkan bahwa konstruk laten memprediksi ukuran pada blok mereka lebih baik daripada blok lainnya.

Uji reabilitas dilakukan untuk membuktikan akurasi, konsistensi, dan ketepatan instrument dalam mengukur konstruk. Pengujian reliabilitas suatu konstruk dapat dilakukan dengan dua cara yaitu dengan *cronbach alpha* dan *composite reliability*. *Rule of thumb* untuk nilai *composite reliability* dan *cronbach alpha* harus lebih besar

dari 0,7 untuk penelitian yang bersifat *confirmatory* dan nilai 0,6-0,7 untuk penelitian yang bersifat *exploratory* masih diterima (Chin, 1998 dalam Laten dan Ghozali, 2012).

## 2. Model Struktural atau *Inner Model*

*Inner model* yang disebut juga dengan (*inner relation*, *structural model*, dan *substantive theory*) menggambarkan hubungan antar variabel laten berdasarkan pada *substantive theory* (Ghozali, 2011:23). Menilai model PLS dimulai dengan melihat  $R^2$  untuk setiap variabel laten dependen. Interpretasinya sama dengan interpretasi pada regresi yaitu bahwa variasi dari variabel dependen mampu dijelaskan oleh variabel independen sebesar  $R^2 \times 100\%$ , sedangkan sisanya sebesar  $100\% - (R^2 \times 100\%)$  dipengaruhi oleh faktor lain diluar model. Perubahan nilai  $R^2$  dapat digunakan untuk menilai pengaruh variabel laten independen tertentu terhadap variabel laten dependen apakah mempunyai pengaruh yang substantive (Ghozali, 2011:26). Nilai  $R^2$  0,75, 0,50, dan 0,25 dapat disimpulkan bahwa model kuat, moderate, dan lemah. Hasil dari PLS  $R^2$  mempresentasikan jumlah varian dari konstruk yang dijelaskan oleh model.

Model  $R^2$  juga dievaluasi dengan melihat  $Q^2$  prediktif relevansi untuk model konstruktif  $Q^2$  prediktif relevansi untuk model konstruktif.  $Q^2$  digunakan untuk mengukur seberapa baik nilai observasi dihasilkan oleh model dan juga estimasi parameternya. Nilai  $Q^2 > 0$  menunjukkan model memiliki *predictive relevance*, sebaliknya, jika nilai  $Q^2 \leq 0$  maka menunjukkan model kurang memiliki *predictive relevance* (Chin, 1998 dalam Ghazali, 2011:26).

### 3.7 Pengujian Hipotesis

Hartono dan Abdilah (2007:87) menjelaskan bahwa ukuran signifikansi keterdukungan hipotesis dapat digunakan sebagai perbandingan nilai *t-table* dan *t-statistic*. Hipotesis diterima apabila *t-statistic* lebih tinggi dibandingkan nilai *t-table* atau dapat juga membandingkan *p-value* dengan  $\alpha$  yang dipergunakan. Nilai *t-table* untuk hipotesis satu ekor (*one-tailed*) dengan tingkat keyakinan 95% ( $\alpha=0,05$ ) adalah 1,663. Keterdukungan hipotesis dalam penelitian terjadi apabila nilai *t-statistic*  $>1,663$  atau *p-value*  $<\alpha=0,05$ . Analisis PLS yang digunakan dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan program *SmartPLS 3.0*.

### 3.8 Uji Hipotesis Mediasi

Efek mediasi menunjukkan hubungan antara variabel independen dan variabel dependen melalui variabel intervening. Pengaruh variabel terhadap variabel dependen tidak secara langsung terjadi tetapi melalui proses transformasi yang diwakili oleh variabel mediasi (hartono dan abdilah, 2009:117 dalam sudiarianti, 2015). Pengujian efek mediasi dalam penelitian ini dengan menggunakan metode *Variance Accounted For* (VAF). Metode VAF yang dikembangkan oleh Preacher dan Hayes (2008) serta *bootstrapping* dalam distribusi pengaruh tidak langsung dipandang lebih sesuai karena tidak memerlukan apapun tentang distribusi variabel sehingga dapat diaplikasikan pada ukuran sample kecil.

Rumus menghitung VAF dengan formula (Hair *et al*, 2013 dalam Sholihin, 2014:82 dalam sudiarianti dkk, 2015). Adalah sebagai berikut:

$$VAF = \frac{\text{Pengaruh tidak langsung}}{\text{Pengaruh langsung} + \text{Pengaruh tidak langsung}}$$

Jika nilai VAF diatas 80%, maka nenujukkan peran bahwa z sebagai pemediasi penuh. Z dikategorikan sebagai pemediasi parsial apabila nilai VAF berkisar antara 20% sampai dengan 80%, namun jika nilai VAF kurang dari 20% dapat disimpulkan bahwa hampir tidak ada efek mediasi.

## BAB IV

### HASIL DAN PEMBAHASAN

#### 4.1 Hasil Penelitian

##### 4.1.1 Deskripsi Objek Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh aparatur sipil negara sub bagian keuangan yang bekerja di OPD se-Kabupaten Brebes. Sampel dalam penelitian ini adalah 48 Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Kabupaten Brebes. Penelitian ini dilakukan dengan menyebarkan kuesioner kepada 48 OPD dengan masing-masing OPD diberikan 2 kuesioner penelitian. Kuesioner yang disebarkan berjumlah 98 kuesioner, dengan jangka waktu selama 20 hari mulai dari 26 Agustus 2019 sampai dengan 20 September 2019. Daftar pendistribusian kuesioner dan jumlah kuesioner yang diperoleh dari masing-masing SKPD dapat dilihat pada Lampiran 3.

Jumlah kuesioner yang dibagikan dan jumlah kuesioner yang diperoleh jumlahnya tidak sama. Jumlah kuesioner yang dibagikan sejumlah 98 sedangkan jumlah kuesioner yang diperoleh jumlahnya 76 tingkat pengembalian kuesioner disajikan dalam tabel 4.1 sebagai berikut:

Tabel 4.1 Tingkat Pengembalian Kuesioner Penelitian

Keterangan	Jumlah	Presentase
Kuesioner yang disebar	96	100%
Kuesioner yang tidak kembali	16	17%

Keterangan	Jumlah	Presentase
Kuesioner yang tidak bisa diolah	4	4%
Kuesioner yang bisa diolah	76	79%

Sumber: Data Primer yang diolah, 2019

Berdasarkan tabel 4.1 menjelaskan bahwa jumlah kuesioner yang disebar adalah sebanyak 80 kuesioner. Tingkat pengembalian kuesioner adalah sebesar 83% (80 responden) dengan catatan 4 kuesioner (4%) yang tidak bisa diolah dalam penelitian ini karena tidak diisi secara lengkap sehingga kuesioner tersebut dianggap tidak sah. Jumlah kuesioner yang dapat diolah dalam penelitian ini adalah sebanyak 76 kuesioner atau 79% yang berasal dari jumlah seluruh kuesioner dikurangi dengan kuesioner yang tidak kembali dan kuesioner yang tidak dapat diolah.

#### 4.1.2 Deskripsi Responden Penelitian

Deskripsi responden dalam penelitian ini meliputi umur responden, jenis kelamin, jabatan, serta pendidikan terakhir responden. Terdapat 76 responden yang terdiri dari Aparatur Sipil Negara (ASN) sub bagian keuangan yang dapat mewakili dan menjadi responden dalam penelitian ini. Ringkasan mengenai data responden dapat dilihat pada Tabel 4.2 berikut:

Tabel 4.2 Data responden

Keterangan	Jumlah	Presentase
1. Umur		
a) 21-30 tahun	13	17%
b) 31-40 tahun	28	37%
c) 41-50 tahun	16	21%
d) >50 tahun	19	25%
Jumlah	76	100%

Keterangan	Jumlah	Presentase
2. Jenis Kelamin		
a) Laki-laki	35	46%
b) Perempuan	41	54%
Jumlah	76	100%
3. Pendidikan		
a) SMA/Sederajat	6	8%
b) D3	6	8%
c) S1	59	78%
d) S2	4	5%
e) S3	1	1%
Jumlah	76	100%

Sumber: Data primer diolah, 2019

Berdasarkan tabel 4.2 menjelaskan bahwa sebagian besar responden yang mengisi kuesioner penelitian ini adalah responden yang berusia antara 31-40 tahun dengan presentase 37%. Jumlah terendah adalah responden yang memiliki usia antara 21-30 tahun, yaitu 13 responden atau 17%. Responden yang memiliki usia antara 41-50 tahun yang mengisi kuesioner berjumlah 16 responden atau 21% dan responden yang berusia lebih dari 51 tahun berjumlah 19 responden atau 19%.

Tabel 4.2 juga menjelaskan mengenai jenis kelamin yang mengisi kuesioner Penelitian ini. Sebagian besar kuesioner ini diisi oleh perempuan dengan jumlah 41 responden atau 54%. Sedangkan, sisanya adalah responden laki-laki dengan jumlah 35 responden atau 46%.

Tabel 4.2 juga menjelaskan tentang tingkat pendidikan responden. sebagian besar responden dalam penelitian ini adalah lulusan S1 dengan jumlah 59 responden atau 78%. Responden dengan tingkat pendidikan SMA atau sederajat berjumlah 6 responden atau 8%. Responden dengan tingkat pendidikan D3 berjumlah 6 responden

atau 8%. Responden dengan tingkat pendidikan S2 berjumlah 4 responden atau 5%. Sedangkan responden dengan tingkat pendidikan S3 berjumlah 1 responden atau 1%.

#### 4.1.3 Deskriptif Variabel Penelitian

Analisis deskriptif variabel dalam penelitian ini menggunakan frekuensi sebagai pengukuran deskriptif dari masing-masing variabel penelitian. Deskriptif variabel dalam penelitian ini meliputi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (Y), kompetensi sumber daya manusia (X1), sistem pengendalian internal (X2), dan penerapan standar akuntansi pemerintahan (Z).

##### 1. Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Hasil analisis statistik deskriptif variabel kualitas laporan keuangan pemerintah daerah disajikan dalam tabel 4.3 berikut:

Tabel 4.3 Distribusi frekuensi variabel kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

Interval	Kategori	Frekuensi	Presentase (%)
65,5-70	Sangat Baik	8	10,53%
60,9-65,4	Baik	15	19,74%
56,3-60,8	Cukup	27	35,53%
51,7-55,2	Tidak Baik	19	25%
47-51,6	Sangat Tidak Baik	7	9,2%
Jumlah		76	100%
Tertinggi		70	
Terendah		47	
Rata-rata		58,55	
Kategori		Cukup	

Sumber: Data primer diolah, 2019

Berdasarkan tabel 4.3 dapat dijelaskan bahwa nilai rata-rata (mean) responden dalam menghasilkan laporan keuangan pemerintah daerah yang berkualitas menunjukkan nilai sebesar 58,55 berada pada interval 56,3 sampai dengan 60,89 dan termasuk ke dalam kategori cukup. Tabel diatas juga menunjukkan bahwa frekuensi tertinggi yaitu sebesar 35,53% berada pada kategori cukup, sedangkan kategori terendah adalah sebesar 9,2% yang berada pada kategori sangat tidak baik. Hal tersebut dapat disimpulkan bahwa pegawai pemerintah yang menjadi responden dalam penelitian ini memiliki kualitas yang cukup dalam membuat laporan keuangan pemerintah daerah.

## 2. Kompetensi Sumber Daya Manusia

Hasil analisis statistik deskriptif variabel kompetensi sumber daya manusia disajikan dalam tabel 4.4 berikut:

Tabel 4.4 Hasil uji statistik deskriptif variabel kompetensi sumber daya manusia

Interval	Kategori	Frekuensi	Presentase (%)
58,4-64	Sangat Baik	6	7,9%
52,7-58,3	Baik	15	19,7%
47-52,6	Cukup	36	47,4%
41,3-46,9	Tidak Baik	16	21,1%
36-41,2	Sangat Tidak Baik	3	3,9%
Jumlah		76	100%
Nilai Tertinggi		64	
Nilai Terendah		36	
Nilai Rata-rata		50	
Kategori		Cukup	

Sumber: Data Primer diolah, 2019

Berdasarkan tabel 4.4 dapat dijelaskan bahwa nilai rata-rata (*mean*) responden memiliki tingkat kompetensi dengan nilai sebesar 50, berada pada interval 47

sampai dengan 52,6 dan termasuk ke dalam kategori cukup. Tabel diatas juga menunjukkan bahwa frekuensi tertinggi sebesar 47,4% yang berada pada kategori cukup, sedangkan frekuensi terendah adalah sebesar 7,9% berada pada kategori sangat tidak baik. Hal ini dapat disimpulkan bahwa kompetensi yang dimiliki oleh responden berada dalam kategori cukup.

### 3. Efektivitas Sistem Pengendalian Internal

Hasil analisis statistik deskriptif variabel sistem pengendalian internal disajikan dalam tabel 4.5 berikut:

Tabel 4.5 Distribusi frekuensi variabel efektivitas sistem pengendalian internal

Interval	Kategori	Frekuensi	Presentase
40,4-44	Sangat Baik	3	3,9%
35,9-39,8	Baik	9	11,8%
31,8-35,8	Cukup	24	31,6%
27,7-31,7	Tidak Baik	34	44,7%
24-27,6	Sangat Tidak Baik	6	7,9%
Jumlah		76	100%
Tertinggi		44	
Terendah		24	
Rata-rata		35,2	
Kategori		Cukup	

Sumber: Data primer diolah, 2019

Berdasarkan tabel 4.5 dapat dijelaskan bahwa nilai rata-rata (*mean*) variabel efektivitas sistem pengendalian internal 35,2 berada pada interval 31,8 sampai dengan 35,8 dan masuk ke dalam kategori cukup yang berarti bahwa responden dalam penelitian ini memiliki tingkat efektivitas pengendalian internal yang cukup. Tabel diatas juga menunjukkan bahwa frekuensi tertinggi sebesar 44,7% yang berada pada kategori tidak baik, sedangkan frekuensi terendah adalah sebesar 3,9%

berada pada kategori sangat baik. Hal ini dapat disimpulkan bahwa responden dalam penelitian ini memiliki tingkat efektivitas sistem pengendalian internal yang cukup.

#### 4. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan

Hasil statistik deskriptif variabel penerapan standar akuntansi pemerintahan disajikan dalam tabel 4.6 sebagai berikut:

Tabel 4.6 Distribusi frekuensi penerapan standar akuntansi pemerintahan

Interval	Kategori	Frekuensi	Presentase
129,4-140	Sangat Baik	5	6,6%
118,7-129,3	Baik	14	18,4%
108-118,6	Cukup	33	43,4%
97,3-107,9	Tidak Baik	20	26,3%
87-97,2	Sangat Tidak Baik	4	5,3%
Jumlah		76	100%
Tertinggi		140	
Terendah		87	
Rata-rata		112,7	
Kategori		Cukup	

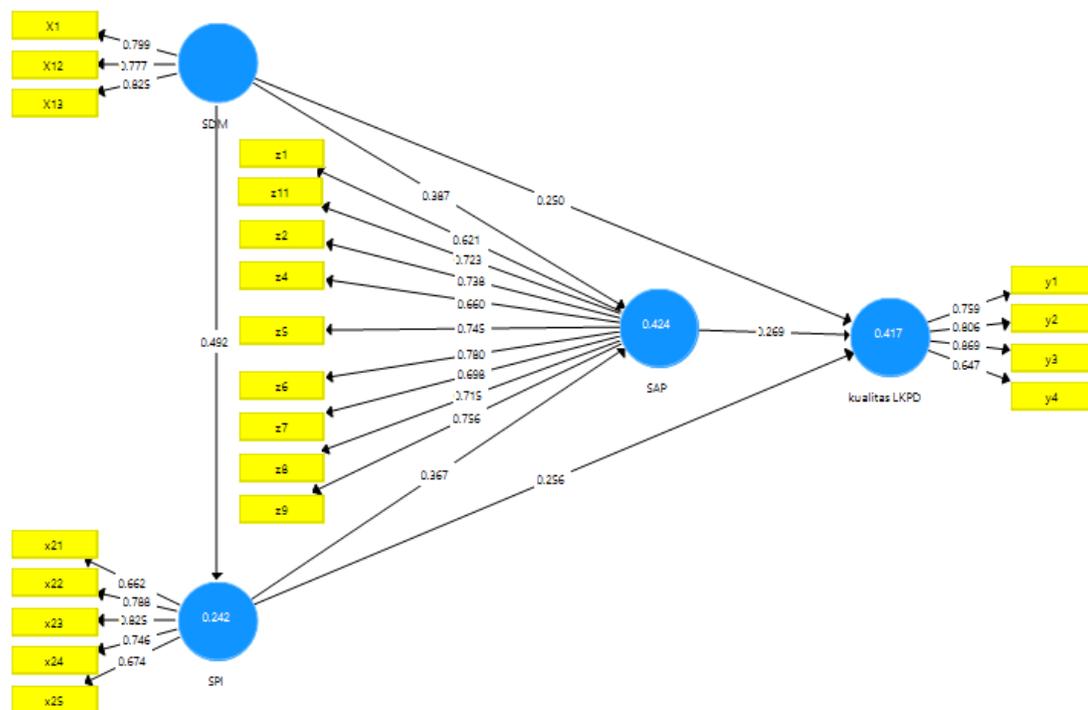
Sumber: Data primer diolah, 2019

Berdasarkan tabel 4.6 diatas dapat dijelaskan bahwa nilai rata-rata (*mean*) variabel penerapan standar akuntansi pemerintahan sebesar 112,7 berada pada interval 108 sampai dengan 118,6 dan termasuk ke dalam kategori cukup yang berarti bahwa standar akuntansi pemerintahan telah diterapkan cukup baik. Tabel diatas juga menunjukkan bahwa frekuensi tertinggi variabel penerapan standar akuntansi pemerintahan sebesar 43,4% yang berada pada kategori cukup, sedangkan frekuensi terendah adalah sebesar 5,3% beraada pada kategori sangat tidak baik. Hal

ini dapat disimpulkan bahwa responden dalam menerapkan standar akuntansi pemerintahan berada dalam kategori cukup.

#### 4.1.4 Analisis Data

Analisis data yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan pendekatan *Structural Equation Model (SEM)* dengan aplikasi *SmartPLS3.0* terdiri dari dua tahap yaitu analisis *outer model* dan analisis *inner model*. Model penelitian yang dibuat menggunakan aplikasi *SmartPLS 3.0* dapat dilihat dari Gambar 4.1 berikut:



Gambar 4.1 Model Penelitian dalam *SmartPLS*

## 1. Model Pengukuran atau *Outer Model*

Pengujian pertama dalam menggunakan PLS yaitu dengan pengujian model pengukuran untuk menguji validitas dan reliabilitas instrument untuk memastikan apakah indicator-indikator konstruk merupakan indikator pembentuk konstruk laten. Pengujian validitas dalam penelitian ini diukur menggunakan *convergent validity* dan *discriminant validity*. Pengujian reliabilitas dalam penelitian ini menggunakan *composite reliability* dan *cornbach alpha*.

### a) *convergent validity*

uji validitas menggunakan *software SmartPLS* dapat dilihat dari nilai *outer loadings* dari setiap indikator. Validitas dengan nilai *loading factor* lebih dari 0,7 untuk penelitian yang bersifat *confirmatory* dan nilai *loading factor* lebih dari 0,5-0,6 untuk penelitian *exploratory* masih dapat diterima (Chin, 1998 dalam Ghozali dan Laten, 2012). Tingkat validitas dapat dilihat dari nilai *Average Variance Extracted* (AVE). Nilai AVE direkomendasikan harus lebih besar dari 0,5 (Ghozali, 2014:94).

Tabel 4.7 Nilai *Average Variance Extracted* (AVE)

Variabel	<i>Average Variance Extracted</i> (AVE)
SAP	0,514
SDM	0,641
SPI	0,550
Kualitas LKPD	0,600

Sumber: Output *SmartPLS*, 2019

Berdasarkan tabel 4.7 dapat dilihat bahwa nilai AVE untuk variabel standar akuntansi pemerintahan adalah sebesar 0,514, kompetensi sumber daya manusia (SDM) sebesar 0,641, system pengendalian internal memiliki nilai AVE sebesar 0,550, dan kualitas

laporan keuangan pemerintah daerah memiliki nilai AVE sebesar 0,600. Dapat disimpulkan bahwa nilai AVE untuk setiap konstruk yaitu  $>0,5$  sehingga dapat dikatakan bahwa telah memenuhi kriteria *convergent validity*.

b) *Discriminant validity*

*Discriminant validity* dapat dilihat dari nilai *crossloading*. Jika korelasi konstruk dengan item pengukuran lebih besar daripada ukuran konstruk lainnya, maka hal tersebut menunjukkan bahwa konstruk laten memprediksi ukuran pada blok mereka lebih baik daripada blok yang lainnya. Hasil dari nilai *crossloading* disajikan pada tabel 4.8 berikut:

Tabel 4.8 *Cross Loadings*

	SAP	SDM	SPI	Kualitas LKPD
X11	0,388	0,799	0,265	0,421
X12	0,478	0,777	0,265	0,351
X13	0,487	0,825	0,581	0,481
X21	0,310	0,360	0,662	0,226
X22	0,316	0,355	0,788	0,327
X23	0,585	0,399	0,825	0,530
X24	0,358	0,341	0,746	0,356
X25	0,411	0,366	0,674	0,438
Y1	0,358	0,279	0,453	0,759
Y2	0,441	0,501	0,420	0,806
Y3	0,504	0,504	0,525	0,869
Y4	0,402	0,302	0,177	0,647
Z1	0,621	0,406	0,371	0,513
Z11	0,723	0,493	0,364	0,364
Z2	0,738	0,396	0,507	0,438
Z4	0,660	0,442	0,310	0,339
Z5	0,745	0,446	0,469	0,346
Z6	0,780	0,410	0,345	0,449
Z7	0,698	0,370	0,325	0,285
Z8	0,715	0,340	0,487	0,381

	SAP	SDM	SPI	Kualitas LKPD
Z9	0,756	0,341	0,374	0,402

Sumber: *Output SmartPLS*, 2019

Berdasarkan tabel 4.8 diatas dapat dilihat bahwa korelasi konstruk SDM dengan indikatornya lebih besar dari konstruk ukuran lainnya yaitu SPI, SAP, dan Kualitas LKPD. Korelasi konstruk SPI dengan indikatornya lebih besar dari konstruk ukuran SDM, SAP, dan kualitas LKPD. Korelasi konstruk SAP dengan indikatornya lebih besar hubungannya daripada konstruk lainnya yaitu SDM, SPI, dan kualitas LKPD. Korelasi konstruk kualitas LKPD dengan indikatornya lebih besar ukuran konstruksya daripada ukuran konstruk SDM, SPI, dan SAP. Sehingga dapat disimpulkan bahwa masing-masing konstruk laten memprediksi ukuran pada blok mereka lebih tinggi daripada blok yang lainnya.

c) *Composite Reliability*

*Rule of thumb* untuk menilai *composite reliability* harus lebih besar dari 0,7 untuk penelitian yang bersifat *confirmatory* dan nilai 0,6-0,7 untuk penelitian yang bersifat *exploratory* masih diterima (Chin, 1998 dalam Laten dan Ghozali, 2012). Nilai *composite reliability* semua variabel dapat dilihat pada tabel 4.9 berikut.

Tabel 4.9 Nilai *Composite Reliability*

	<i>Composite Reability</i>
SAP	0,904
SDM	0,843
SPI	0,859

	<i>Composite Reability</i>
Kualitas LKPD	0,856

Sumber: *Output smartPLS*, 2019

Berdasarkan tabel 4.9 bisa dilihat bahwa nilai *composite reliability* dari masing-masing variabel memiliki nilai diatas 0,7. Variabel kompetensi sumber daya manusia memiliki nilai *composite reliability* sebesar 0,843. Variabel system pengendalian internal memiliki nilai *composite reliability* sebesar 0,859. Variabel standar akuntansi pemerintahan memiliki nilai sebesar 0,904. Variabel kualitas laporan keuangan pemerintah daerah memiliki nilai *composite reliability* sebesar 0,856. Sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel dalam penelitian ini memenuhi kriteria *reliable*.

d) *Cronbach's Alpha*

*Rule of thumb* untuk menilai *composite reliability* harus lebih besar dari 0,7 untuk penelitian yang bersifat *confirmatory* dan nilai 0,6-0,7 untuk penelitian yang bersifat *exploratory* masih diterima (Chin, 1998 dalam Laten dan Ghozali, 2012). Nilai *cronbach's alpha* semua variabel dapat dilihat pada tabel 4.10 berikut.

Tabel 4.10 Nilai *Cronbach's Alpha*

	<i>Cronbach's Alpha</i>
SAP	0,881
SDM	0,727
SPI	0,796
Kualitas LKPD	0,777

Sumber: *Output smartPLS*, 2019

Berdasarkan tabel 4.10 diatas dapat dilihat bahwa nilai *cronbach's alpha* dari setiap variabel lebih besar dari 0,7. Variabel kompetensi sumber daya manusia memiliki nilai *cronbach's alpha* sebesar 0,727. Variabel system pengendalian internal memiliki nilai *cronbach's alpha* sebesar 0,796. Variabel standar akuntansi pemerintahan memiliki nilai *cronbach's alpha* sebesar 0,881. Variabel kualitas laporan keuangan pemerintah memiliki nilai *cronbach's alpha* sebesar 0,777. Sehingga dapat disimpulkan bahwa semua konstruk dalam penelitian ini memenuhi kriteria *reliable*.

## 2. Model struktural atau *inner model*

Model struktural atau *inner model* bertujuan untuk mengetahui hubungan variabel laten dengan variabel yang diteliti lainnya. Pengujian *inner model* dengan menggunakan uji *bootstrapping* akan menghasilkan koefisien determinasi  $R^2$ , *adjusted R^2*, dan  $Q^2$ .

### a) Nilai $R^2$ dan *adjusted R^2*

$R^2$  dan *adjusted R^2* dapat digunakan untuk menilai pengaruh antara variabel independen terhadap variabel dependen apakah mempunyai pengaruh yang substantive atau tidak. Nilai  $R^2$  dan *adjusted R^2* dipenelitian ini dapat dilihat pada tabel 4.15 berikut:

Tabel 4.11 Nilai  $R^2$  dan *adjusted R^2*

Variabel	R Square	Adjusted R-Square
SAP	0,424	0,408
SPI	0,242	0,232
Kualitas LKPD	0,417	0,392

Sumber: *Outer SmartPLS*, 2019

Pada penelitian ini nilai yang akan dianalisis adalah nilai *adjusted R<sup>2</sup>*. Apabila menggunakan nilai *R<sup>2</sup>* akan menyebabkan bias estimasi karena semakin banyak *predictive* variabel dalam model, maka nilai *R<sup>2</sup>* akan semakin besar. Kriteria yang berlaku untuk *R-square* atau *adjusted R<sup>2</sup>* adalah  $\leq 0,70$  (kuat),  $\leq 0,45$  (moderate/menengah),  $\leq 0,25$  (lemah) (Ghozali, 2014).

Berdasarkan tabel 4.11 nilai *adjusted R<sup>2</sup>* untuk variabel kualitas laporan keuangan pemerintah daerah adalah sebesar 0,391 yang berarti bahwa pengaruh variabel kompetensi sumber daya manusia, sistem pengendalian internal, dan standar akuntansi pemerintahan dalam menjelaskan variabel kualitas LKPD adalah sebesar 39,1% dan sisanya sebesar 60,9% dipengaruhi oleh variabel lain diluar model penelitian ini. Nilai *adjusted R<sup>2</sup>* tersebut termasuk kriteria moderate atau menengah. Nilai *adjusted R<sup>2</sup>* untuk variabel sistem pengendalian internal adalah 0,232 atau 23,2% yang berarti bahwa pengaruh variabel kompetensi sumber daya manusia dalam menjelaskan variabel sistem pengendalian internal adalah sebesar 23% dan termasuk dalam kriteria lemah. Nilai *adjusted R<sup>2</sup>* untuk variabel standar akuntansi pemerintahan adalah sebesar 0,408 yang berarti bahwa pengaruh kompetensi sumber daya manusia dan system pengendalian internal dalam menjelaskan variabel standar akuntansi pemerintahan sebesar 40,8%. Nilai tersebut termasuk dalam kriteria moderate atau menengah.

b) Nilai Q-Square ( $Q^2$ )

Suatu model dianggap mempunyai nilai *predictive* yang relevan apabila nilai  $Q^2 > 0$ . Besaran  $Q^2$  memiliki rentang nilai antara  $0 < Q^2 < 1$ , suatu model akan semakin baik apabila nilai  $Q^2$  mendekati 1. Nilai *predictive relevance* diperoleh dari:

$$Q^2 = 1 - (1 - R_1^2)(1 - R_2^2)(1 - R_3^2)$$

$$Q^2 = 1 - (1 - 0,408^2)(1 - 0,232^2)(1 - 0,392^2)$$

$$Q^2 = 0,52$$

Hasil perhitungan  $Q^2$  pada penelitian ini menunjukkan nilai sebesar 0,52 atau setara dengan 52% yang berarti bahwa variabel independen dan intervening dalam penelitian ini layak untuk menjelaskan variabel dependen yaitu kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Sehingga dapat dikatakan bahwa model dalam penelitian ini layak dan pembuktian hipotesis dapat dilanjutkan.

#### 4.1.5 Pengujian Hipotesis

##### 1. Uji Pengaruh Langsung

Pengujian hipotesis yang dilakukan dalam penelitian ini dengan melihat hasil dari nilai *path coefficients*. Tabel *path coefficients* yang berisi nilai t-statistik dan p-value dari setiap konstruk sehingga dapat diketahui arah hubungan dan signifikansi antar variabel berdasarkan hipotesis yang dibangun. Tabel *path coefficients* disajikan dalam tabel 4.12 berikut:

Tabel 4.12 *Path Coefficients*

	Original Sample	Sample Mean	Standard Deviasi	T Statistik	P Values
SAP → Kualitas LKPD	0,269	0,292	0,130	2,068	0,039
SDM → SAP	0,387	0,396	0,126	3,063	0,002
SDM → SPI	0,492	0,492	0,083	5,908	0,000
SDM - > Kualitas LKPD	0,250	0,244	0,119	2,104	0,036
SPI → SAP	0,367	0,369	0,120	3,063	0,002
SPI → Kualitas LKPD	0,256	0,251	0,102	2,399	0,017

Sumber: *Output SmartPLS*, 2019.

Hasil dari *path coefficients* menunjukkan bahwa t-statistik lebih dari 1,663. Variabel independen pada tingkat signifikansi 5% dengan uji satu sisi dinyatakan signifikansi apabila pada variabel dependennya menunjukkan hasil t-statistik lebih besar dari t-tabel 1,663. Signifikansi variabel juga dapat dilihat dari nilai p-value yang lebih dari  $\alpha$  yaitu sebesar 0,05. Berdasarkan tabel 4.16 diatas dapat dilihat pengaruh langsung dari setiap model dalam penelitian ini yang dapat dijelaskan sebagai berikut:

- 1) Pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (SDM→ kualitas LKPD)

Hasil dari analisis *path coefficient* menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia memiliki nilai koefisien positif sebesar 0,250, nilai t-statistik sebesar 2,104 > t-tabel 1,663 dan tingkat signifikansisebesar 0,036 < 0,05. Berdasarkan nilai tersebut menjelaskan bahwa kompetensi sumber daya

manusia berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, diterima.

- 2) Pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap efektivitas sistem pengendalian internal (SDM→ SPI)

Kompetensi sumber daya manusia memiliki nilai koefisien positif sebesar 0,492, nilai t-statistik sebesar 5,908 > t-tabel 1,663, dan tingkat signifikansi 0,000. Berdasarkan nilai tersebut dapat menjelaskan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif signifikan terhadap efektivitas system pengendalian internal, diterima.

- 3) Pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan (SDM → SAP)

Tabel 4.12 menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia memiliki nilai koefisien positif sebesar 0,367, nilai t-statistik sebesar 3,063 > t-tabel 1,663, dan tingkat signifikansi sebesar 0,002. Berdasarkan nilai tersebut dapat dijelaskan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif signifikan terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan, diterima.

- 4) Pengaruh efektivitas system pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (SPI→ kualitas LKPD)

Dari tabel 4.12 menunjukkan bahwa efektivitas sistem pengendalian internal memiliki nilai koefisien positif sebesar 0,256, nilai t-statistik sebesar 2,399 > t-tabel 1,663 dan tingkat signifikansi 0,017 < 0,05. Berdasarkan nilai

tersebut dapat menjelaskan bahwa efektivitas system pengendalian internal berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, diterima.

- 5) Pengaruh efektivitas system pengendalian internal terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan (SPI-> SAP)

Hasil dari *path coefficient* menunjukkan bahwa efektivitas system pengendalian internal memiliki nilai koefisien positif sebesar 0,367, nilai t-statistik sebesar 3,063 > t-tabel 1,663, dan tingkat signifikansi sebesar 0,002.

Berdasarkan nilai tersebut dapat dijelaskan bahwa efektivitas system pengendalian internal berpengaruh positif terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan, diterima.

- 6) Pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (SAP-> kualitas LKPD)

Pengaruh standar akuntansi pemerintah memiliki nilai koefisien positif sebesar 0,269, nilai t-statistik 2,068 > t-tabel 1,663 tingkat signifikansi 0,039. Berdasarkan nilai tersebut dapat diartikan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, diterima.

## 2. Uji Pengaruh Tidak Langsung

Hasil uji pengaruh tidak langsung variabel laten disajikan dalam tabel 4.13 sebagai berikut:

Tabel 4.13 *Indirect Effect*

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics ( O/STDEV )	P Values
SDM→Kualitas LKPD	0,279	0,289	0,075	3,712	0,000
SPI→Kualitas LKPD	0,099	0,105	0,057	1,717	0,087

Sumber: *Output SmartPLS*, diolah 2019

Berdasarkan tabel 4.13 menunjukkan bahwa pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah memiliki pengaruh tidak langsung positif signifikan dengan nilai koefisien sebesar 0,279 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000. Nilai t-statistik pengaruh tidak langsung ini sebesar  $3,712 >$  nilai t-tabel 1,663, artinya bahwa variabel kompetensi sumber daya manusia memiliki pengaruh tidak langsung yang positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Nilai koefisien pengaruh tidak langsung kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui penerapan standar akuntansi pemerintahan diperoleh dengan cara mengalikan koefisien jalur kompetensi sumber daya manusia pada standar akuntansi pemerintahan, dengan koefisien hubungan standar akuntansi pemerintahan pada kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Nilai koefisien dapat dilihat pada tabel 4.17, yaitu sebesar  $0,387 \times 0,269$  sehingga diperoleh hasil sebesar 0,104.

Pengaruh tidak langsung pengaruh system pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah memiliki pengaruh tidak langsung

positif dan signifikan dengan nilai koefisien sebesar 0,256 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,087. Nilai t-statistik pengaruh tidak langsung ini sebesar  $1,717 >$  nilai t-tabel 1,663, artinya bahwa variabel system pengendalian internal memiliki pengaruh tidak langsung yang positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Nilai koefisien pengaruh tidak langsung system pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui standar akuntansi pemerintahan diperoleh dengan cara mengalikan koefisien jalur system pengendalian internal dengan standar akuntansi pemerintahan, serta mengalikan koefisien jalur standar akuntansi pemerintahan dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Nilai koefisien dapat dilihat pada tabel 4.17, yaitu nilai koefisien dari kedua jalur tersebut sebesar  $0,367 \times 0,269$  sehingga diperoleh hasil dari pengaruh tidak langsung pengaruh system pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui standar akuntansi pemerintahan memiliki nilai sebesar 0,098.

### 3. Uji Efek Mediasi

Efek mediasi menunjukkan bahwa variabel independen dengan variabel dependen melalui variabel intervening. Pengujian penerapan standar akuntansi pemerintahan sebagai variabel *intervening* dapat dilihat dari nilai VAF. Jika nilai VAF diatas 80%, maka menunjukkan bahwa peran variable penerapan standar akuntansi pemreintahan sebagai intervening penuh. Variabel penerapan standar akuntansi pemerintahan dikategorikan sebagai pemoderasi parsial apabila nilai

VAF berkisar antara 20% - 80%, namun jika nilai VAF >20% dapat disimpulkan bahwa hamper tidak ada efek mediasi. Perhitungan VAF dilakukan dengan formula sebagai berikut:

$$VAF = \frac{\text{pengaruh tidak langsung}}{\text{pengaruh langsung} + \text{pengaruh tidak langsung}}$$

Nilai VAF untuk pengujian efek mediasi penerapan standar akuntansi pemerintahan pada hubungan kompetensi sumber daya manusia dan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dapat dihitung dalam tabel 4.19 sebagai berikut;

Tabel 4.14 uji efek standar akuntansi pemerintahan pada kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan

Pengaruh tidak langsung 0,387*0,269 (SDM→SAP =0,387; SAP→kualitas LKPD =0,269)	0,104
Pengaruh langsung (SDM→kualitas LKPD =0,250)	0,250
Pengaruh total	0,354
VAF = pengaruh tidak langsung/pengaruh total = 0,104/0,250	0,416

Sumber: data diolah, 2019

Hasil perhitungan VAF penerapan standar akuntansi pemerintahan sebagai pemediasi hubungan antara kompetensi sumber daya manusia dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah memiliki nilai 0,416 atau 41,6% sehingga menunjukkan bahwa standar akuntansi pemerintahan sebagai pemediasi parsial. Kompetensi sumber daya manusia masih memiliki pengaruh langsung pada kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, mesipun terdapat pengaruh tidak langsung. Hasil ini menunjukkan bahwa semakin tinggi kompetensi sumber

daya manusia yang dimiliki SKPD berdampak pada kecenderungan meningkatnya kualitas LKPD. Aparatur sipil negara yang memiliki kompetensi yang baik selain dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah secara langsung, juga dapat meningkatkan penerapan standar akuntansi pemerintahan pada instansinya yang berimplikasi juga pada peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah yang berkualitas memerlukan keahlian sumber daya manusia yang dapat menerapkan standar akuntansi pemerintahan sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Hasil ini menggambarkan bahwa hipotesis (H7) pengaruh kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui penerapan standar akuntansi pemerintahan, diterima.

Nilai VAF untuk pengujian efek mediasi standar akuntansi pemerintahan pada hubungan system pengendalian internal dan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, dapat dilihat pada tabel 4.15 berikut;

Tabel 4.15 uji efek penerapan standar akuntansi pada efektivitas system pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

Pengaruh tidak langsung $0,367 \times 0,269$ (SPI $\rightarrow$ SAP = 0,367; SAP $\rightarrow$ kualitas LKPD = 0,269)	0,098
Pengaruh langsung (SPI $\rightarrow$ kualitas LKPD = 0,256)	0,256
Pengaruh total	0,354
VAE= Pengaruh tidak langsung / Pengaruh total = $0,098/0,354$	0,277

Sumber: Data diolah, 2019

Hasil VAF standar akuntansi pemerintahan sebagai pemediasi hubungan efektivitas system pengendalian internal dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah memiliki nilai sebesar 0,277 atau 27,7% sehingga dalam hubungan ini penerapan standar akuntansi pemerintah sebagai pemediasi parsial. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi keefektivitasan system pengendalian internal di instansi akan berdampak pada meningkatkan kualitas dari laporan keuangan pemerintahan daerah tersebut. Penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah yang berkualitas memerlukan system pengendalian yang efektif sehingga laporan keuangan yang disajikan tersebut sesuai dengan karakteristik laporan keuangan pemerintah daerah dan terhindar dari penyimpangan. Hasil ini menggambarkan bahwa hipotesis (H8) pengaruh efektivitas system pengendalian internal berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui penerapan standar akuntansi pemerintahan, diterima.

## **4.2 Pembahasan**

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dalam penelitian ini, dapat disimpulkan bahwa semua hipotesis dari penelitian ini diterima. Ringkasan hipotesis disajikan dalam tabel 4.16 berikut;

Tabel 4.16 Hasil Pengujian Hipotesis.

Hipotesis	Pernyataan	Hasil
H1	Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kalitas laporan keuangan pemerintah daerah	Diterima
H2	Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap efektivitas system pengendalian internal	Diterima
H3	Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan	Diterima
H4	Efektivitas system pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah	Diterima
H5	Efektivitas system pengendalian internal berpengaruh positif terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan	Diterima
H6	Penerapan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah	Diterima
H7	Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui penerapan standar akuntansi pemerintahan	Diterima
H8	Efektivitas system pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui penerapan standar akuntansi pemerintahan	Diterima

#### **4.2.1 Pengaruh Kompetensi Sumber Manusia terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Nilai koefisien pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah sebesar 0,250 dan tingkat signifikansi 0,036 menggambarkan bahwa hipotesis pertama menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah, diterima.

Hal ini berarti bahwa untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dibutuhkan kompetensi dari aparatur sipil negara yang berkualitas. Semakin tinggi kompetensi yang dimiliki oleh pegawai pemerintah, maka standar akuntansi pemerintahan dapat diterapkan dengan baik. Apabila aparatur sipil negara dalam menjalankan tugas-tugasnya menggunakan pengetahuan dan keterampilan yang dimilikinya dengan baik, maka kualitas laporan keuangan pemerintah daerah yang disusun dapat berkualitas.

Aparatur Sipil Negara sebagai *steward* telah berperan dalam menyajikan laporan keuangan pemerintah daerah yang berkualitas sesuai dengan tujuan organisasi serta sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada *principal*. Hasil penelitian ini menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Laporan keuangan pemerintah daerah yang berkualitas akan memudahkan berbagai pihak yang berkepentingan.

Nilai skor rata-rata dari responden terhadap kompetensi sumber daya manusia pada tabel 4.4 sebesar 50 dengan kategori cukup. Hal ini mengindikasikan bahwa pegawai pemerintah dalam melakukan pencatatan dan menyusun pelaporan keuangan belum berjalan dengan baik sesuai dengan etika dan peraturan perundang-undangan. Pegawai pemerintah yang memiliki kompetensi yang baik sangat berperan dalam menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas karena dapat menerapkan logika akuntansi dengan baik dan benar. Pengelolaan keuangan pemerintah daerah yang baik

harus didukung oleh SDM yang kompeten di bidangnya. Pemerintah daerah harus memberikan pelatihan-pelatihan dan juga sosialisasi kepada pegawai mengenai pengelolaan laporan keuangan sehingga laporan keuangan pemerintah daerah yang dihasilkan dapat berkualitas.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Sulistyowati (2017) dan Sudiarianti (2015) yang menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Kompetensi sumber daya manusia merupakan karakteristik dari seseorang yang memiliki pengetahuan, keterampilan, dan perilaku yang baik dalam melaksanakan suatu pekerjaan. Septiana (2017) menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Selain itu, Oktaviyanti *et.al* (2017) menyatakan hasil yang sama yaitu kompetensi sumber daya manusia memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.

Penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Sukmaningtyas (2017) dalam hasil penelitiannya menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh negative terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hal tersebut dikarenakan mayoritas aparatur sipil negara yang dijadikan sebagai sampel penelitian tidak memiliki latar belakang pendidikan akuntansi dan tidak sesuai dengan bidangnya. Sejalan dengan penelitian yang dilakukan Sukmaningtyas, Nugraheta (2017) menyatakan bahwa kompetensi sumber daya

manusia tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hal tersebut juga disebabkan karena tingkat pendidikan pegawai yang tidak sesuai dengan bidangnya, sehingga pegawai tidak dapat dengan cepat memahami apa yang harus dikerjakan.

#### **4.2.2 Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Efektivitas System Pengendalian Internal**

Nilai koefisien pengaruh kompetensi sumber daya manusia pada system pengendalian internal memiliki nilai sebesar 0,492 dan tingkat signifikansi sebesar 0,000 menggambarkan bahwa hipotesis kedua yang menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap system pengendalian internal, diterima. Hal ini berarti, untuk meningkatkan system pengendalian internal yang efektif dibutuhkan kompetensi yang baik dari pegawai pemerintahan. Pegawai pemerintahan dalam mengerjakan pekerjaannya mengedepankan pengetahuan dan keterampilan yang dimiliki serta didukung dengan perilaku yang mengedepankan etika, maka pengendalian internal akan berjalan dengan efektif.

Nilai skor rata-rata jawaban responden terhadap kompetensi sumber daya manusia pada system pengendalian internal dapat dilihat pada tabel 4.5 yang menunjukkan nilai sebesar 35,2 dengan kategori cukup. Hal ini mengindikasikan bahwa perilaku pegawai pemerintahan dalam melaksanakan tugasnya masih belum sesuai dengan norma dan etika yang berlaku sehingga kemungkinan terjadinya penyimpangan dan kecurangan masih dapat terjadi karena sistem pengendalian internal yang dimiliki

masih belum efektif. Peran etika dan norma perilaku yang dimiliki oleh setiap pegawai sangat penting, karena system pengendalian internal yang terdiri dari lingkungan pengendalian, penilaian resiko, aktifitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan tidak bisa lepas dari peran serta manusia sebagai pelaku utama dalam menjalankan system pengendalian internal.

*Steward* (pelayan) membentuk suatu system pengendalian internal sebagai bentuk pelayanan untuk memastikan bahwa tujuan dari organisasi tercapai. System pengendalian internal juga diterapkan *steward* untuk menghindari segala bentuk penyimpangan/kekeliruan karena tindakan manusia yang mungkin terjadi di organisasi sehingga menghambat tercapainya tujuan organisasi.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Suliyantini (2016) yang menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap penerapan system pengendalian internal. Hal ini berarti untuk meningkatkan system pengendalian internal yang efektif dibutuhkan kompetensi sumber daya manusia yang berkualitas.

#### **4.2.3 Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia terhadap Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan**

Nilai koefisien pengaruh kompetensi sumber daya manusia pada standar akuntansi pemerintahan memiliki nilai sebesar 0,387 dan memiliki tingkat signifikansi sebesar 0,002. Hal ini menggambarkan bahwa hipotesis ketiga yang menyatakan

bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan, diterima. Sumber daya manusia yang berkompeten dapat menerapkan standar akuntansi pemerintahan dengan baik. Hasil skor rata-rata jawaban responden kompetensi sumber daya manusia terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan sebesar 112,7 termasuk dalam kategori cukup. Hal ini menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia dalam menerapkan standar akuntansi pemerintahan masih lemah.

Aparatur sipil negara sebagai pihak yang mengelola harus menyajikan laporan keuangan yang sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, serta mampu menerapkan standar akuntansi pemerintahan dengan baik dalam penyusunan laporan keuangan. Sumber daya manusia yang dimiliki harus berkompeten sehingga prinsip-prinsip akuntansi dapat diterapkan dengan baik. Hal ini dapat diartikan bahwa, semakin tinggi kompetensi sumber daya manusia yang dimiliki instansi, maka akan semakin tinggi pula tingkat penerapan standar akuntansi pemerintahannya.

Hasil ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Sudiarianti dkk (2015) yang menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan. Rosiana (2015) menyatakan bahwa kualitas sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan. Penerapan standar akuntansi pemerintahan yang baik membutuhkan sumber daya manusia yang memiliki pengetahuan dan keahlian yang berkaitan dengan pengakuan pendapatan, pengakuan belanja, prinsip-prinsip

penyusunan laporan konsolidasi, investasi, pengakuan dan penghapusan aset berwujud dan tidak berwujud, kontrak konstruksi, kebijakan kapitalis pengeluaran, serta prinsip lainnya yang tercantum dalam Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010.

#### **4.2.4 Pengaruh Efektivitas System Pengendalian Internal terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Hasil koefisien menunjukkan bahwa system pengendalian internal pada kualitas laporan keuangan pemerintah daerah memiliki nilai positif sebesar 0,256 dan tingkat signifikansi sebesar 0,017. Hal ini menggambarkan bahwa hipotesis keempat yang menyatakan bahwa system pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, diterima. System pengendalian internal yang efektif dapat menghasilkan laporan keuangan pemerintah yang berkualitas dan terhindar dari penyimpangan.

Hasil penelitian ini sesuai dengan teori atribusi yang dijelaskan dalam penelitian ini, yaitu sistem pengendalian internal sebagai faktor internal dalam mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Apabila faktor internal dalam melaksanakan tugas dan fungsinya secara efektif akan menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas dan dapat meminimalisir terjadinya kesalahan/kecurangan yang dilakukan oleh aparatur sipil negara.

Sistem pengendalian internal dibentuk untuk menghindari/meminimalisir terjadinya penyimpangan/kesalahan yang disebabkan oleh pegawai pemerintahan.

Apabila sistem pengendalian internal yang dibentuk berjalan dengan efektif maka, laporan keuangan pemerintah daerah yang dihasilkan akan berkualitas. Sesuai dengan teori atribusi dalam penelitian ini, yang menyatakan bahwa sistem pengendalian internal sebagai faktor internal yang menghambat tercapainya tujuan instansi untuk mencapai opini WTP dari BPK. Aparat pengendalian internal yang bekerja secara efektif dan efisien akan membantu pemerintah daerah untuk mencapai target opini atas laporan keuangan yang ditargetkan.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Surastiani dan Handayani (2015) dan Pavitasari (2018) yang menyatakan bahwa system pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Nurillah (2014) menyatakan bahwa sistem pengendalian internal mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Nugraheta (2017) juga menyatakan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Herawati (2014) juga menyatakan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Sistem pengendalian internal dapat dikatakan mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah karena dengan adanya sistem pengendalian internal maka pemerintah daerah akan memiliki otorisasi pemisahan tugas yang jelas dan tidak ada pegawai pemerintahan yang merangkap fungsi dalam penyusunan laporan keuangan. System pengendalian internal merupakan suatu system yang dirancang untuk mencapai tujuan dan fungsi supaya terhindar dari penyimpangan/kekeliruan.

#### **4.2.5 Pengaruh Efektivitas System Pengendalian Internal terhadap Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan**

Nilai koefisien pengaruh system pengendalian internal pada standar akuntansi pemerintahan memiliki nilai sebesar 0,367 dan tingkat signifikansi sebesar 0,002. Hal ini menggambarkan bahwa hipotesis kelima yang menyatakan system pengendalian internal berpengaruh positif terhadap standar akuntansi pemerintahan, diterima. System pengendalian internal yang efektif dapat meningkatkan penerapan standar akuntansi pemerintahan. Semakin tinggi efektivitas pengendalian internal dapat meningkatkan penerapan standar akuntansi pemerintahan di suatu instansi.

Hasil penelitian ini sesuai dengan teori atribusi yang dikemukakan oleh Harold Kelley (1971, dalam McShanne dan Glinov 2008), di mana sistem pengendalian internal sebagai faktor internal yang melakukan pengawasan terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan. Sistem pengendalian internal yang memiliki tingkat efektivitas yang tinggi akan membantu menerapkan standar akuntansi pemerintahan dengan baik. Sistem pengendalian internal merupakan salah satu faktor penyebab pemerintah daerah mendapatkan opini WDP. Aparat pengendalian internal juga harus melakukan revidi atas laporan keuangan yang dihasilkan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Nugraheta (2017) yang menyatakan bahwa system pengendalian internal berpengaruh terhadap penerapan

standar akuntansi pemerintahan. Sari (2017) menyatakan bahwa System pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap standar akuntansi pemerintah. Sistem pengendalian internal mempengaruhi standar akuntansi pemerintahan karena dengan adanya system pengendalian internal maka dalam penyusunan pelaporan keuangan pemerintah daerah harus sesuai dengan standar yang berlaku. System pengendalian internal yang memadai akan memberikan keyakinan memadai pula pada kualitas laporan keuangan pemerintah daerah yang dihasilkan telah sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan.

#### **4.2.6 Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Nilai koefisien standar akuntansi pemerintahan pada kualitas laporan keuangan pemerintah daerah memiliki nilai sebesar 0,269 dan tingkat signifikansi 0,039. Hal ini menggambarkan bahwa semakin diterapkannya standar akuntansi pemerintahan, maka laporan keuangan pemerintah daerah akan semakin berkualitas. Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintahan menjadi acuan yang digunakan oleh pegawai negeri sipil dalam menyusun laporan keuangan pemerintah daerah. Standar akuntansi menjadi keharusan agar laporan keuangan pemerintah daerah berkualitas.

Berdasarkan teori dana dalam penelitian ini, menjelaskan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan sebagai batasan-batasan yang harus dipenuhi sehingga

laporan keuangan yang berkualitas dapat tercapai. Sejalan dengan teori tersebut, hasil penelitian ini menemukan bahwa standar akuntansi pemerintahan yang diterapkan dengann baik, maka akan menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Nugraheta (2017) yang menyatakan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Sudiaranti dkk (2015) juga menyatakan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Ningrum (2019) menyatakan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil penelitian juga sejalan dengan penelitian Rahmawati dkk (2018) yang menyatakan bahwa standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. Nur (2019) pemahaman standar akuntansi pemerintah secara simultan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

#### **4.2.7 Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah melalui Standar Akuntansi Pemerintahan**

Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh secara langsung terhadap standar akuntansi pemerintahan. Berdasarkan hasil uji pengaruh tidak langsung, standar akuntansi pemerintahan dapat memediasi hubungan antara kompetensi sumber daya manusia dan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, sehingga hipotesis

tujuh, diterima. Kompetensi sumber daya manusia yang memadai akan dapat menerapkan standar akuntansi pemerintahan dengan baik, sehingga akan mempengaruhi kualitas dari laporan keuangan pemerintahan daerah tersebut. Aparat pemerintah yang bertindak sebagai *steward* harus memiliki kompetensi yang memadai sehingga laporan keuangan pemerintah daerah yang disusun berkualitas, serta sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan.

Hasil uji pengaruh tidak langsung menunjukkan nilai VAF sebesar 0,416 termasuk dalam mediasi parsial. Hal ini menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia memiliki hubungan secara langsung maupun secara tidak langsung terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hubungan tidak langsung antara variabel kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui standar akuntansi pemerintahan.

#### **4.2.8 Pengaruh Sistem Pengendalian Internal terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah melalui Standar Akuntansi Pemerintahan**

System pengendalian internal berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil uji pengaruh tidak langsung standar akuntansi pemerintahan dapat memediasi hubungan antara system pengendalian internal dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil uji pengaruh tidak langsung menunjukkan nilai VAF sebesar 0,277 termasuk dalam mediasi parsial. Apabila system pengendalian internal berjalan dengan efektif dan efisien dalam melakukan

pengawasan terhadap laporan keuangan pemerintah daerah yang disajikan telah sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan.

Sistem pengendalian internal yang dibentuk *steward* memiliki peran penting dalam mewujudkan laporan keuangan yang berkualitas supaya terhindar dari segala bentuk penyimpangan/kekeliruan yang mungkin terjadi sehingga menghambat tercapainya tujuan organisasi. Sistem pengendalian internal yang dibentuk harus memiliki kompetensi yang baik dan integritas yang tinggi.

Sistem pengendalian internal sangat penting dalam mewujudkan pemerintahan yang bersih dan tata kelola pemerintahan yang baik. Sistem pengendalian internal sangat diperlukan dalam berbagai organisasi karena dapat meminimalisir penyimpangan, kecurangan, dan kesalahan yang terjadi dalam instansi.

## **BAB V**

### **PENUTUP**

#### **5.1 Kesimpulan**

Berdasarkan hasil analisis data yang telah dilakukan oleh peneliti dalam pembahasan terkait pengaruh kompetensi sumber daya manusia, sistem pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui standar akuntansi pemerintahan sebagai variabel *intervening*, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
2. Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap efektivitas sistem pengendalian internal.
3. Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan.
4. Efektivitas sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah. Hal ini menunjukkan bahwa semakin efektif sistem pengendalian internal yang dimiliki setiap instansi dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah tersebut.
5. Efektivitas sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan. Hal ini berarti bahwa semakin

efektif system pengendalian internal dalam suatu instansi dapat meningkatkan penerapan standar akuntansi pemerintahan.

6. Penerapan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hal tersebut menunjukkan bahwa semakin diterapkannya standar akuntansi pemerintahan akan meningkatkan juga kualitas dari laporan keuangan pemerintah daerah tersebut.
7. Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui penerapan standar akuntansi pemerintahan.
8. Efektivitas system pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui penerapan standar akuntansi pemerintahan.

## **5.2 Saran**

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan oleh peneliti, terdapat beberapa saran yang berkaitan dengan penelitian ini:

1. Pemerintah Daerah Kabupaten Brebes
  - a. Pemerintah Daerah Kabupaten Brebes harus memberikan pelatihan secara berkala bagi aparatur sipil negara dibagian keuangan tentang pengelolaan keuangan pemerintah daerah.

- b. Sistem pengendalian internal harus lebih efektif dalam menindaklanjuti setiap temuan dari BPK RI atas kesalahan/kekeliruan dalam pelaporan keuangan, sehingga opini yang ditargetkan dapat tercapai.

## 2. Peneliti Selanjutnya

Penelitian ini menggunakan sampel yang tidak berdasarkan random sampling, sehingga generalisasi atas hasil penelitian tidak dapat dilakukan. Sehingga peneliti selanjutnya dapat menggunakan metode random sampling, agar hasil penelitian dapat lebih menjelaskan masalah penelitian.

## DAFTAR PUSTAKA

- Arfianti, D. (2011). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Nilai Informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kabupaten Batang) SKRIPSI. *Skripsi*.
- Anonim. *Agency vs Stewardship*. <http://ryobinhood.blogspot.com/2013/02/agency-vs-stewardship.html>
- Audit Board of the Republic of Indonesia. (2018). Summary of Semester Examination Results (IHPS) I in 2018. *Indeks Hasil Pemeriksaan Semester 1 Tahun 2018*.
- Eko Raharjo. (2007). *Teori Agensi Dan Teori Stewardship Dalam Perspektif Akuntansi*. 2, 37–46.
- Harahap, Sofyan S. (2002). *Teori Akuntansi*. Edisi Revisi. Jakarta: PT. Rajagrafindo Persada.
- Herawati, T., & Surjono, W. (2014). Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Survei Pada Organisasi Perangkat Daerah Pemda Cianjur). *STAR -Study & Accounting Research*, 9(1), 14. <https://doi.org/10.32897/sikap.v2i1.64>
- Indriasih, D. (2014). The Effect of Government Apparatus Competence and the Effectiveness of Government Internal Control Toward the Quality of Financial Reporting in Local Government. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(20), 38–47.
- McShane, Steven L. & Von Glinow, Mary Ann. (2008). *“Organizational Behaviour”*. Fourth Edition. McGRAW-Hill International, United States of America.
- Ni Made Sudiarianti, I Gusti Ketut Agung Ulupui, & I G.A. Budiasih. (2015). Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia Pada Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dan Standar Akuntansi Pemerintah Serta Implikasinya Pada Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Penelitian Mandiri*, 4(71), 1–25.
- Noviyanti, N. A., & Kiswanto. (2016). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Temuan Audit BPK Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah. *Accounting Analysis Journal*, 5(1), 1–10. <https://doi.org/ISSN 2252-6765>

- Nugraheta, U. R. (2017). Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Dan Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Provinsi Diy. *Nominal, Barometer Riset Akuntansi Dan Manajemen*, 6(2).
- Nurillah, A. S. (2014). Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (SAKD), Pemanfaatan Teknologi Informasi, Dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada SKPD Kota Depok). *SKRIPSI Fakultas Ekonomika Dan Bisnis Universitas Diponegoro*, 1–85.
- Oktaviyanti, P. M., Herawati, N. T., & Atmadja, A. W. T. (2017). Pengaruh pengendalian internal, kompetensi sumber daya manusia, dan budaya etis organisasi terhadap kualitas laporan keuangan (studi kasus koperasi simpan pinjam di kecamatan buleleng). *E-Journal SI Ak Universitas Pendidikan Ganesha*, 8(2).
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.* (2008).
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintah.* (2010).
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.* (2006). 1–73.
- Peraturan Kepala Badan Kepegawaian Negara Nomor 7 Tahun 2013.* (2013).
- Sukmaningrum, T. (2012). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah ( Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten dan Kota Semarang ). *Skripsi Universitas Diponegoro*.
- Sulistiyowati, R. I. (2017). Pengaruh Kualitas SDM dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Kota Semarang Dengan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Intervening. *Jurnal Akuntansi*.
- Triyanti. (2017). Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia Di Bidang Akuntansi Dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus pada Pemerintah Kabupaten Magelang). *Skripsi UNY*.

Undang-Undang No 32 Tahun 2004 Tentang Pemerintah Daerah. *Dpr*, 249. Retrieved from <http://www.dpr.go.id/dokjdih/document/uu/33.pdf>

Wahyudin, Agus. (2015). *Metodologi Penelitian Bisnis dan Pendidikan*. Semarang: UNNES PRESS

Wijayanti, R. (2017). Pengaruh Kompetensi SDM Dan Implementasi Akuntansi Akrual Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi Volume 6, Nomor 3, Maret 2017*, 6, 18.

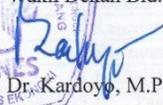
Wijayanti, R. L., Sukoharsono, E. G., & Hari, B. (2016). Fixed Asset Management Accountability Of Batu City Government: A Case Study of the Theory Stewardship. *The International Journal of Accounting and Business Society*, 24(1).

Winidyaningrum, C. (2009). *Pengaruh Sumber Daya Manusia Dan Pemantaatan Teknologi Informasi Terhadap Keterandalan Dan Ketepatan Waktu Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Variabel Intervening Pengendalian Internal Akuntansi (Studi Empiris di Pemda SUBOSUKAWONOSRATEN)*.

Wirawan. (2009). *Evaluasi Kinerja Sumber Daya Manusia teori, aplikasi, dan penelitian*. Jakarta: Salemba Empat.

# LAMPIRAN

## Lampiran 1. Surat Izin Penelitian

	<b>KEMENTERIAN RISET, TEKNOLOGI, DAN PENDIDIKAN TINGGI</b> <b>UNIVERSITAS NEGERI SEMARANG</b> <b>FAKULTAS EKONOMI</b> Gedung L1, Kampus Sekaran Gunungpati Semarang - 50229 Telepon +6224-8508015, Faksimile +6224-8508015 Laman: <a href="http://fe.unnes.ac.id">http://fe.unnes.ac.id</a> , surel: <a href="mailto:fe@mail.unnes.ac.id">fe@mail.unnes.ac.id</a>	
	<hr/>	
Nomor	: B/12873/UN37.1.7/LT/2019	22 Agustus 2019
Hal	: Izin Penelitian	
<p>Yth. ( terlanpir)</p>		
<p>Dengan hormat, bersama ini kami sampaikan bahwa mahasiswa di bawah ini:</p>		
Nama	: Sutrio Yulyanto	
NIM	: 7211415172	
Program Studi	: Akuntansi, S1	
Semester	: Gasal	
Tahun akademik	: 2019/2020	
Judul	: Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Brebes dengan Standar Akuntansi Pemerintahan sebagai Variabel Intervening	
<p>Kami mohon yang bersangkutan diberikan izin untuk melaksanakan penelitian skripsi di perusahaan atau instansi yang Saudara pimpin, dengan alokasi waktu 26 Agustus 2019 s.d 20 September 2019.</p>		
<p>Atas perhatian dan kerjasama Saudara, kami mengucapkan terima kasih.</p>		
		
a.n. Dekan FE Wakil Dekan Bid. Akademik,  Dr. Kardoyo, M.Pd. NIP 196205291986011001		
Tembusan: Dekan FE; Universitas Negeri Semarang		
		
Nomor Agenda Surat : 826 755 122 4		Sistem Informasi Surat Dinas - UNNES (2019-08-22 10:32:20)



**PEMERINTAH KABUPATEN BREBES**  
**DINAS PERTANIAN DAN KETAHANAN PANGAN**

Jl. Gajah Maja No. 03 Telp. ( 0283) 671742 Brebes 52212

**SURAT KETERANGAN**

Nomor : 065/ 864/2019

1. Dasar : Surat Edaran Gubernur Jawa Tengah No.070/0013894 tanggal 01 Juli 2019 Tentang: Penerbitan Surat Keterangan Penelitian
2. Memperhatikan : Surat Wakil Dekan Bid. Akademik Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang No. B/12873/UN37.1.7/LT/2019 tanggal 22 Agustus 2019 Perihal Izin Penelitian

Yang bertanda tangan dibawah ini, Kepala Dinas Pertanian dan Ketahanan Pangan Kabupaten Brebes menerangkan bahwa mahasiswa tersebut dibawah ini:

Nama	: Sutrio Yulyanto
NIM	: 7211415172
Program Studi	: Akuntansi, S1
Semester	: Gasal
Tahun Akademik	: 2019/2020
Perguruan Tinggi	: Universitas Negeri Semarang

Yang bersangkutan tersebut diatas bermaksud **Melaksanakan Penelitian** untuk menyelesaikan Skripsi dengan judul : "*Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Brebes dengan Standar Akuntansi Pemerintahan sebagai Variabel Intervening*". Dalam penelitiannya, mahasiswa tersebut akan membagikan 2 bendel kuisisioner dengan alokasi waktu tanggal 26 Agustus s.d 20 September 2019.

Demikian surat keterangan ini kami berikan kepada yang bersangkutan agar dapat dipergunakan sebagaimana mestinya.

Brebes, September 2019  
 Kepala Dinas Pertanian dan Ketahanan Pangan  
 Kabupaten Brebes

  
**Ir. YULIA HENDRAWATI, MSi**  
 Pembina Utama Muda  
 NIP. 19650714 199103 2 008



PEMERINTAH KABUPATEN BREBES  
**DINAS PEKERJAAN UMUM**

Jl. Jendral Sudirman No. 129 Telp. 671721  
 BREBES 52212

Brebes, 28 Agustus 2019

Nomor : 072/39953  
 Sifat : -  
 Lampiran : -  
 Perihal : Ijin Penelitian

**Kepada**  
 Yth. Sdr. Sutrio Yulyanto  
 di

**TEMPAT**

Menindaklanjuti surat dari Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang nomor B/12873/UN37.1.7/LT/2019 tanggal 22 Agustus 2019 perihal Ijin Penelitian. Dengan ini diberitahukan bahwa :

Nama : Sutrio Yulyanto  
 Pekerjaan : Mahasiswa Universitas Negeri Semarang  
 Judul Penelitian : Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Brebes dengan Standar Akuntansi Pemerintahan sebagai Variabel Intervening

Bahwa yang bersangkutan diberi ijin untuk melakukan penelitian di Dinas Pekerjaan Umum Kabupaten Brebes.

Demikian untuk guna seperlunya dan atas kerjasamanya disampaikan terima kasih.



Kepala Dinas Pekerjaan Umum  
 Kabupaten Brebes

ACHMAD SATIBI, SH., ST., M.Si  
 NIP. 19610912 198503 1 008

Tembusan :  
 1. Arsip.



**PEMERINTAH KABUPATEN BREBES**  
**DINAS KEBUDAYAAN DAN PARIWISATA**

Jalan A. Yani No. 87 Telepon. (0283) 671840 Fax. (0283) 671027 Brebes 52212

**SURAT KETERANGAN PENELITIAN**

No. 800/2438.A/2019

Yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Ir.DARU HANDINI  
 Jabatan : 19650729 199003 2 010  
 Instansi/Dinas : Pembina Tk.I  
 Alamat : Sekretaris Dinas Kebudayaan dan Pariwisata Kabupaten Brebes

Dengan ini menyatakan bahwa:

Nama : Sutrio Yulyanto  
 NIM : 7211415172  
 Program Studi : Akuntansi, SI  
 Universitas : Universitas Negeri Semarang

Adalah benar telah melakukan penelitian dalam rangka penulisan skripsinya yang berjudul: **PENGARUH KOMPETENSI SUMBER DAYA MANUSIA DAN SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH KABUPATEN BREBES DENGAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN SEBAGAI VARIABEL INTERVENING**. Sejak tanggal 26 Agustus 2019 s/d 20 September 2019.

Demikian surat ijin ini dibuat untuk menjadikan perhatian dan setelah pelaksanaan penelitian selesai harap menyampaikan hasilnya.

Brebes, 27 Agustus 2019

Kepala Dinas Kebudayaan dan  
 Pariwisata Kabupaten Brebes  
 Sekretaris  
  
 Ir. DARU HANDINI  
 NIP. 19650729 199003 2 010

Tembusan  
 1. Arsip



PEMERINTAH KABUPATEN BREBES  
**BADAN PERENCANAAN PEMBANGUNAN  
 PENELITIAN DAN PENGEMBANGAN DAERAH**  
 KABUPATEN BREBES  
 JLN. JEND. SUDIRMAN NO. 159 TELP. 671821  
 BREBES- 52212

**SURAT - KETERANGAN**

Nomor : 070 / 2967 / 2019

Yang bertanda tangan di bawah ini Kepala Baperlitbangda Kabupaten Brebes ,  
 menerangkan bahwa :

Nama : Sutrio Yulyanto  
 Nim : 7211415172  
 Program Studi : Akuntansi / S1  
 Semester : Gasal  
 Tahun Akademik : 2019/2020  
 Perguruan Tinggi : Universitas Negeri Semarang

Bahwa yang bersangkutan telah melaksanakan Penelitian untuk menyelesaikan Skripsi dengan Judul “ *Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Brebes dengan standar Akuntansi Pemerintahan sebagai Variable Intervening*” pada Badan Perencanaan Pembangunan Penelitian dan Pengembangan Daerah ( Baperlitbangda ). Dalam penelitiannya, mahasiswa tersebut membagikan 2 ( dua ) bendel kuisisioner dengan alokasi waktu tanggal 26 Agustus s.d 20 September 2019.

Demikian surat keterangan ini dibuat untuk dipergunakan sebagaimana mestinya.

Brebes, 18 September 2019

Kepala Baperlitbangda  
 Kabupaten Brebes

  
 Dr. Drs. ANGKATNO, SH., M. Pd  
 Pembina Utama Muda  
 NIP. 19610812 198201 1 009



**PEMERINTAH KABUPATEN BREBES**  
**KECAMATAN SALEM**

Jl.P.Diponegoro Nomor. 53 Salem  
 SALEM – 52275 Email : kec.salem.brebes@gmail.com

**SURAT KETERANGAN**

Nomor : 071 / 0465 / 2019

Yang bertanda tangan dibawah ini Camat Salem Kabupaten Brebes, dengan ini menerangkan bahwa :

Nama : **Sutrio Yulyanto**  
 NIM : 7211415172  
 Program Studi : Akuntansi, S1  
 Semester : Gasal  
 Tahun Akademik : 2019/2020

Telah melaksanakan Penelitian Skripsi di OPD Kantor Kecamatan Salem berupa pengisian Kuesioner Penelitian pada hari Jumat tanggal 30 Agustus 2019.

Demikian Surat Keterangan ini dibuat untuk dapat dipergunakan sebagaimana mestinya.

Salem, 30 Agustus 2019

PEMERINTAH KABUPATEN BREBES  
 CAMAT SALEM  
 KECAMATAN SALEM  
 Drs. **NUR ARI HARIS YUSWANTO, M.Si**  
 NIP. 19770125 199511 1 001



**PEMERINTAH KABUPATEN BREBES**  
**DINAS PENDIDIKAN, PEMUDA DAN OLAHRAGA**  
 Jln. Jenderal Sudirman No. 187 Telp. (0283) 671157 Brebes 52212

SURAT IJIN KEPALA DINAS DIKPORa KAB. BREBES  
 NOMOR : 072 / 02951 / 2019

TENTANG

Penelitian / Riset/ Survey / Observasi untuk menyelesaikan tugas akhir skripsi  
 KEPALA DINAS PENDIDIKAN PEMUDA DAN OLAH RAGA KAB. BREBES

- Dasar : 1. Surat dari UNNES Nomor : B/12873/UN37.1.7/LT/ 2019 Tanggal 22 Agustus 2019, perihal Permohonan Ijin Penelitian.  
 2. Surat Kepala Dinas P dan K Propinsi Jawa Tengah Nomor : 070/02749, tanggal 7 April 2003, perihal Ijin Penelitian.

**MENGIJINKAN :**

Kepada  
 Nama : **SUTRIO YULYANTO**  
 Pekerjaan : Universitas Negeri Semarang  
 Alamat : Kampung Brak RT. 001/ RW. 005 Desa Salem Kec. Salem Brebes

Jumlah Peserta : 1 ( satu ) Orang  
 Penanggung Jawab : **Drs. KARDOYO, M.Pd.**  
 Untuk : Melaksanakan Penelitian Dengan judul :

**“PENGARUH KOMPETENSI SUMBER DAYA MANUSIA  
 DAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN TERHADAP  
 KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH  
 KABUPATEN BREBES DENGAN STANDAR AKUNTANSI  
 PEMERINTAHAN SEBAGAI VARIABEL INTERVENING”**

Tempat : Kantor Dinas Pendidikan Pemuda, dan Olahraga Kab. Brebes

Waktu : Bulan Agustus s/d September 2019

Demikian surat ijin ini dibuat untuk menjadikan perhatian dan setelah pelaksanaan Penelitian selesai harap menyampaikan hasilnya.

Brebes, 26 Agustus 2019

Kepala Dindikpora Kab. Brebes  
 Sekretaris  
 Ub.Ka. Sub-Dag. Umum dan Kepegawaian  
  
**DANI NUR SETYAWAN, S.E, M.Akun.**  
 NIP. 19850218 200904 1001

Lampiran 2. Kueasioner Penelitian



**PENGARUH KOMPETENSI SUMBER DAYA MANUSIA DAN SISTEM  
PENGENDALIAN INTERN TERHADAP KUALITAS LAPORAN  
KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DENGAN STANDAR AKUNTANSI  
PEMERINTAHAN SEBAGAI VARIABEL *INTERVENING***

**KUESIONER PENELITIAN**

**Oleh**

**SUTRIO YULYANTO**

**7211415172**

**JURUSAN AKUNTANSI**

**FAKULTAS EKONOMI**

**UNIVERSITAS NEGERI SEMARANG**

**2019**

## KUESIONER PENELITIAN

### PENGARUH KOMPETENSI SUMBER DAYA MANUSIA DAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DENGAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN SEBAGAI VARIABEL *INTERVENING*

Kepada  
Yth. Bapak/Ibu Responden  
Di Tempat  
Dengan Hormat

Saya, sutrio yulyanto adalah mahasiswa s1 fakultas ekonomi universitas negeri semarang, yang saat ini sedang melakukan penelitian ilmiah untuk kebutuhan penyusunan skripsi. Saya memohon kesediaan bapak/ibu untuk meluangkan waktu sejenak untuk mengisi kuesioner ini. Kuesioner ini dibuat untuk meneliti “**Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Standar Akuntansi Pemerintahan Sebagai Variabel *Intervening***”. Penelitian ini dilakukan semata-mata untuk kepentingan studi saya dan informasi dari Bapak/Ibu sangat berguna bagi penelitian ini. Saya mohon kesediaan Bapak/Ibu untuk menjawab pernyataan dengan jujur dan benar. Sesuai dengan kode etik penelitian, jawaban Bapak/Ibu akan saya jaga kerahasiaannya. Atas waktu dan kerja sama Bapak/Ibu saya ucapkan terima kasih.

Semarang, Agustus 2019

Sutrio Yulyanto

## LEMBAR KUESIONER

### A. IDENTITAS RESPONDEN

Mohon Bapak/Ibu memberikan tanda *check list* (✓) pada pertanyaan pilihan.

Nama : .....

Jenis Kelamin :  Pria  Wanita

Usia : ..... Tahun

Nama SKPD : .....

Jabatan : .....

Pendidikan Terakhir :  SMA  D3  S1  2  3

### B. PETUNJUK PENGISIAN

Mohon Bapak/Ibu memberikan tanda *check list* (✓) pada salah satu jawaban yang sesuai dengan pengalaman dari Bapak/Ibu.

- |                               |                              |
|-------------------------------|------------------------------|
| 1. STR = Sangat Tidak Relevan | 2. STS = Sangat Tidak Setuju |
| TR = Tidak Relevan            | TS = Tidak Setuju            |
| N = Netral                    | N = Netral                   |
| R = Relevan                   | S = Setuju                   |
| SR = Sangat Relevan           | SS = Sangat Setuju           |

### C. DAFTAR PERTANYAAN

#### 1. Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Pernyataan dibawah ini mencerminkan kemampuan Bapak/Ibu dalam menyajikan laporan keuangan. Berikan tanda *check list* (✓) pada salah satu jawaban yang sesuai dengan pendapat dari Bapak/Ibu.

No	Pernyataan	ST	T	N	R	SR
		R	R			
		1	2	3	4	5
<b>Relevan</b>						
1	Laporan keuangan yang disusun ditempat lembaga Bapak/Ibu bekerja telah sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan					
2	Laporan keuangan yang dihasilkan oleh lembaga tempat Bapak/Ibu bekerja dapat memberikan informasi untuk mengoreksi ekspektasi mereka di masa lalu.					
3	Informasi dalam laporan keuangan di lembaga tempat Bapak/Ibu bekerja dapat digunakan sebagai alat untuk memprediksi kejadian masa yang akan datang					

No	Pernyataan	ST	T	N	R	SR
		R	R			
		1	2	3	4	5
4	Lembaga tempat Bapak/Ibu bekerja menyelesaikan laporan keuangan tepat waktu sehingga dapat digunakan sebagai bahan dalam pengambilan keputusan					
Andal						
5	Informasi yang dihasilkan dalam laporan keuangan di lembaga tempat Bapak/Ibu bekerja telah menggunakan dengan jujur					
6	Informasi yang dilakukan oleh lembaga tempat Bapak/Ibu bekerja bebas dari kesalahan yang material.					
7	Informasi yang dihasilkan dalam laporan keuangan di lembaga tempat Bapak/Ibu bekerja dapat diuji kebenarannya.					
8	Informasi yang dihasilkan di tempat Bapak/Ibu bekerja tidak berpihak pada kepentingan pihak tertentu.					
Dapat dibandingkan						
9	Informasi keuangan yang disajikan oleh lembaga tempat Bapak/Ibu bekerja dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya.					
10	Dalam penyusunan laporan keuangan, lembaga tempat Bapak/Ibu bekerja telah menggunakan kebijakan akuntansi yang berpedoman pada Standar Akuntansi Pemerintahan.					
11	Lembaga tempat Bapak/Ibu bekerja pada suatu periode telah menerapkan kebijakan akuntansi yang sama dari tahun ke tahun.					
Dapat dipahami						
12	Informasi keuangan yang disajikan oleh lembaga tempat Bapak/Ibu bekerja dapat dipahami oleh pengguna.					
13	Informasi dalam laporan keuangan lembaga tempat Bapak/Ibu bekerja yang dinyatakan dalam istilah mudah dipahami.					

No	Pernyataan	ST	T	N	R	SR
		R	R			
		1	2	3	4	5
14	Laporan Keuangan lembaga tempat Bapak/Ibu bekerja telah disusun secara sistematis sehingga mudah dimengerti.					

## 2. Kompetensi Sumber Daya Manusia

Pernyataan dibawah ini mencerminkan kemampuan Bapak/Ibu dalam menyajikan laporan keuangan. Berikan tanda *check list* (✓) pada salah satu jawaban yang sesuai dengan pendapat dari Bapak/Ibu.

No	Pernyataan	STS	TS	N	S	SS
		1	2	3	4	5
<b>Pengetahuan</b>						
1	Saya memahami tugas, pokok, fungsi, dan uraian tugas sebagai penyusun laporan keuangan dengan baik.					
2	Saya memiliki pemahaman teknis pekerjaan yang dilakukan dengan baik.					
3	Saya kesulitan memahami siklus akuntansi dengan baik.					
4	Saya memahami PP No.71 tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintahan					
5	Saya sering membaca literature berupa jurnal akuntansi dan buku-buku akuntansi dalam rangka meng- <i>upgrade</i> pengetahuan saya dibidang akuntansi.					
<b>Keterampilan</b>						
6	Saya mampu membuat jurnal untuk setiap transaksi dengan benar					
7	Saya kesulitan menyusun dan menyajikan neraca dengan baik					
8	Saya sering mengikuti pelatihan terkait dengan penatausahaan laporan keuangan					
9	Saya mampu menyusun dan menyajikan catatan atas laporan keuangan dengan baik					
<b>Perilaku</b>						
10	Saya selalu bekerja dengan mengedepankan etika dan kode etik					

No	Pernyataan	STS	TS	N	S	SS
		1	2	3	4	5
11	Saya tidak tertarik dengan setiap gratifikasi yang berhubungan dengan tugas dan tanggungjawab saya					
12	Saya selalu menolak intervensi dari atasan yang dapat menimbulkan pelanggaran terhadap peraturan					
13	Saya selalu memberikan keteladanan kepada bawahan dalam bersikap dan bertindak laku					

### 3. Sistem Pengendalian Intern

Mohon Bapak/Ibu memberikan tanda *check list* (✓) pada salah satu jawaban yang sesuai dengan pendapat dari Bapak/Ibu.

No	Pernyataan	STS	TS	N	S	SS
		1	2	3	4	5
<b>Lingkungan Pengendalian</b>						
1	Instansi/lembaga tempat saya bekerja telah menerapkan kode etik secara tertulis					
2	Pimpinan instansi/lembaga ditempat saya bekerja telah memberikan contoh dalam berperilaku mengikuti kode etik					
<b>Penilaian Risiko</b>						
3	Ditempat saya bekerja telah menerapkan penentuan batas dan penentuan toleransi					
4	Ditempat saya bekerja telah menerapkan pengendalian intern dan manajemen terhadap risiko					
<b>Kegiatan Pengendalian</b>						
5	Setiap transaksi dan aktivitas ditempat saya bekerja telah didukung dengan otorisasi dari pihak yang berwenang					
6	Ditempat saya bekerja telah menerapkan pemisahan tugas yang memadai					
<b>Informasi dan Komunikasi</b>						
7	Ditempat saya bekerja telah menerapkan sistem informasi untuk melaksanakan tanggungjawab					
8	Ditempat saya bekerja telah melaksanakan sistem akuntansi yang memungkinkan di audit					
	<b>Pemantauan</b>					

No	Pernyataan	STS	TS	N	S	SS
		1	2	3	4	5
9	Dalam waktu yang tidak ditentukan pimpinan melakukan pemeriksaan mendadak terhadap catatan akuntansi					

#### 4. Standar Akuntansi Pemerintah Daerah

Pernyataan dibawah ini mencerminkan kemampuan Bapak/Ibu dalam menyajikan laporan keuangan. Berikan tanda *check list* (✓) pada salah satu jawaban yang sesuai dengan pendapat dari Bapak/Ibu.

No	Pernyataan	STS	TS	N	S	SS
		1	2	3	4	5
PSAP No 1 tentang penyajian Laporan Keuangan						
1	Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) adalah prinsip – prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah					
2	Dinas ini menerapkan basis akrual untuk mengakui aset.					
3	Dinas ini menerapkan basis akrual untuk mengakui kewajiban					
4	Dinas ini menerapkan basis kas untuk mengakui pendapatan dan belanja					
PSAP No. 2 tentang Laporan Realisasi Anggaran						
5	Dinas ini mencatat pendapatan sesuai dengan asas bruto					
6	Saat ada pengeluaran dari rekening kas, dinas ini mengakuinya sebagai belanja					
7	Penerimaan pembiayaan diakui saat diterima di rekening kas					
PSAP No 3 tentang Laporan Arus Kas						
8	Dinas ini menyusun laporan arus kas sesuai SAP yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, pendanaan, dan investasi					
9	Dinas ini menggunakan metode langsung dalam melaporkan arus kas operasi					
PSAP No 4 tentang Catatan Atas Laporan Keuangan						
10	Dinas ini menyajikan catatan atas laporan keuangan pada setiap periode pelaporan					

No	pernyataan	STS	TS	N	S	SS
		1	2	3	4	5
11	Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan pos-pos yang ada dalam laporan keuangan					
PSAP No 5 tentang Akuntansi Persediaan						
12	Dinas ini mengakui persediaan pada saat diterima atau hak milik berpindah					
13	Pencatatan persediaan dilakukan berdasarkan inventarisasi fisik					
PSAP No 6 tentang Akuntansi Investasi						
14	Dinas ini mengakui kas yang dikeluarkan sebagai investasi setelah memenuhi kriteria manfaat masa datang dapat diperoleh dan nilai investasi dapat diukur					
15	Dinas ini mencatat investasi sebesar biaya perolehan untuk kepemilikan permanen					
16	Dinas ini menggunakan metode nilai bersih yang direalisasikan untuk penilaian investasi atas kepemilikan nonpermanen					
PSAP No 7 tentang Aset Tetap						
17	Dinas ini mengklasikan aset tetap berdasarkan kesamaan dalam sifat atau fungsinya dalam operasi entitas					
18	Dinas ini mencatat aset tetap sebesar biaya perolehan					
PSAP No 8 tentang Akuntansi Kontruksi dalam Pengerjaan						
19	Dinas ini mengungkapkan informasi konstruksi dalam pengerjaan pada akhir periode akuntansi					
20	Dinas ini memindahkan konstruksi dalam pengerjaan ke aset tetap jika pekerjaan konstruksi telah selesai					
PSAP No 9 tentang Akuntansi Kewajiban						
21	Dinas ini mengakui kewajiban pada saat dana pinjaman diterima dan/atau pada saat kewajiban timbul					
22	Dinas ini mencatat kewajiban sesuai dengan nilai nominal					
PSAP No 10 tentang Koreksi Kesalahan						
23	Koreksi adalah tindakan pembetulan agar pos-pos yang tersaji sesuai dengan seharusnya.					

No	pernyataan	STS	TS	N	S	SS
		1	2	3	4	5
24	Dinas ini melakukan koreksi terhadap kesalahan yang ditemukan					
PSAP No 11 tentang Laporan Keuangan Konsolidasi						
25	Dinas ini dapat menyajikan laporan keuangan konsolidasi					
26	Laporan keuangan konsolidasi mencakup semua laporan keuangan dari semua entitas akuntansi					
PSAP No 12 tentang Laporan Operasional						
27	Dinas ini menyusun laporan operasional pada periode akuntansi					
28	Laporan operasional mencakup pendapatan-LO, beban, transfer, dan pos-pos luar biasa					

**TERIMA KASIH**



Lampiran 3. Hasil Olah Data *SmartPLS 3.0*

fix.splsm Bootstrapping (Run No. 1)

### Path Coefficients

	Original Sampl...	Sample Mean (...)	Standard Devia...	T Statistics ( O...	P Values
SAP -> kualitas LKPD	0.269	0.292	0.130	2.068	0.039
SDM -> SAP	0.387	0.396	0.126	3.063	0.002
SDM -> SPI	0.492	0.492	0.083	5.908	0.000
SDM -> kualitas LKPD	0.250	0.244	0.119	2.104	0.036
SPI -> SAP	0.367	0.369	0.120	3.063	0.002
SPI -> kualitas LKPD	0.256	0.251	0.107	2.399	0.017

\*fix.splsm Bootstrapping (Run No. 1) PLS Algorithm (Run No. 1)

### Outer Loadings

	Original Sampl...	Sample Mean (...)	Standard Devia...	T Statistics ( O...	P Values
X1 <- SDM	0.799	0.801	0.062	12.947	0.000
X12 <- SDM	0.777	0.774	0.067	11.620	0.000
X13 <- SDM	0.825	0.829	0.041	20.212	0.000
x21 <- SPI	0.662	0.638	0.109	6.094	0.000
x22 <- SPI	0.788	0.773	0.071	11.159	0.000
x23 <- SPI	0.825	0.828	0.040	20.405	0.000
x24 <- SPI	0.746	0.735	0.067	11.101	0.000
x25 <- SPI	0.674	0.672	0.091	7.395	0.000
y1 <- kualitas L...	0.759	0.751	0.070	10.817	0.000
y2 <- kualitas L...	0.806	0.806	0.040	20.015	0.000
y3 <- kualitas L...	0.869	0.867	0.027	32.390	0.000
y4 <- kualitas L...	0.647	0.640	0.077	8.391	0.000
z1 <- SAP	0.621	0.621	0.068	9.149	0.000
z11 <- SAP	0.723	0.718	0.083	8.667	0.000
z2 <- SAP	0.738	0.738	0.076	9.673	0.000
z4 <- SAP	0.660	0.661	0.074	8.917	0.000
z5 <- SAP	0.745	0.742	0.052	14.213	0.000

Activate Windows  
Go to Settings to activate Windows.

\*fixsplm Bootstrapping (Run No. 1) PLS Algorithm (Run No. 1)

### Outer Loadings

Mean, STDEV, T-Values, P-Values Confidence Intervals Confidence Intervals Bias C... Samples Copy to Clipboard: Excel Format R Format

	Original Sampl...	Sample Mean (...)	Standard Devia...	T Statistics (O...	P Values
x22 <- SPI	0.788	0.773	0.071	11.159	0.000
x23 <- SPI	0.825	0.828	0.040	20.405	0.000
x24 <- SPI	0.746	0.735	0.067	11.101	0.000
x25 <- SPI	0.674	0.672	0.091	7.395	0.000
y1 <- kualitas L...	0.759	0.751	0.070	10.817	0.000
y2 <- kualitas L...	0.806	0.806	0.040	20.015	0.000
y3 <- kualitas L...	0.869	0.867	0.027	32.390	0.000
y4 <- kualitas L...	0.647	0.640	0.077	8.391	0.000
z1 <- SAP	0.621	0.621	0.068	9.149	0.000
z11 <- SAP	0.723	0.718	0.083	8.667	0.000
z2 <- SAP	0.738	0.738	0.076	9.673	0.000
z4 <- SAP	0.660	0.661	0.074	8.917	0.000
z5 <- SAP	0.745	0.742	0.052	14.213	0.000
z6 <- SAP	0.780	0.775	0.061	12.884	0.000
z7 <- SAP	0.698	0.687	0.087	7.994	0.000
z8 <- SAP	0.715	0.708	0.066	10.895	0.000
z9 <- SAP	0.756	0.748	0.066	11.408	0.000

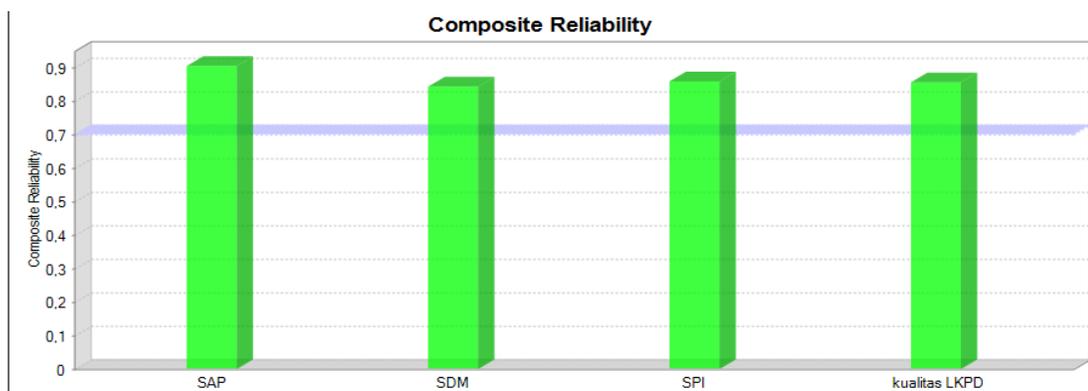
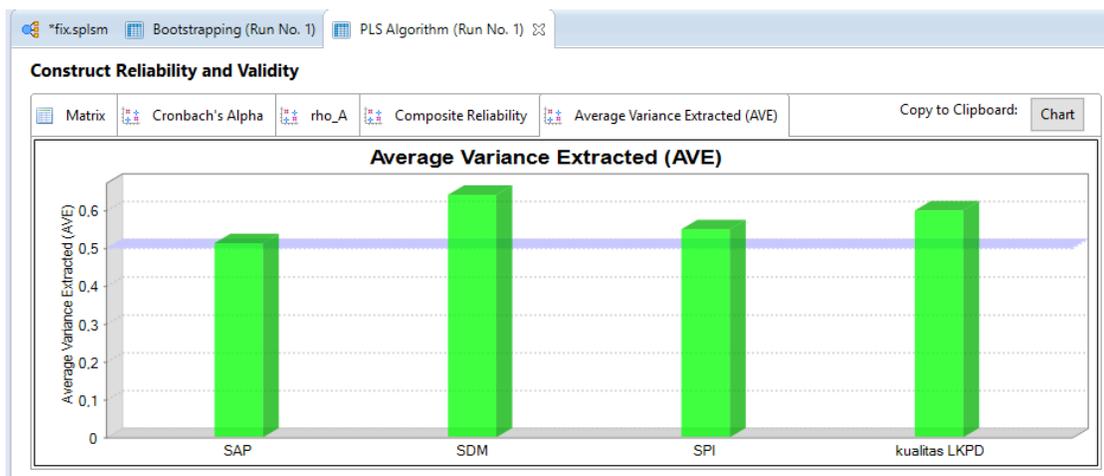
Activate Windows

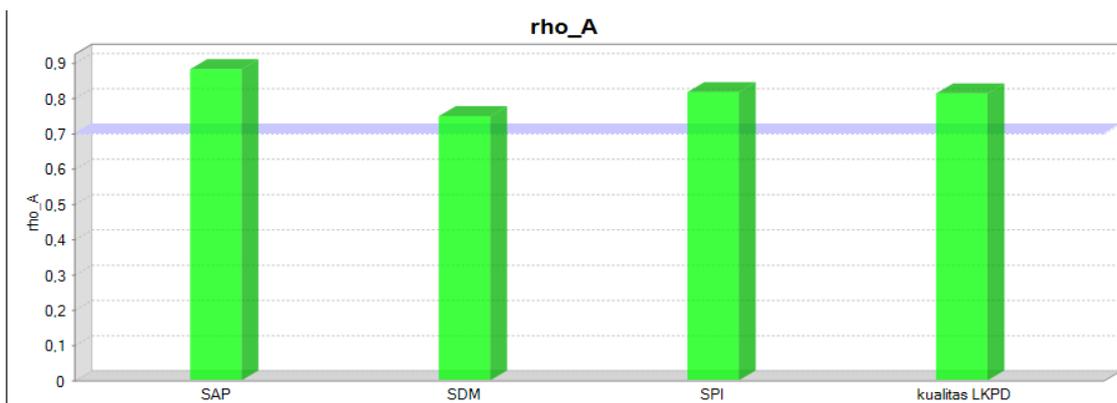
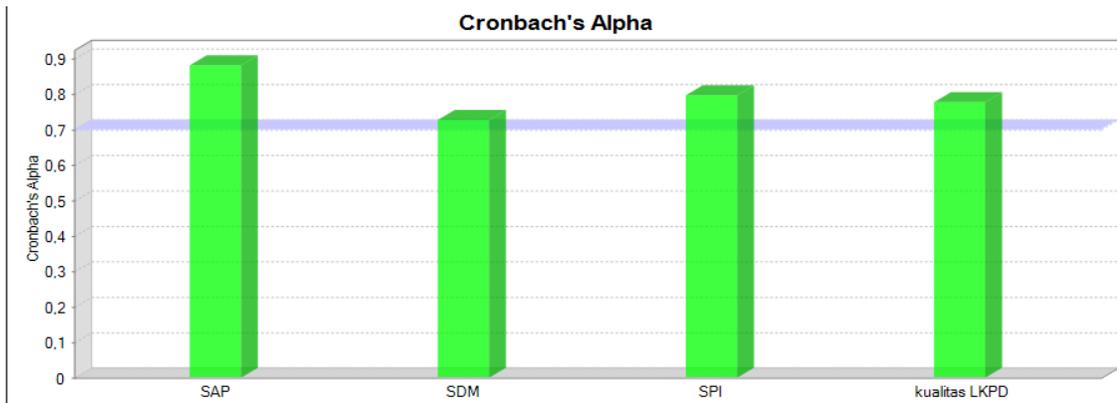
### Discriminant Validity

Fornell-Larcker Criteri... Cross Loadings Heterotrait-Monotrait R... Heterotrait-M

	SAP	SDM	SPI	kualitas LKPD
X1	0.388	0.799	0.265	0.421
X12	0.478	0.777	0.265	0.351
X13	0.487	0.825	0.581	0.481
x21	0.310	0.360	0.662	0.226
x22	0.316	0.355	0.788	0.327
x23	0.585	0.399	0.825	0.530
x24	0.358	0.341	0.746	0.356
x25	0.411	0.366	0.674	0.438
y1	0.358	0.279	0.453	0.759
y2	0.441	0.501	0.420	0.806
y3	0.504	0.504	0.525	0.869
y4	0.402	0.302	0.177	0.647

	Cronbach's Alpha	rho_A	Composite Reliability	Average Variance Extracted (AVE)
SAP	0.881	0.882	0.904	0.514
SDM	0.727	0.749	0.843	0.641
SPI	0.796	0.817	0.859	0.550
kualitas LKPD	0.777	0.813	0.856	0.600





\*fix.splsm    Bootstrapping (Run No. 1)    PLS Algorithm (Run No. 1) ☒

### R Square

Matrix    R Square    R Square Adjusted    Copy to Clipboard:    Excel Format    R Format

	R Square	R Square Adjusted
SAP	0.424	0.408
SPI	0.242	0.232
kualitas LKPD	0.417	0.392

**Total Indirect Effects**

[Mean, STDEV, T-Values, P-Values](#)
[Confidence Intervals](#)
[Confidence Intervals Bias C...](#)
[Samples](#)
[Copy to Clipboard:](#)
[Excel Format](#)
[R Format](#)

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics ( O /STDEV)	P Values
SAP -> kualitas LKPD					
SDM -> SAP	0.181	0.185	0.069	2.628	0.009
SDM -> SPI					
SDM -> kualitas LKPD	0.279	0.289	0.075	3.712	0.000
SPI -> SAP					
SPI -> kualitas LKPD	0.099	0.105	0.057	1.717	0.087

**Final Results**      **Histograms**      **Base Data**  
[Path Coefficients](#)      [Path Coefficients Histogram](#)      [Setting](#)  
[Total Indirect Effects](#)      [Indirect Effects Histogram](#)      [Inner Model](#)  
[Specific Indirect Effects](#)      [Total Effects Histogram](#)      [Outer Model](#)  
[Total Effects](#)           [Indicator Data \(Original\)](#)  
[Outer Loadings](#)           [Indicator Data \(Standardized\)](#)  
[Outer Weights](#)

Activate Windows  
Go to Settings to activate Windows.