

**THE EFFECT OF HUMAN RESOURCES COMPETENCE ON THE
GOVERNMENT IMPLEMENTATION OF INTERNAL CONTROL
SYSTEM, ACCRUAL BASED ACCOUNTING STANDARDS AND
THE QUALITY OF LOCAL GOVERNMENT'S
FINANCIAL REPORT
(An Empirical Study on Local Government of Konawe Regency)**

Jaeluddin Razak¹⁾

¹⁾Program Studi Ilmu Ekonomi Pascasarjana Universitas Halu Oleo

Muntu Abdullah²⁾ Nasrullah Dali²⁾

²⁾Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Halu Oleo

ABSTRACT

The study aimed to find out the effect of human resources competence towards the quality of Local Government financial report in Konawe Regency through implementing internal control systems and accrual based accounting standards as the intervening variables. Population of the study was the entire *SKPD* (Government Agency) under the Government of Konawe Regency and the respondents of the study were selected through purposive sampling technique. The respondent in this study was the officials of *Pejabat Penatausahaan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (PPK-SKPD)* which consisted of 52 numbers. Data in this study was analyzed descriptively and inferentially utilizing SPSS Software 20 through Path Analysis.

The research result show that, the competence of human resources had a positively significant effect into the implementation of government internal control systems. The variable of human resources competence had a positively significant effect into the implementation of accrual based accounting standards. The variable of human resources competence positively and significant affected the quality of financial report of the local government. The variable of government internal control systems had a positively significant effect into the quality of financial report of the local government. The variable of accrual based accounting standards had a positively significant effect towards the quality of financial report of the local government. The variable of human resources competence had a positively significant effect on the quality of financial report of the local government through the implementation of government internal control systems, and the variable of human resources competence had a positively significant effect towards the quality of financial report through the implementation of accrual based accounting standards.

Keywords: Human Resources Competence, Government Internal Control Systems, Accrual Based Accounting Standards, The Quality of Government Financial Reports.

1. PENDAHULUAN

Akuntansi keuangan daerah merupakan salah satu bagian penting dari pengelolaan keuangan yang mencakup keseluruhan kegiatan perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, akuntansi, pelaporan, pertanggungjawaban, dan pengawasan/pemeriksaan keuangan daerah. Terbitnya UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang tentang Keuangan Negara, dan Peraturan Perundangan lainnya terkait dengan pengelolaan keuangan negara berdampak meningkatnya tuntutan masyarakat atas pelaksanaan pemerintahan yang bersih dan berwibawa. Paradigma baru tersebut mewajibkan seluruh entitas publik termasuk pemerintah daerah untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan keuangan daerah secara transparan kepada publik. Pertanggungjawaban keuangan pemerintah daerah dalam bentuk laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) yang disajikan harus mampu memberikan informasi keuangan yang berkualitas.

Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua adalah standar yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang diterapkan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara/Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBN/APBD), (PP 71, 2010). Karakteristik kualitatif laporan keuangan menurut Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Laporan keuangan yang berkualitas tersebut dengan karakteristik : Relevan, Andal, Dapat dibandingkan, dan Dapat dipahami.

Hasil penilaian BPK dinyatakan dalam 5 (lima) bentuk opini yaitu wajar tanpa pengecualian (WTP), wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjas (WTP-DPP), wajar dengan pengecualian (WDP), tidak wajar (TW) dan tidak memberikan pendapat (TMP). Representasi kewajaran dituangkan dalam bentuk opini dengan mempertimbangkan kriteria kesesuaian laporan keuangan dengan standar akuntansi pemerintahan (SAP), kecukupan pengungkapan, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas pengendalian internal. (BPK, 2016). Permasalahan yang menghambat pencapaian LKPD untuk memperoleh opini WTP secara umum disebabkan karena Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang di sajikan masih memiliki kelemahan dalam penyajian laporan keuangan sesuai SAP berbasis akrual, kelemahan SPI, ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang- undangan, serta sistem informasi akuntansi dan pelaporan kurang didukung oleh SDM yang kompeten (IHPS II BPK, 2016).

Kabupaten Konawe sebagai salah satu entitas pelaporan, selama 5 (lima) tahun terakhir menunjukkan hasil pemeriksaan BPK dengan memperoleh opini WTP pada tahun 2016 untuk LKPD tahun 2015, sedangkan tahun 2011 s/d tahun 2015 LKPD Kabupaten Konawe dengan opini WDP. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 1.1. Hasil Pemeriksaan LKPD Kabupaten Konawe Tahun 2011- 2015

No	LKPD (Tahun)	Pemeriksaan (Tahun)	Hasil Pemeriksaan (Audit) BPK
1	2011	2012	Wajar Dengan Pengecualian (WDP)
2	2012	2013	Wajar Dengan Pengecualian (WDP)
3	2013	2014	Wajar Dengan Pengecualian (WDP)
4	2014	2015	Wajar Dengan Pengecualian (WDP)
5	2015	2016	Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)

Sumber: IHPS II BPK, 2016

Kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) dipengaruhi oleh beberapa faktor, diantaranya Kompetensi Sumber Daya Manusia (SDM), penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), Teknologi Inforamsi, Budaya Organisasi, Resistensi, dan Komitmen Pimpinan (Siregar, 2015). Sumber daya manusia merupakan unsur penting untuk semua organisasi, baik sektor privat maupun sektor publik. Dalam organisasi sektor publik untuk semua level manajemen, peran SDM lebih ditekankan pada kemampuan memberikan pelayanan dalam memenuhi kebutuhan dan hak publik. Suatu organisasi sektor publik dalam mencapai keberhasilan tujuan yang ingin dicapai sangat ditentukan oleh kualitas dan kemampuan Sumber Daya Manusia (SDM) yang berada di dalamnya. Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Unsur – unsur Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terdiri atas lima komponen utama yakni : (a) lingkungan pengendalian; (b) penilaian risiko; (c) aktivitas pengendalian; (d) informasi dan komunikasi; serta (e) pemantauan pengendalian intern.

Dalam PP No. 8 Tahun 2006 Tentang Pelaporan Keuangan dan Instansi Pemerintah disebutkan bahwa untuk memperkuat akuntabilitas pengelolaan anggaran dan perbendaharaan, setiap pejabat yang menyajikan Laporan Keuangan diharuskan memberi pernyataan tanggung jawab atas laporan keuangan yang bersangkutan. Menteri/Pimpinan lembaga/gubernur/bupati/walikota/kepala SKPD harus secara jelas menyatakan bahwa Laporan Keuangan telah disusun berdasarkan SPI yang memadai dan informasi yang termuat pada laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan SAP.

Terbitnya PP No.60 tahun 2008, pengawas intern memiliki peran baru yaitu: pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan Negara/Daerah, pembinaan penyelenggaraan SPIP, dan *reviu* laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah. Dengan paradigma baru ini, tugas pengawas tidak sekedar mengawasi pengelolaan keuangan tetapi bersinergi dengan mitra kerja dalam rangka meningkatkan kualitas laporan keuangan dengan memperkuat pendekatan *soft control* dan pendekatan *hard control*. Dengan mengoptimalkan SPIP diharapkan pengendalian intern semakin efektif sehingga dapat **memediasi** untuk meningkatkan kualitas informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Standar Akuntansi Pemerintahan, yang selanjutnya disingkat (SAP), adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun laporan keuangan pemerintah. Sedangkan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan adalah konsep dasar penyusunan dan pengembangan Standar Akuntansi Pemerintahan, dan merupakan acuan bagi Komite Standar Akuntansi Pemerintahan, penyusunan laporan keuangan, pemeriksa, dan pengguna laporan keuangan dalam mencari pemecahan atas sesuatu masalah yang belum diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan. Dengan penerapan SAP Berbasis AkruaI secara konsisten pada pemerintah daerah diharapkan dapat **memediasi** peningkatkan akuntabilitas informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Research Gap hasil penelitian sebelumnya yang terkait dengan penelitian ini diuraikan secara singkat sebagaimana tersebut dibawah ini. Penelitian yang dilakukan Irwan (2011), Sudiarianti (2015) menunjukkan bahwa kompetensi SDM berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas LKPD baik secara langsung maupun tidak langsung. Artinya kompetensi SDM berpengaruh positif pada penerapan SPIP dan SAP terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD), SPIP dan SAP

berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas LKPD. Didukung oleh hasil studi yang dilakukan Yensi *et al.* (2014), Darmawan *et al.* (2014) juga menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia (SDM) berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD). Demikian pula dengan hasil studi Riana *et al.* (2014) menunjukkan bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD. Sistem Pengendalian Internal dan SAP secara simultan berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD. Hasil ini menunjukkan bahwa Implementasi atau penerapan SPIP dan SAP memiliki pengaruh yang berarti terhadap kualitas LKPD.

Sedangkan hasil studi yang dilakukan oleh Kawedar *et al.* (2011), Darlis *et al.* (2012), Sari (2012) menunjukkan bahwa kompetensi SDM tidak memberi pengaruh yang berarti terhadap kualitas LKPD. Didukung pula dengan hasil studi Sarifuddin (2014) yang menunjukkan bahwa kualitas Sumber Daya Manusia dan peran Auditor Internal tidak berpengaruh terhadap kualitas LKPD, Kompetensi SDM berpengaruh signifikan terhadap SPIP, SPIP memediasi pengaruh kompetensi SDM terhadap kualitas LKPD namun tidak memediasi pengaruh peran Audit Internal terhadap kualitas LKPD.

Pemilihan Kabupaten Konawe sebagai tempat penelitian karena penulis tertarik dengan hasil pemeriksaan BPK tahun 2016 untuk LKPD tahun 2015 yang memperoleh opini WTP. Prestasi Kabupaten Konawe mendapat opini WTP pada tahun 2016 merupakan suatu kajian penting dan menarik bagi peneliti untuk melakukan penelitian, mengingat implementasi atas PP Nomor 71 tahun 2010 tentang SAP dan Permendagri Nomor 64 tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akruah pada Pemerintah Daerah baru mulai diterapkan secara konsisten pada tahun 2015.

Penelitian ini meliputi seluruh Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Lingkup Pemerintah Kabupaten Konawe sesuai dengan Perda. No.6 Tahun 2016 Tentang Pembentukan dan Susunan Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Konawe, sebagai pelaksanaan UU No. 23 Tahun 2014 Tentang Pemerintahan Daerah dan pelaksanaan Peraturan Pemerintah No. 18 Tahun 2016 Tentang Perangkat Daerah berjumlah 57 SKPD terdiri atas Sekretaris Daerah (Sekda) Sekretaris DPRD (Sekwan), Inspektorat Kabupaten, 21 Dinas, 5 Badan, dan 28 Kecamatan. Metode pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan teknik *purposive sampling* berjumlah 52 orang dengan kriteria: 1) PPK-SKPD yang pernah menyusun laporan keuangan daerah SKPD sesuai tugas dan fungsinya yang diatur dalam Permendagri Nomor 13 Tahun 2006; 2) PPK-SKPD dengan masa jabatan minimal 1 (satu) tahun atau lebih.

Penelitian ini menggunakan kompetensi Sumber Daya Manusia (SDM) sebagai variabel independen, Implementasi Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dan Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akruah (SAPBA) sebagai variabel mediasi (*intervening*) dan kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) sebagai variabel dependen. Sedangkan responden adalah Pejabat Penatausahaan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (PPK – SKPD) di lingkungan Pemerintah Kabupaten Konawe, serta metode analisis jalur (*path analysis*) dengan media *software* SPSS (Statistical Package for Social Science) *for Windows* versi 20 sebagai alat analisis data. Pemilihan Pejabat Penatausahaan Keuangan (PPK) sebagai responden dalam penelitian ini dilandasi pemikiran bahwa PPK merupakan orang yang berkompeten dalam penyusunan laporan keuangan SKPD sesuai dengan pasal (14) PP Nomor 58 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah dan pasal (13) Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, sehingga pemahaman PPK atas SPIP dan SAP sangatlah penting dan mempengaruhi kualitas LKPD.

Dari uraian di atas, penulis tertarik untuk melakukan penelitian yang berjudul Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Sistem Pengendalian Intern

Pemerintah (SPIP), Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua (SAPBA), dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD), (Studi empiris pada Pemerintah Kabupaten Konawe).

Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah diuraikan di atas, maka permasalahan dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

1. Apakah kompetensi SDM berpengaruh positif dan signifikan terhadap implementasi SPIP di Pemerintah Kabupaten Konawe?
2. Apakah kompetensi SDM berpengaruh positif dan signifikan terhadap implementasi SAP Berbasis Akrua di Pemerintah Kabupaten Konawe?
3. Apakah kompetensi SDM berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas LKPD Pemerintah Kabupaten Konawe?
4. Apakah implementasi SPIP berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas LKPD Pemerintah Kabupaten Konawe?
5. Apakah implementasi SAP Berbasis Akrua berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas LKPD Pemerintah Kabupaten Konawe?
6. Apakah kompetensi SDM berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas LKPD Pemerintah Kabupaten Konawe melalui SPIP?
7. Apakah kompetensi SDM berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas LKPD Pemerintah Kabupaten Konawe melalui SAP Berbasis Akrua?

Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah yang telah diuraikan di atas maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk:

1. Mengetahui dan menganalisis pengaruh kompetensi SDM terhadap implementasi SPIP di Pemkab Konawe.
2. Mengetahui dan menganalisis pengaruh kompetensi SDM terhadap implementasi SAP Berbasis Akrua di Pemkab Konawe.
3. Mengetahui dan menganalisis pengaruh kompetensi SDM terhadap kualitas laporan keuangan Pemkab Konawe.
4. Mengetahui dan menganalisis pengaruh SPIP terhadap kualitas LKPD Pemkab Konawe.
5. Mengetahui dan menganalisis pengaruh SAP Berbasis Akrua terhadap kualitas LKPD Pemkab Konawe.
6. Mengetahui dan menganalisis pengaruh kompetensi SDM terhadap kualitas LKPD Pemkab Konawe melalui SPIP.
7. Mengetahui dan menganalisis pengaruh kompetensi SDM terhadap kualitas LKPD Pemkab Konawe melalui SAP Berbasis Akrua.

Manfaat Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan dukungan konseptual pada pengembangan teori akuntansi sektor publik dan bahan acuan bagi peneliti selanjutnya atas implementasi SPIP, SAP Berbasis Akrua, dan dampaknya terhadap kualitas LKPD dan diharapkan dapat memberikan kontribusi kepada

Pemerintah Kabupaten Konawe dalam menentukan kebijakan yang akan dilaksanakan atas implementasi SPIP dan SAP Berbasis Akrua.

2. TINJAUAN PUSTAKA

Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan mengasumsikan bahwa masing-masing individu semata-mata termotivasi oleh kepentingan dirinya sendiri sehingga menimbulkan konflik kepentingan antara prinsipal dan agen. (Jensen dan Meckling, 1976). Teori keagenan didasari oleh beberapa asumsi sebagaimana disebutkan disini yakni: (a) asumsi tentang sifat manusia; (b) asumsi tentang keorganisasian dan (c) asumsi tentang informasi. Asumsi tentang sifat manusia menekankan bahwa manusia memiliki sifat mementingkan diri sendiri (*self interest*) memiliki keterbatasan rasionalitas (*bounded rationality*) dan tidak menyukai resiko (*risk aversion*). Asumsi keorganisasian menekankan adanya konflik antar anggota organisasi, efisiensi sebagai kriteria produktivitas. Asimetri informasi (*asymmetric information*) merupakan informasi yang tidak seimbang karena perbedaan distribusi informasi antara prinsipal dan agen (Gilardi, 2001).

Mardiasmo (2007:20-21) menjelaskan bahwa pengertian akuntabilitas publik sebagai kewajiban pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah (*prinsipal*), memiliki hak untuk meminta pertanggungjawaban, baik akuntabilitas vertikal maupun akuntabilitas horizontal. Haryanto *et al.* (2007: 13-14) menyatakan bahwa dalam konteks organisasi pemerintahan, akuntabilitas publik adalah pemberian informasi dan pengungkapan informasi (*disclosure*) atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan atas informasi tersebut. Akuntabilitas publik memuat 4 (empat) dimensi yakni : 1) Akuntabilitas kejujuran dan akuntabilitas hukum (*accountability for probity and legality*); 2) Akuntabilitas proses (*process accountability*); 3) Akuntabilitas program (*programe accountability*; dan 4) Akuntabilitas kebijakan (*policy accountability*).

Teori Kontijensi

Menurut Otley dalam Nengsy *et al.* (2013), menyatakan bahwa tidak ada rancangan dan penggunaan sistem pengendalian yang dapat diterapkan secara efektif untuk semua organisasi dalam semua kondisi, namun sebuah sistem pengendalian tertentu hanya efektif untuk situasi atau organisasi tertentu. Pendekatan kontijensi bertujuan untuk melihat hubungan antara variabel-variabel kontijensi dengan desain sistem akuntansi manajemen dan untuk mengevaluasi keefektifan hubungan antara dua variabel independen dan dependen (Nengsy *et al.* 2013). Pendekatan kontijensi dalam penelitian ini akan digunakan untuk mengevaluasi hubungan antara kompetensi SDM dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Berdasarkan pendekatan diatas, ada dugaan bahwa penerapan SPIP dan SAP akan memediasi hubungan antara kompetensi SDM dengan kualitas laporan keuangan.

Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Kualitas laporan keuangan merupakan persyaratan normatif yang harus dipenuhi dalam penyusunan laporan keuangan agar laporan keuangan yang dihasilkan dapat memberikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna laporan keuangan. Kualitas pelaporan keuangan adalah informasi yang lengkap dan transparan, dirancang tidak

menyesatkan kepada pengguna (Jonas dan Blanchett, 2000). Laporan keuangan dalam penelitian ini dikatakan berkualitas jika memenuhi karakteristik kualitatif sebagaimana disebutkan dalam PP Nomor 71 tahun 2010. Dalam peraturan tersebut disebutkan bahwa karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Keempat karakteristik berikut ini merupakan prasyarat normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki yakni:

1. Relevan

Laporan keuangan bisa dikatakan relevan jika informasi yang termuat di dalamnya dapat memengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini, dan memprediksi masa depan, serta menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu. Informasi keuangan yang relevan dapat dihubungkan dengan maksud penggunaannya. Informasi yang relevan antara lain memiliki karakteristik: a) memiliki manfaat umpan balik (*feedback value*), b) memiliki manfaat prediktif (*predictive value*), c) tepat waktu, dan d) lengkap.

2. Andal

Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan yang material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi. Informasi yang andal memenuhi karakteristik: (a) penyajian jujur, yaitu informasi menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan. (b) dapat diverifikasi (*verifiability*), yaitu informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diuji, dan apabila pengujian dilakukan lebih dari sekali oleh pihak yang berbeda, hasilnya tetap menunjukkan simpulan yang tidak berbeda jauh. (c) netralitas, yaitu informasi diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu.

3. Dapat dibandingkan

Informasi yang termuat dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya.

4. Dapat dipahami

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna.

Kompetensi SDM

Spencer dan Spencer (1993:41) menyatakan bahwa kompetensi adalah “*an underlying characteristic of an individual that is casually related to criterion – referenced effective and/or superior performance in a job or situation*”. Definisi kompetensi dalam penelitian ini dirumuskan sebagai suatu karakteristik mendasar pada diri seseorang mencakup kemampuan pengetahuan, keterampilan dan sikap atau perilaku yang unggul dalam mempengaruhi cara berpikir dan bertindak terhadap situasi yang dihadapi secara berkelanjutan. Menurut Spencer and Spencer (1993: 10) kompetensi terdiri dari lima karakteristik, yaitu: *Knowledge, Skills, Motives, Traits* (sifat), *Self Concept* (konsep diri).

Wyatt dalam Ruky (2003:106) menyatakan kompetensi merupakan kombinasi dari keterampilan, pengetahuan, dan perilaku yang dapat diamati dan diterapkan

secara kritis untuk suksesnya suatu organisasi dan prestasi kerja serta kontribusi pribadi karyawan terhadap organisasinya. Seseorang yang memiliki tingkat kompetensi memadai akan bekerja dengan pengetahuan dan ketrampilannya sehingga dapat bekerja dengan mudah, cepat, intuitif dan dengan pengalamannya bisa meminimalisir kesalahan. Tiga kecenderungan ini juga selaras dengan pengertian kompetensi dalam penjelasan Keputusan Kepala Badan Kepegawaian Negara Nomor 46A Tahun 2003 menyatakan bahwa kompetensi adalah kemampuan dan karakteristik yang dimiliki seorang PNS berupa pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugas jabatannya, sehingga PNS tersebut dapat melaksanakan tugasnya secara profesional, efektif, dan efisien.

Undang-Undang No. 13 tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan disebutkan bahwa kompetensi adalah kemampuan kerja setiap individu yang mencakup aspek pengetahuan, keterampilan dan sikap kerja yang sesuai standar yang ditetapkan (UU 13, 2003). Selanjutnya dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2014 tentang Aparatur Sipil Negara (ASN) mengatur tentang pengembangan kompetensi pegawai melalui pendidikan dan pelatihan yang bertujuan dalam rangka pengembangan karir Pegawai Negeri Sipil (PNS).

Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

Rai (2011:283) menyatakan bahwa Sistem Pengendalian Intern (SPI) merupakan kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi manajemen bahwa organisasi mencapai tujuan dan sarannya. Mulyadi (2001) menyebutkan bahwa sistem pengendalian intern meliputi struktur organisasi, metode dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan untuk menjaga kekayaan organisasi, mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi dan mendorong terpenuhinya kebijakan manajemen.

PP No 60 Tahun 2008 menyebutkan bahwa SPIP adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian efektivitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, dan keandalan penyajian laporan keuangan pemerintah. Tingkat efektifitas SPIP diukur berdasarkan terpenuhinya 5 (lima) kategori yang mengacu pada unsur Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang telah dipraktikan pada lingkungan pemerintahan di berbagai negara, yakni terciptanya lingkungan pengendalian yang sehat, terselenggaranya penilaian resiko, terselenggaranya aktivitas pengendalian, terselenggaranya sistem informasi dan komunikasi dan terselenggaranya kegiatan pemantauan.

Standar Akuntansi Pemerintahan Menurut PP Nomor 71 Tahun 2010

Standar Akuntansi Pemerintahan, yang selanjutnya disingkat (SAP), adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun laporan keuangan pemerintah. Sedangkan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan adalah konsep dasar penyusunan dan pengembangan Standar Akuntansi Pemerintahan, dan merupakan acuan bagi Komite Standar Akuntansi Pemerintahan, penyusunan laporan keuangan, pemeriksa, dan pengguna laporan keuangan dalam mencari pemecahan atas sesuatu masalah yang belum diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PP 71, 2010).

Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua adalah standar yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrua, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan

anggaran berdasarkan basis yang diterapkan dalam APBN/APBD (PP 71, 2010; Permendagri 64, 2013). Dalam peraturan tersebut diatas, laporan keuangan pemda yang semula terdiri atas Neraca, Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Arus Kas (LAK), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK), bertambah 3 (tiga) laporan yaitu Laporan Perubahan Sisa Anggaran Lebih (LPSAL), Laporan Operasional (LO) dan Laporan Perubahan Ekuitas (LPE).

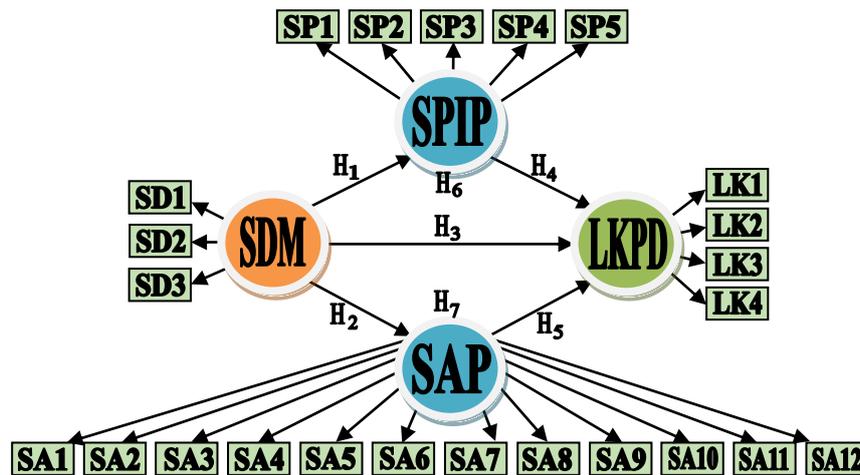
Pasal 2 ayat (1) dan (2) Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan disebutkan bahwa SAP dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP), dan SAP dilengkapi dengan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan, yang selanjutnya disebut PSAP terdiri dari 12 (dua belas) pernyataan standar yaitu:

1. PSAP No 01 Tentang Penyajian Laporan Keuangan
2. PSAP No 02 Tentang Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
3. PSAP No 03 Tentang Laporan Arus Kas (LAK)
4. PSAP No 04 tentang (Catatan ata Laporan Keuangan) CaLK
5. PSAP No 05 Tentang Akuntansi Persediaan
6. PSAP No 06 Tentang Akuntansi Investasi
7. PSAP No 07 Tentang Akuntansi Aset Tetap.
8. PSAP No 08 Tentang Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan
9. PSAP No 09 Tentang Akuntansi Kewajiban.
10. PSAP No 10 Tentang Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, dan Peristiwa Luar Biasa.
11. PSAP No 11 Tentang Laporan Keuangan Konsolidasian
12. PSAP No 12 Tentang Laporan Operasional (LO).

KERANGKA KONSEP DAN HIPOTESIS PENELITIAN

Kerangka berpikir memberikan pemahaman secara sistematis dan terstruktur dan menjadi pedoman serta menggambarkan tahapan proses penelitian yang dimulai dari isu/fenomena, perumusan masalah sampai dengan hasil penelitian, serta penarikan simpulan dan saran yang diperlukan. Kerangka berpikir pada penelitian ini dapat dilihat pada lampiran.

Konsep penelitian adalah desain konstruk dan merupakan hubungan logis dari landasan teori dan kajian empiris. Berdasarkan kerangka berfikir, kemudian disusun konsep penelitian yang menjelaskan hubungan antar variabel dalam penelitian ini. Konsep desain konstruk dalam penelitian ini terdiri atas : variabel independen yaitu kompetensi sumber daya manusia, SDM (X) dengan 3 (tiga) indikator, Variabel intervening terdiri atas : Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) (Y1) dengan 5 (lima) indikator, dan variabel Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua (SAP) (Y2) dengan 12 (dua belas) indikator, serta variabel dependen, Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) (Y3) dengan 4 (empat) indikator. Variabel dan indikator penelitian yang digunakan pada penelitian ini terdiri atas empat variabel laten yang diujikan dalam tujuh hipotesis. Secara umum Kerangka Konsep Penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut.



Gambar: 2.1 Kerangka Konsep Penelitian

Hipotesis Penelitian

Berdasarkan kajian teoritis dan kajian empiris yang telah diuraikan, serta konsep penelitian yang diajukan dalam penelitian ini maka dapat disusun hipotesis sebagai berikut :

- H1** : Kompetensi SDM berpengaruh positif dan signifikan terhadap implementasi SPIP di Pemkab Konawe.
- H2** : Kompetensi SDM berpengaruh positif dan signifikan terhadap implementasi SAPBA di Pemkab Konawe
- H3** : Kompetensi SDM berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas LKPD Pemkab Konawe
- H4** : SPIP berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas LKPD Pemkab Konawe
- H5** : SAPBA berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas LKPD Pemkab Konawe
- H6** : Kompetensi SDM berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas LKPD Pemkab Konawe melalui SPIP
- H7** : Kompetensi SDM berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas LKPD Pemkab Konawe melalui SAPBA

3. METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh entitas akuntansi di lingkungan Pemkab Konawe yang berjumlah 57 SKPD sesuai dengan Perda No. 06 Tahun 2016 Tentang Pembentukan dan Susunan Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Konawe.

Tabel 3.1. Daftar Rekapitulasi Data Populasi (PPK-SKPD)

No.	SKPD/Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Konawe	Jumlah Responden	Persentase (%)
1	Sekretaris Daerah (Sekda)	1	1,754
2	Sekretaris DPRD (Sekwan)	1	1,754
3	Inspektorat Kabupaten	1	1,754
4	Dinas	21	36,842
5	Badan	5	8,772
6	Kecamatan	28	49,123
	Jumlah	57	100,00

Sumber: Data Primer (diolah), 2017

Subyek penelitian yang dijadikan sampel adalah Pejabat Penatausahaan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (PPK-SKPD) di lingkungan Pemkab Konawe dengan kriteria sebagai berikut:

1. PPK-SKPD yang pernah menyusun laporan keuangan daerah SKPD sesuai tugas dan fungsinya yang diatur dalam Permendagri Nomor 13 Tahun 2006.
2. PPK-SKPD dengan masa jabatan minimal 1 (satu) tahun atau lebih. Usia jabatan 1 (satu) tahun atau lebih diasumsikan PPK-SKPD telah memiliki pengalaman dan pemahaman yang cukup atas kegiatan yang berkaitan dengan penatausahaan keuangan, khususnya dalam penyusunan laporan keuangan SKPD.

Berdasarkan kriteria di atas, metode sampel yang digunakan dalam penelitian adalah sensus atau sampel jenuh yakni berjumlah 52 orang dengan rincian seperti pada tabel berikut:

Tabel 3.2. Sampel Penelitian

Uraian	Jumlah	Persentase
Total Populasi	57	100 %
Tidak memenuhi kriteria 1	00	0 %
Tidak memenuhi kriteria 2	5	7,58 %
Sampel yang memenuhi kriteria	52	91,23 %

Sumber: Data Primer, 2017

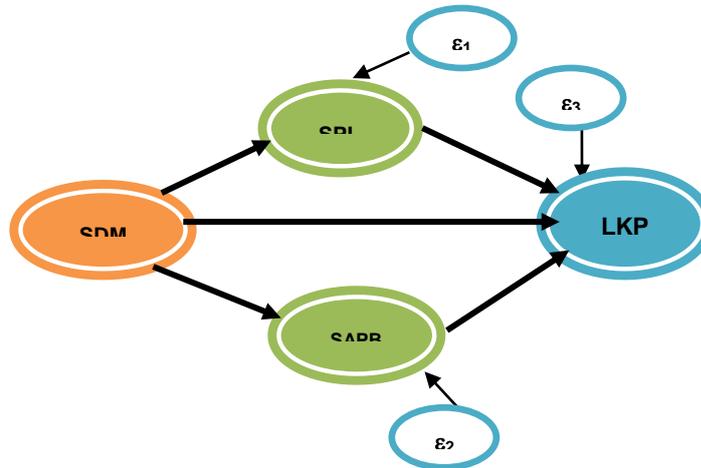
Analisis Data

Analisis Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif dalam penelitian ini antara lain: penyiapan data dalam bentuk tabel, grafik, perhitungan *median*, *mean*, standar deviasi, perhitungan prosentase, dan lain-lain (Sugiyono, 2014:238). Data tersebut berasal dari jawaban yang diberikan oleh responden atas item-item yang terdapat dalam kuesioner. Selanjutnya peneliti akan mengolah data-data yang ada dengan cara dikelompokkan dan ditabulasikan kemudian diberi penjelasan.

Analisis Statistik Inferensial

Sesuai dengan hipotesis yang telah dirumuskan, maka dalam penelitian ini analisis data statistik inferensial dengan metode analisis jalur (*path analysis*), menggunakan *software* SPSS (*Statistical Package for Social Science*) for Windows versi 20 sebagai alat analisis. Model kajian analisis jalur (*path analysis*):



Gambar 3.1. Model Analisis Jalur Penelitian

1. $Y_1 = PY_1 \cdot X + \varepsilon_1$
2. $Y_2 = PY_2 \cdot X + \varepsilon_2$
3. $Y_3 = PY_3 \cdot X + PY_3 \cdot Y_1 + PY_3 \cdot Y_2 + \varepsilon_3$

di mana :

- X : adalah variabel SDM
- Y_1 : adalah variabel SPIP
- Y_2 : adalah variabel SAPBA
- Y_3 : adalah variabel LKPD
- $P_{1,1} \dots P_{3,3}$: adalah nilai koefisien β
- ε_1 : adalah hal-hal yang tidak teridentifikasi dalam model 1
- ε_2 : adalah hal-hal yang tidak teridentifikasi dalam model 2
- ε_3 : adalah hal-hal yang tidak teridentifikasi dalam model 3

4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Hasil Penelitian

Hasil penelitian menunjukkan bahwa distribusi frekuensi jawaban untuk variabel kompetensi sumber daya manusia dengan total rerata skor sebesar 4,03 atau 80,55%, indikator pengetahuan dengan rerata skor sebesar 3,99 atau 79,73%, indikator keterampilan dengan rerata skor sebesar 4,04 atau 80,82%, indikator perilaku dengan rerata skor sebesar 4,05 atau 81,90%. Variabel sistem pengendalian inern pemerintah dengan total rerata skor sebesar 4,02 atau 80,34%, indikator lingkungan pengendalian dengan rerata skor sebesar 4,03 atau 80,66%, indikator penilaian resiko dengan rerata skor sebesar 4,04 atau 80,77%, indikator kegiatan pengendalian dengan rerata skor sebesar 3,99 atau 79,89%, indikator informasi dan komunikasi dengan rerata skor sebesar 4,11 atau 82,18%, indikator pemantauan dengan rerata skor sebesar 3,91 atau 78,21%. Variabel standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual dengan total rerata skor sebesar 4,21 atau 84,29% , indikator penyajian laporan keuangan dengan rerata skor sebesar 4,29 atau 85,90%, indikator laporan realisasi anggaran dengan rerata skor sebesar 4,13 atau 82,60%, indikator laporan arus kas dengan rerata skor sebesar 4,29 atau 85,77%,

indikator catatan atas laporan keuangan dengan rerata skor sebesar 4,27 atau 85,38%, indikator akuntansi persediaan dengan rerata skor sebesar 4,27 atau 85,38%, indikator akuntansi investasi dengan rerata skor sebesar 4,00 atau 80,00%, indikator akuntansi aset tetap dengan rerata skor sebesar 4,28 atau 85,58%, indikator akuntansi konstruksi dalam pengerjaan dengan rerata skor sebesar 4,24 atau 84,81%, indikator akuntansi kewajiban dengan rerata skor sebesar 4,20 atau 84,04%, indikator koreksi kesalahan dengan rerata skor sebesar 4,17 atau 83,46%, indikator laporan konsolidasian dengan rerata skor sebesar 4,18 atau 83,65%, dan indikator laporan operasional dengan rerata skor sebesar 4,24 atau 84,87%. Variabel kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan total rerata skor sebesar 4,10 atau 81,97%, indikator relevan dengan rerata skor sebesar 4,31 atau 86,23%, indikator andal dengan rerata skor sebesar 4,07 atau 81,38%, indikator dapat dibandingkan dengan rerata skor sebesar 4,13 atau 82,56%, indikator dapat dipahami dengan rerata skor sebesar 3,88 atau 77,69%.

Hasil uji kualitas data, yakni uji validitas dan uji reliabilitas untuk setiap item pernyataan dalam penelitian ini dinyatakan valid dan reliabel, yakni dari seluruh instrumen memiliki nilai signifikan berada di bawah $\alpha = 0,05$ yaitu 0,000, nilai cronbach alpha $> 0,60$. Berdasarkan uji asumsi klasik, diperoleh hasil bahwa data dalam penelitian ini berdistribusi normal, tidak mengandung heterokedastisitas, tidak terjadi multikolinearitas dan data linear sehingga dapat dilakukan pengujian hipotesis.

Hasil uji analisis faktor (*Confirmatory Factor Analysis*) yang membentuk variabel kompetensi sumber daya manusia dengan uji *Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy* (KMO MSA) diperoleh nilai sebesar 0,709 $> 0,50$, yakni untuk indikator pengetahuan dengan nilai 0,927, indikator keterampilan dengan nilai 0,858, indikator perilaku dengan nilai 0,892. Indikator yang paling besar membentuk variabel kompetensi sumber daya manusia adalah indikator pengetahuan. Hasil uji analisis faktor (*Confirmatory Factor Analysis*) yang membentuk variabel sistem pengendalian intern pemerintah dengan uji *Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy* (KMO MSA) diperoleh nilai sebesar 0,698 $> 0,50$, yakni untuk indikator lingkungan pengendalian dengan nilai 0,809, indikator penilaian resiko dengan nilai 0,384, indikator kegiatan pengendalian dengan nilai 0,787, indikator informasi dan komunikasi dengan nilai 0,761, dan indikator pemantauan dengan nilai 0,698. Indikator yang paling besar membentuk variabel sistem pengendalian intern pemerintah adalah indikator lingkungan pengendalian. Hasil uji analisis faktor (*Confirmatory Factor Analysis*) yang membentuk variabel standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual dengan uji *Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy* (KMO MSA) diperoleh nilai sebesar 0,738 $> 0,50$, yakni untuk indikator penyajian laporan keuangan dengan nilai 0,652, indikator laporan realisasi anggaran dengan nilai 0,551, indikator laporan arus kas dengan nilai 0,929, indikator catatan atas laporan keuangan dengan nilai 0,910, indikator akuntansi persediaan dengan nilai 0,764, indikator akuntansi investasi dengan nilai 0,753, indikator akuntansi aset tetap dengan nilai 0,768, indikator konstruksi dalam pengerjaan dengan nilai 0,552, indikator akuntansi kewajiban dengan nilai 0,777, indikator koreksi kesalahan dengan nilai 0,642, indikator laporan konsolidasian dengan nilai 0,716, dan indikator laporan operasional dengan nilai 0,835. Indikator yang paling besar membentuk variabel standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual adalah indikator laporan arus kas. Hasil uji analisis faktor (*Confirmatory Factor Analysis*) yang membentuk variabel kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan uji *Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy* (KMO MSA) diperoleh nilai sebesar 0,810 $> 0,50$, yakni untuk indikator relevan dengan nilai 0,903, indikator andal dengan nilai 0,941, indikator dapat dibandingkan dengan nilai 0,908, dan indikator dapat dipahami dengan nilai 0,864.

Indikator yang paling besar membentuk variabel kualitas laporan keuangan pemerintah daerah adalah indikator andal.

Hasil uji autokorelasi diperoleh hasil antara variabel (X) terhadap variabel (Y₁) dengan nilai Durbin-Watson 1,729, antara variabel X terhadap variabel (Y₂) dengan nilai Durbin-Watson 1,077, dan variabel (X), (Y₁), dan (Y₂) terhadap variabel (Y₃) dengan nilai Durbin-Watson 1,188. Hasil ini menunjukkan angka tersebut berada diantara - 4 sampai + 4 yang berarti tidak terjadi autokorelasi.

Hasil uji koefisien determinasi dan koefisien korelasi dapat disajikan pada tabel dibawah ini. Berdasarkan tabel dibawah ini dapat diketahui nilai koefisien determinasi yang diperoleh R² sebesar 0,534, artinya kontribusi variabel (X) terhadap variabel (Y₂) sebesar 53,40%, sedangkan sisanya 46,60% ditentukan oleh faktor lain yang tidak dijelaskan dalam penelitian ini. Dari tabel dibawah ini juga, diketahui nilai koefisien determinasi yang diperoleh R² sebesar 0,534, artinya kontribusi variabel (X) terhadap variabel (Y₂) sebesar 53,40%, sedangkan sisanya 46,60% ditentukan oleh faktor lain yang tidak dijelaskan dalam penelitian ini. Nilai koefisien determinasi yang diperoleh R² sebesar 0,744, artinya kontribusi variabel (X), variabel (Y₁), dan variabel (Y₂) terhadap variabel (Y₃) sebesar 74,40%, sedangkan sisanya 25,60% ditentukan oleh faktor lain yang tidak dijelaskan dalam penelitian ini.

Hasil perhitungan koefisien determinasi total diperoleh sebagai berikut :

$$R_m^2 = 1 - P_{e1}^2 P_{e2}^2 \dots P_{ei}^2 \quad P_{ei} = \sqrt{1 - R_i^2}$$

$$P_{e1} = \sqrt{1 - R_1^2} = \sqrt{1 - 0.547} = 0,453,$$

$$P_{e2} = \sqrt{1 - R_2^2} = \sqrt{1 - 0.534} = 0,466$$

$$P_{e3} = \sqrt{1 - R_2^2} = \sqrt{1 - 0.744} = 0,256$$

$$R_m^2 = 1 - (0,453)^2 \cdot (0,466)^2 \cdot (0,256)^2, \quad R_m^2 = 1 - 0,00292 \quad R_m^2 = 0,9971$$

Hasil perhitungan koefisien determinasi total diperoleh sebesar 0,9971, artinya kekuatan atau sumbangsih dari kompetensi SDM terhadap kualitas LKPD melalui SPIP, dan SAPBA sebesar 99,71% sisanya sebesar 0,29% ditentukan oleh faktor lain yang tidak dijelaskan dalam penelitian ini.

Tabel 4.1. Hasil Uji Koefisien Korelasi
Correlations

		LKPD	KOMPETENSI	SPIP	SAP
Pearson Correlation	LKPD	1.000	.679	.810	.831
	KOMPETENSI	.679	1.000	.740	.731
	SPIP	.810	.740	1.000	.813
	SAP	.831	.731	.813	1.000
Sig. (1-tailed)	LKPD	.	.000	.000	.000
	KOMPETENSI	.000	.	.000	.000
	SPIP	.000	.000	.	.000
	SAP	.000	.000	.000	.
N	LKPD	52	52	52	52
	KOMPETENSI	52	52	52	52
	SPIP	52	52	52	52
	SAP	52	52	52	52

Sumber : Data Primer diolah, 2017

Hasil analisis koefisien korelasi R menunjukkan bahwa nilai yang diperoleh untuk masing-masing keeratan hubungan antar variable yang dianalisis.

Hasil Uji Parsial (Uji t)

Uji hipotesis secara parsial atau uji statistik t dalam penelitian ini untuk menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel independen secara individual dalam menerangkan variasi variabel dependen. Uji hipotesis secara parsial dilakukan dengan membandingkan nilai t -sig < 0,05 atau dibawah 5%, maka H_1 diterima atau H_0 ditolak dan sebaliknya. Hasil uji hipotesis secara parsial dapat di sajikan pada Tabel 4.2 berikut.

Tabel 4.2 Hasil Uji Hipotesis t (Parsial) Pengaruh Langsung (Direct effect)

Var. Bebas	Var. Terikat	Model	Unstandardized Coefficients		Stand Coeff Beta	t	Sig.	Kriteria
			B	Std. Error				
Kompetensi SDM	SPIP	1 konstan	2.165E-15			.000	1.000	signifikan
			.740	.094	.740	7.772	.000	
Kompetensi SDM	SAPBA	1 konstan	2.566E-15	.096		.000	1.000	signifikan
			.731	.097	.731	7.565	.000	
Kompetensi SDM	LKPD	1 konstan	-1.320E-16	.072		.000	1.000	tidak signifikan
			.035	.115	.035	.309	.759	
SPIP	LKPD	1 konstan	-1.320E-16	.072		.000	1.000	signifikan
			.379	.135	.379	2.811	.007	
SAPBA	LKPD	1 konstan	-1.320E-16	.072		.000	1.000	Signifikan
			.497	.133	.497	3.737	.000	

Sumber : Data primer diolah, 2017.

Selain itu, hasil analisis pengujian hipotesis pengaruh tidak langsung dapat dilihat pada Tabel 4.3 berikut.

Tabel 4.3 Hasil Pengujian Hipotesis Pengaruh Tidak Langsung (Indirect Effect)

Variabel Bebas	Variabel Terikat	Variabel Intervening	Koefisien Jalur	P-Value (sig)	Kriteria
Kompetensi SDM	LKPD	SPIP	0,280	0,007	Signifikan
Kompetensi SDM	LKPD	SAPBA	0,363	0,000	Signifikan

Sumber: Hasil Analisis SPSS (diolah), 2017.

Berdasarkan hasil penelitian pada Tabel 4.2 dan Tabel 4.3, menunjukkan bahwa hasil yang diperoleh dari pengujian secara parsial dari variabel kompetensi sumber daya manusia (X) terhadap variabel sistem pengendalian intern pemerintah (Y_1), variabel kompetensi sumber daya manusia (X) terhadap variabel standar akuntansi pemerintahan

berbasis akrual (Y_2), variabel kompetensi sumber daya manusia (X) terhadap variabel kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (Y_3), variabel sistem pengendalian intern pemerintah (Y_1) terhadap variabel kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (Y_3), dan variabel standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual (Y_2) terhadap variabel kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (Y_3) sebagai berikut :

1. Pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap implementasi sistem pengendalian intern pemerintah dengan hasil yang diperoleh t-sig sebesar $0,000 < \alpha = 0,05$. Artinya, hasil yang diperoleh menunjukkan positif dan signifikan sehingga hipotesis pertama yang menyatakan kompetensi SDM berpengaruh positif dan signifikan terhadap SPIP di Pemkab Konawe **diterima**.
2. Pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual dengan hasil yang diperoleh t-sig sebesar $0,000 < \alpha = 0,05$. Artinya, hasil yang diperoleh menunjukkan positif dan signifikan, sehingga hipotesis kedua yang menyatakan kompetensi SDM berpengaruh positif dan signifikan terhadap SAPBA di Pemkab Konawe **diterima**.
3. Pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan hasil yang diperoleh t-sig sebesar $0,759 > 0,05$. Artinya, yang diperoleh dengan nilai 0,759 lebih besar dari 0,05 sehingga hipotesis ketiga yang menyatakan kompetensi SDM berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas LKPD di Pemkab Konawe **ditolak**.
4. Pengaruh sistem pengendalian intern pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan hasil yang diperoleh t-sig sebesar $0,007 < 0,05$. Artinya, hasil yang diperoleh menunjukkan positif dan signifikan sehingga hipotesis keempat yang menyatakan SPIP berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas LKPD Pemkab Konawe positif dan signifikan diterima.
5. Pengaruh standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan hasil yang diperoleh t-sig sebesar $0,000 < \alpha = 0,05$; hasil yang diperoleh menunjukkan positif dan signifikan sehingga hipotesis kelima yang menyatakan SAPBA berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas LKPD di Pemkab Konawe **diterima**.

Berdasarkan hasil perhitungan hubungan tidak langsung, maka dapat disimpulkan bahwa:

6. Pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui sistem pengendalian intern pemerintah dengan hasil yang diperoleh menunjukkan positif dan signifikan sehingga hipotesis keenam yang menyatakan kompetensi SDM berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas LKPD Pemkab Konawe melalui SPIP **diterima**.
7. Pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual dengan hasil yang diperoleh menunjukkan positif dan signifikan sehingga hipotesis ketujuh yang menyatakan kompetensi SDM berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas LKPD Pemkab Konawe melalui SAPBA **diterima**.

Pada Tabel 5.27 dan 5.32, menunjukkan bahwa nilai Beta yang dihasilkan seluruhnya adalah beta yang positif, artinya pengaruh yang diberikan oleh variabel independen terhadap variabel dependennya adalah positif atau pengaruhnya searah. Nilai koefisien regresi yang diperoleh adalah merupakan nilai koefisien jalur, sehingga dapat dibuat suatu persamaan regresi sebagai berikut :

1. $Y_1 = 0,740X + \varepsilon_1$
2. $Y_2 = 0,731X + \varepsilon_2$
3. $Y_3 = 0,035X + 0,379Y_1 + 0,497Y_2 + \varepsilon_3$

Hasil Analisis Jalur (Path analysis)

Berdasarkan hasil uji analisis faktor, uji koefisien determinasi, uji koefisien korelasi, dan uji t serta uji pengaruh tidak langsung, maka dapatlah disusun dan disajikan model analisis jalur sebagaimana disajikan dibawah ini :

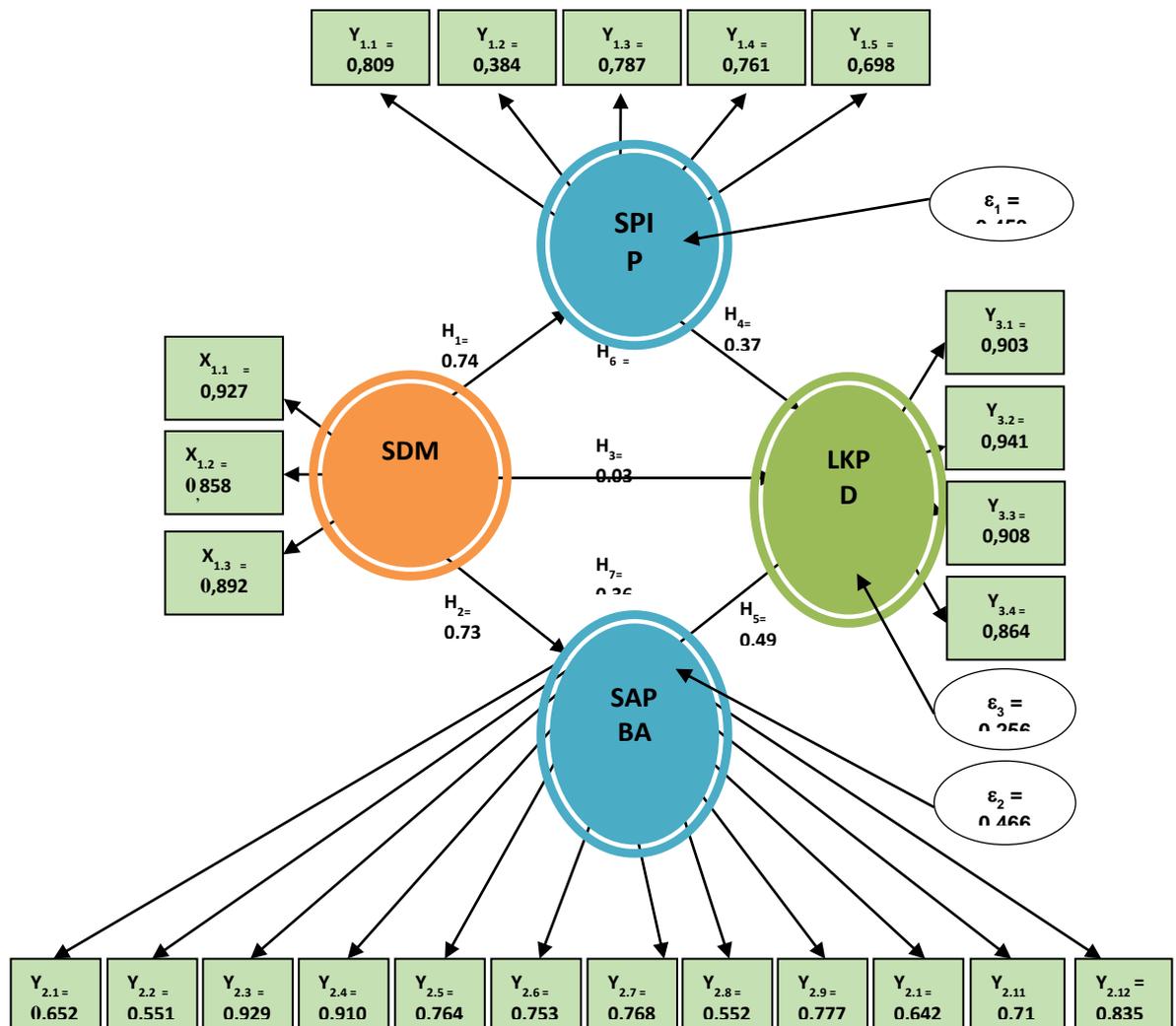


Diagram Empiris (Standardized, n = 52)

Gambar 4.1 Model Analisis Jalur (Path Analysis)

Hasil Uji Simultan (Uji F)

Uji hipotesis secara simultan atau uji statistik F adalah untuk menunjukkan seberapa jauh pengaruh variabel independen secara bersama-sama menerangkan variasi dependen, yakni dengan cara membandingkan nilai f-sig dengan $\alpha = 0,05$. Apabila $f\text{-sig} < \alpha 0,05$ maka H_1 diterima atau H_0 ditolak, begitu pula sebaliknya.

Tabel 4.4 Hasil Uji F (Simultan)

Variabel Bebas	Variabel Terikat	Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Kompetensi SDM	SPIP	1 Regressi on Residual Total	27.902 23.098 51.000	1 50 51	27.902 .462	60.397	.000 ^b
Kompetensi SDM	SAPBA	1 Regressi on Residual Total	27.218 23.782 51.000	1 50 51	27.218 .476	57.223	.000 ^b
Kompetensi SDM	LKPD	1 Regressi on Residual Total	37.943 13.057 51.000	3 48 51	12.648 .272	46.494	.000 ^b

Sumber : Data primer diolah, 2017

Tabel 4.4 diperoleh signifikan f (f-sig) sebesar $0,000 < \alpha = 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa kompetensi sumber daya manusia, sistem pengendalian intern pemerintah dan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual secara **simultan** berpengaruh **positif dan signifikan** terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Pembahasan

Pengaruh Kompetensi SDM terhadap implementasi SPIP

Berdasarkan hasil uji t (parsial) yang diperoleh menunjukkan bahwa variabel kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif dan signifikan terhadap implementasi sistem pengendalian intern pemerintah. Hasil yang diperoleh ini menunjukkan bahwa hipotesis pertama atau **H_1 diterima**. Hasil penelitian ini sejalan dengan konsep teori bahwa Sistem Pengendalian Intern melekat sepanjang kegiatan, dipengaruhi oleh sumber daya manusia, serta hanya memberikan keyakinan yang memadai, bukan keyakinan mutlak (PP 60, 2008). Kompetensi aparatur pemerintah daerah berarti kemampuan yang harus dimiliki seorang aparatur berupa pengetahuan, keterampilan, sikap dan prilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugasnya. Peningkatan kompetensi SDM yang meliputi pengetahuan, keahlian, sikap dan prilaku akan berpengaruh terhadap penerapan SPIP dalam pencapaian sasaran organisasi. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Irwan (2011), Sarifuddin (2014), Sudiarianti (2015), yang menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif

dan signifikan antara kompetensi sumber daya manusia terhadap penerapan sistem pengendalian intern pemerintah.

Pengaruh Kompetensi SDM terhadap implementasi SAPBA

Berdasarkan hasil uji t (parsial) yang diperoleh menunjukkan bahwa variabel kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif dan signifikan terhadap implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Hasil yang diperoleh ini menunjukkan bahwa hipotesis kedua atau **H₂ diterima**. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Irwan (2011), Suhardjo dan Adhi, (2013), Yensi *et al.* (2014, Darmawan *et al.* (2014) Sudiarianti (2015), yang menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif dan signifikan antara kompetensi sumber daya manusia terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan pada pemerintah daerah.

Pengaruh Kompetensi SDM terhadap kualitas LKPD

Berdasarkan hasil uji t (parsial) yang diperoleh menunjukkan bahwa variabel kompetensi sumber daya manusia tidak memberi pengaruh berarti terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah di pemerintah Kabupaten Konawe. Hasil yang diperoleh ini menunjukkan bahwa hipotesis ketiga atau **H₃ ditolak**. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil pemeriksaan BPK (IHPS) semester I dan II tahun 2016 yang menyebutkan bahwa faktor – faktor tidak terpenuhinya LKPD sejumlah daerah di Indonesia untuk memperoleh opini WTP, diantaranya adalah ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang- undangan, serta sistem informasi akuntansi. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Kawedar *et al.* (2011), Darlis (2012), menunjukkan bahwa kapasitas SDM dan pengendalian intern tidak memberi pengaruh yang berarti terhadap keterandalan pelaporan keuangan pemerintah daerah. Variabel kapasitas sumber daya manusia secara parsial tidak berpengaruh terhadap keterandalan pelaporan Didukung dari hasil penelitian Sari (2012), menunjukkan bahwa kapasitas SDM tidak memberi pengaruh berarti terhadap keterandalan laporan keuangan pemerintah daerah. Didukung pula dengan hasil studi Sarifuddin (2014), Sarifuddin *et al.* (2016) yang menunjukkan bahwa kualitas Sumber Daya Manusia dan peran Auditor Internal tidak berpengaruh terhadap kualitas LKPD.

Pengaruh implementasi SPIP terhadap kualitas LKPD

Berdasarkan hasil uji t (parsial) yang diperoleh menunjukkan bahwa variabel sistem pengendalian pengendalian intern pemerintah memberi pengaruh berarti terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah di pemerintah Kabupaten Konawe. Hasil yang diperoleh ini menunjukkan bahwa hipotesis kelima atau **H₄ diterima**. Hasil penelitian ini sejalan dengan konsep teori PP No 60 Tahun 2008 yang menyebutkan bahwa SPIP adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian efektivitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, dan keandalan penyajian laporan keuangan pemerintah. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Irwan (2011), Sari (2012), Sarifuddin (2014). Susilawati dan Riana, (2013), Sudiarianti (2015), menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas LKPD.

Pengaruh implementasi SAPBA terhadap kualitas LKPD

Berdasarkan hasil uji t (parsial) yang diperoleh menunjukkan bahwa variabel standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual memberi pengaruh berarti terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah di pemerintah Kabupaten Konawe. Hasil

yang diperoleh ini menunjukkan bahwa hipotesis kelima atau **H₅ diterima**. Hasil penelitian ini sejalan dengan konsep teori Nordiawan (2008), menyebutkan bahwa penerapan SAP berdampak pada peningkatan kualitas laporan keuangan di pemerintah pusat dan daerah. Mahsun *et al.* (2006) menyatakan bahwa standar akuntansi sektor publik adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan organisasi sektor publik. SAP mengatur penyajian laporan keuangan untuk tujuan umum dalam rangka meningkatkan keterbandingan laporan keuangan baik terhadap anggaran, antar periode, maupun antar entitas. Hasil temuan ini konsisten dengan penelitian Irwan (2011), Sudiarianti (2015), yang menunjukkan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan (SAP) berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Pengaruh Kompetensi SDM terhadap kualitas LKPD melalui SPIP

Hipotesis keenam menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah di Pemerintah Kabupaten Konawe melalui sistem pengendalian intern pemerintah. Artinya, dengan mengoptimalkan SPIP diharapkan pengendalian intern semakin efektif sehingga dapat **memediasi** dalam mengatasi permasalahan rendahnya kualitas informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Hasil analisis jalur yang telah dilakukan untuk mengetahui pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah dengan variabel intervenig implementasi sistem pengendalian intern pemerintah menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah yang dimediasi oleh sistem pengendalian intern pemerintah. Hasil yang diperoleh ini menunjukkan bahwa hipotesis keenam atau **H₆ diterima**. Hasil temuan ini konsisten dengan penelitian Irwan (2011), Indriasih, (2014), Sudiarianti (2015), Sarifuddin *et al.* (2016) yang menunjukkan bahwa SPIP memediasi pengaruh kompetensi SDM terhadap kualitas LKPD.

Pengaruh Kompetensi SDM terhadap kualitas LKPD melalui SAPBA

Hipotesis ketujuh menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah di Pemerintah Kabupaten Konawe melalui standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Artinya, dengan penerapan SAP Berbasis Akrual secara konsisten pada pemerintah daerah diharapkan dapat **memediasi** peningkatan akuntabilitas informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Hasil analisis jalur yang telah dilakukan untuk mengetahui pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah yang dimediasi oleh implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual, menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah yang dimediasi oleh standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Hasil yang diperoleh ini menunjukkan bahwa hipotesis ketujuh atau **H₇ diterima**. Hasil temuan ini konsisten dengan penelitian Irwan (2011), penelitian Sudiarianti (2015), penelitian Yensi (2016), Riana *et al.* (2014) menunjukkan bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD baik langsung maupun tidak langsung, SPIP dan SAPBA secara simultan berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan latar belakang, rumusan masalah, tujuan, kajian teori dan kajian empiris, hipotesis, dan hasil pengujian dari penelitian ini, maka dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif dan signifikan terhadap implementasi sistem pengendalian intern pemerintah di Pemerintah Kabupaten Konawe. Hal ini menunjukkan bahwa dengan peningkatan kompetensi sumber daya manusia akan mendorong penerapan sistem pengendalian intern pemerintah yang efektif melalui terselenggaranya lingkungan pengendalian, terselenggaranya penilaian resiko, terselenggaranya aktivitas pengendalian, terselenggaranya informasi dan komunikasi, dan terselenggaranya pemantauan pengendalian intern di lingkup Pemerintah Kabupaten Konawe.
2. Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif dan signifikan terhadap implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual di Pemerintah Kabupaten Konawe. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kompetensi sumber daya manusia yang berada pada lingkungan dan situasi manajemen pemerintahan, maka ada kecenderungan akan semakin meningkatkan terlaksananya penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual pada pemerintah daerah di Kabupaten Konawe.
3. Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh **positif tetapi tidak signifikan** terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah di Pemerintah Kabupaten Konawe. Hal ini menunjukkan bahwa meningkatnya variasi tingkat kompetensi sumber daya manusia pada lingkungan dan situasi manajemen pemerintahan, tidak memberi pengaruh berarti terhadap peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah di Pemerintah Kabupaten Konawe. Artinya, **tanpa didukung** oleh peraturan perundangan yang berlaku terkait pengelolaan keuangan daerah, maka laporan keuangan yang dihasilkan belum dapat menyajikan secara berkualitas. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa variabel kompetensi SDM tidak bisa langsung memberi pengaruh berarti terhadap variabel kualitas laporan keuangan pemerintah daerah secara individu tanpa disertai oleh variabel lain baik secara langsung maupun tidak langsung; seperti variabel SPIP, variabel SAPBA dan atau variabel lain yang tidak dijelaskan dalam penelitian ini.
4. Sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah di Pemerintah Kabupaten Konawe. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi dan efektif penerapan sistem pengendalian intern pemerintah, maka semakin baik kualitas laporan keuangan pemerintah daerah yang dihasilkan di Pemerintah Kabupaten Konawe.
5. Standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah di Pemerintah Kabupaten Konawe. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi atau efektif penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual dalam penatausahaan dan penyusunan laporan keuangan SKPD, maka ada kecenderungan informasi kualitas laporan keuangan yang dihasilkan dari PPK-SKPD akan semakin baik di Pemerintah Kabupaten Konawe.
6. Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui implementasi sistem pengendalian intern pemerintah di Pemerintah Kabupaten Konawe. Hal ini

menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kompetensi sumber daya manusia yang dimiliki PPK-SKPD melalui peningkatan penerapan sistem pengendalian intern pemerintah, maka ada kecenderungan meningkatnya kualitas laporan keuangan pemerintah daerah di Pemerintah Kabupaten Konawe.

7. Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual di Pemerintah Kabupaten Konawe. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kompetensi yang dimiliki PPK-SKPD melalui penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual yang semakin baik, maka ada kecenderungan meningkatnya kualitas laporan keuangan pemerintah daerah di Pemerintah Kabupaten Konawe.
8. Kompetensi sumber daya manusia, implementasi sistem pengendalian intern pemerintah, dan implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah di Pemerintah Kabupaten Konawe. Hal ini menunjukkan bahwa meningkatnya variasi kompetensi sumber daya manusia, sistem pengendalian intern pemerintah, dan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual akan meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Saran

Saran yang dapat dikemukakan atas hasil dan kesimpulan dari penelitian ini sebagai berikut:

1. Dalam rangka meningkatkan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah Pemerintah Daerah (Kepala Daerah) perlu mempertimbangkan dalam penempatan jabatan fungsional yang menduduki jabatan sebagai PPK-SKPD, yakni dengan mempertimbangkan tingkat pendidikan yang memadai, latar belakang disiplin ilmu akuntansi atau bidang keuangan daerah, serta pengembangan tingkat kompetensi SDM melalui pendidikan dan pelatihan teknis bidang pengelolaan keuangan daerah.
2. Penelitian selanjutnya hendaknya memperluas objek penelitiannya, tidak terbatas hanya pada Pemerintah Kabupaten Konawe melainkan seluruh Pemerintah Kabupaten/Kota di Provinsi Sulawesi Tenggara atau pada Pemerintah Kab/Kota di Indonesia.
3. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menambah variabel-variabel lain yang tidak dijelaskan dalam penelitian ini terkait variabel yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah seperti budaya organisasi, komitmen pimpinan, dan teknologi informasi.
4. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menambah sampel yang akan dijadikan sebagai responden dalam penelitiannya, tidak terbatas hanya pada Pejabat Penatausahaan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (PPK-SKPD) saja, tetapi sampel yang akan dijadikan sebagai responden pada penelitian selanjutnya dapat menambah seperti Pengguna Anggaran, Kepala Seksi Program dan Pelaporan, Bendahara Penerimaan, Bendahara Pengeluaran, dan Staf Akuntansi.
5. Keterbatasan penelitian ini adalah memiliki generalisasi yang kurang kuat, dimana populasi dan sampel dalam penelitian ini hanya terbatas pada PPK SKPD lingkup Pemerintah Kabupaten Konawe sehingga informasi yang diperoleh belum menyeluruh. Masalah subyektivitas dari responden dapat mengakibatkan hasil dari penelitian ini rentan terhadap biasanya jawaban dalam kuesioner. Metode penelitian hanya menggunakan kuesioner sehingga diharapkan penelitian selanjutnya dapat menambah metode penelitian kualitatif agar diperoleh hasil yang lebih maksimal.

DAFTAR PUSTAKA

- Agami, A.M. 2006. *Reporting on internal control over financial reporting. The CPA Journal*, Vol 76, No. 11, pp. 32-34.
- Al Rasyid, Harun. 1993. *Statistika Sosial*, Program Pascasarjana Universitas Padjajaran, Bandung.
- Animah, Pituringsih E, dan Najati I. 2016. *Implementasi Akuntansi Berbasis Akrua: Pengujian Determinan dan Implikasinya terhadap kualitas laporan keuangan kementerian/lembaga*. *Jurnal Akuntansi Universitas Jember*, Vol. 14 No. 1 Juni 2016. Hal. 1 – 18.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2016. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I dan II Tahun 2016*. BPK RI. Jakarta.
- Badan Kepegawaian Negara. 2003. *Keputusan Kepala Badan Kepegawaian Negara Nomor 46A Tahun 2003 tentang Pedoman Penyusunan Standar Kompetensi Jabatan Struktural Pegawai Negeri Sipil*. BKN RI. Jakarta.
- Bakar U, Darwanis, Wansyah H. 2012. *Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Kegiatan Pengendalian terhadap Nilai Informasi Pelaporan Keuangan SKPD pada Provinsi Aceh*. *Jurnal Akuntansi Pascasarjana Universitas Syiah Kuala*. Volume 1, No. 1, Agustus 2012. Hal. 43- 58
- Choirunisah, F. 2008. *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Informasi Laporan Keuangan yang Dihasilkan Sistem Akuntansi Instansi*. *Jurnal Universitas Gajahmada*.
- Darlis E, Tanjung R A, Karmila. 2012 *Pengaruh Kapasitas Sumber Daya Manusia , Pemanfaatan Teknologi Infomasi,dan Pengendalian Intern terhadap Keterandalan Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Pada Pemerintah Provinsi Riau)*”. *Jurnal Sorot Universitas Riau*, Vol 9 No. 1, April. hal 1 –121
- Darmawan, S A N, Atmadja T A, Primayana H K. 2014. *Pengaruh Kapasitas Sumber Daya Manusia, Pengendalian Intern Akuntansi, Pemanfaatan Teknologi Informasi, dan Pengawasan Keuangan Daerah terhadap Keterandalan Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Pada Pemerintah Daerah Kabupaten Buleleng)*. *E- Journal S1 Ak Universitas Pendidikan Ganesha*. Vol:2 No:1 Tahun 2014.
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gilardi, F. 2001. *Principal-agent models go to Europe: Independent regulatory agencies as ultimate step of delegation. Paper presented at the ECPR General Conference, Canterbury (UK)*. 6-8 September 2001
- Govindarajan, V. 1986. *Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspective*. *Decision Science* 17. Hal. 496-516.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2010). *Multivariate data analysis (7th ed.)*. Englewood Cliffs: Prentice Hall
- Haryanto, Sahrudin, dan Arifuddin. 2007. *Akuntansi Sektor Publik. Edisi Pertama*. Semarang. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Indriasari, D. dan Nahartyo, E. 2008. *Pengaruh kapasitas sumberdaya manusia, pemanfaatan teknologi informasi, dan pengendalian intern akuntansi terhadap nilai informasi pelaporan keuangan pemerintah daerah (studi pada Pemerintah Kota Palembang dan Kabupaten Ogan Ilir)*. SNA XI Pontianak.
- 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.* Vol.5, No.20 ISSN 2222-2847.
- Irwan, D. 2011. *Pengaruh Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah Provinsi Sumatera Barat*, Tesis Pascasarjana Universitas Gajahmada, Yogyakarta.
- Iznillah. I M, 2015. *Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia, Komitmen Organisasi, Teknologi Informasi, dan Komunikasi terhadap Kesiapan Pemerintah dalam menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual (Studi empiris pada Pemerintah Kabupaten Indragiri Hilir)*. Jom Fekon Universitas Riau, Vol.2 No.2 Oktober 2015.
- Jonas, G. J. dan Blanchet. J. 2000, *Assessing Quality of Finacial Reporting. Accounting Horizons*, September 14,3; Pg.353
- Jensen C.M. dan Meckling H.W. 1976. *Theory of the firm : Manajerial behavior agency costs and ownership structure. Journal of Financial Economic*.
- Juwita, R, 2013. *Pengaruh Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Informasi Akuntansi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan*. Jurnal Trikonomika, Volume 12, No. 2, Desember 2013, Hal. 201–214
- _____. 2003. *Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan*.
- _____. 2003. *Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*.
- _____. 2004. *Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara*.
- _____. 2005. *Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah*.
- _____. 2006. *Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 Tentang Pelaporan Keuangan Dan Kinerja Instansi Pemerintah*.
- _____. 2008. *Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*.
- _____. 2010. *Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*.
- _____. 2011. *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 21 Tahun 2011 tentang Perubahan ketiga atas Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah*.
- _____. 2011. *Peraturan Kepala Badan Kepegawaian Negara Nomor 13 Tahun 2011 tentang Pedoman Penyusunan Standar Kompetensi Jabatan*.
- _____. 2013. *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Daerah*.
- _____. 2014. *Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2014 tentang Aparatur Sipil Negara (ASN)*.
- _____. 2014. *Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah*.
- _____. 2014. *Modul akuntansi keuangan Pemerintah Daerah dan SKPD*, Dirjen Perimbangan Keuangan, Kementerian Keuangan RI.
- Kiranyanti, E A I dan Ni Made Adi Erawati, M N, 2015. *Pengaruh Sumber Daya Manusia, Sistem Pengendalian Intern, Pemahaman Basis Akrual terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah*. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana Vol.16.2. Agustus, 2016. Hal.1290- 1318

- Mahaputra, R.U.P.I dan Putra W.I, 2014. *Analisis Faktor – faktor yang mempengaruhi kualitas informasi pelaporan keuangan pemerintah daerah*. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana 8.2. Hal. 230-244
- Mardiasmo.2007. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi Yogyakarta.
- Muid, D dan Nurillah, S A, 2012. *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)*. Diponegoro Journal of Accounting. Volume 1, Nomor 1, Tahun 2012, Hal.1-13.
- Mulyadi. 2001. *Sistem Akuntansi*, Edisi ke-3, Cet. ke-3, Jakarta: Salemba Empat.
- Munasyir, 2015. *Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Pengendalian Intern terhadap Kualitas Laporan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kabupaten Aceh Utara*. Jurnal Magister Akuntansi Universitas Syiah Kuala. Hal. 23- 35 Volume 4, No. 4, November 2015.
- Nengsy, H, Sari, R. N, dan Agusti R. 2013. *Effect of Budgetary Participation on Managerial Performance with Job Relevant Information, Job Satisfaction, and Motivation as Intervening Variables*. Journal of Accounting, 2, 1-17.
- Ningtyas.E.P dan Widyawati. D , 2015. *Pengaruh Efektifitas Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Jurnal Ilmu & Riset Akuntansi, STIESIA Surabaya, Vol. 4 No.1 Hal.1-15.
- Nugraeni dan Budiantara M. 2015. *Pengaruh Standar Akuntansi Pemerintah terhadap Kualitas Laporan Keuangan dan Implikasinya terhadap Akuntabilitas Kinerja* . Jurnal Dinamika Ekonomi & Bisnis Universitas Mercu Buana Yogyakarta, Vol.12 No. 1 Maret 2015 Hal. 18 – 32.
- Nordiawan, D. 2008. *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Nugraheni, P dan Subaweh, I. 2008. *Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kualitas Laporan Keuangan*. Jurnal Ekonomi Bisnis No. 1 Vol. 13. Hal 138-150
- Pamungkas, B. 2015. *Pengaruh Penerapan Akuntansi Publik dan Kualitas Peraturan Perundangan terhadap Kualitas Laporan Keuangan dan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah*. Jurnal Ilmiah Ranggagading STIE Kesatuan Bogor. Volume 12 No.1, April 2012. Hal. 1 – 10.
- Permana, B.G.B.I dan Wiratmaja, N.D.I, 2016. *Pengaruh sumber daya manusia, komitmen organisasi, sistem informasi pada kesiapan penerapan laporan keuangan pemerintah daerah berbasis akrual*. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana, Vol.16.3. September, 2016: Hal. 2260-2287.
- Rai, I G.A. 2011. *Audit Kinerja pada Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Riana, S D, dan Susilawati, 2014. *Standar Akuntansi Pemerintahan Dan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Antecedent Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Jurnal Study & Accounting Research (STAR), Vol XI, No. 1 – 2014. Hal 15 – 32.
- Rosalin. F dan Kawedar. W, 2011 *Faktor – factor yang memepengaruhi keandalan dan timeliness pelaporan keuangan Badan Layanan Umum (studi pada BLU di Kota Semarang)*. Jurnal. Universitas Diponegoro
- Roviyanti, D. 2011. *Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah*. Jurnal SNA.
- Ruky, A.S. 2003. *Sumber Daya Berkualitas – Mengubah Visi Menjadi Realitas*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama.

- Sari, D. 2012. *Pengaruh Pengendalian Internal terhadap Transparansi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Jurnal Seminar Nasional Akuntansi dan Bisnis. ISSN- 2252-3936.
- Setiawati, E. dan Sari, S.P. 2014. *Kualitas Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah Ditinjau Dari Sumber Daya Manusia, Pengendalian Intern, Pemanfaatan Teknologi Informasi Dan Pemahaman Akuntansi (Studi Empiris Pada Pemerintah Kabupaten dan Kota di Wilayah Eks Karesidenan Surakarta)*. Jurnal Seminar Nasional dan Call For Paper UMS. ISBN: 978-602-70429-2-6
- Sinarwati K, Sujana E, dan Roshanti A. 2014. *Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi, dan Sistem Pengendalian Intern Nilai Informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah*. E-Journal S1 Ak Universitas Pendidikan Ganesha. Vol:2 No:1 Tahun 2014.
- Siregar, B. 2015. *Akuntansi Sektor Publik, Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah Berbasis Akrua*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Solimun. 2001. *Kaidah dan Metode Analisis Data*, Modul Penataran Analisis Data Universitas Pembangunan Nasional – UPN Surabaya Tanggal 22 Nopember 2001.
- Spencer, L.M. dan Spencer, S.M. 1993. *Competence Work: Model for Superior Performance*. John Wiley and Sons. Inc.
- Sudaryati. D dan Heriningsih.D. 2014. *Pengaruh Kompetensi Sumber daya manusia terhadap penerapan akuntansi akrual dengan perangkat pendukung sebagai variabel moderating (Studi empiris pada Pemerintah Kota Yogyakarta)*. Jurnal UPN Veteran Yogyakarta, Hal. 181 – 186.
- Sudarmanto, 2014. *Kinerja dan pengembangan Kompetensi SDM : Teori, Dimensi Pengukuran dan Implementasi dalam organisasi*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Sudiarianti M N. 2015. *Pengaruh Kompetensi SDM pada Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dan Standar Akuntansi Pemerintahan, dan Implikasinya terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah Kabupaten Tabanan*. Tesis, Pascasarjana Universitas Udayana, Bali.
- Sugiyono. 2008. *Metode Penelitian Bisnis (Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D)*. Alfabeta. Bandung.
- Sugiyono. 2014. *Metode Penelitian Manajemen*. Cetakan ke- tiga, Bandung: Alfabeta.
- Suhardjo, Y. dan Adhi, D.K. 2013. *Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Kualitas Aparatur Pemerintah Daerah terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Studi Kasus Pada Pemerintah Kota Tual)*. Jurnal STIE Semarang, Vol 5, No 3, ISSN : 2252-7826.
- Susilawati dan Riana, D.S. 2013. *Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Pengendalian Intern sebagai Antecedent Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Jurnal STIE STEMBI Bandung.
- Syarif, G.F., Aldiani, S.A. 2009. *Faktor-Faktor Pendukung Keberhasilan Penerapan Peraturan Pemerintah No.71 tahun 2010 pada Pemerintahan Kabupaten Labuhan Batu*. Jurnal Akuntansi, Vol. 12. No.1.
- Syarifudin, A, 2014. *Pengaruh Kompetensi SDM dan Peran Audit Intern terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Variabel Intervening Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (studi empiris pada Pemkab Kebumen)* . Jurnal Fokus Bisnis, Vol. 14, No 02, Desember 2014. Hal 26 – 44.
- Yensi S D, Amir H, dan Anisma Y. 2014. *Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah, Dan Sistem Pengendalian Intern (Internal Audit) Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada SKPD Kabupaten Kuantan Singingi)*. Jurnal Jom Fekon Universitas Riau, Vol. 1 No. Oktober 2014.