



Website:

ejournal.umm.ac.id/index.php/jrak

***Correspondence:**

evirahmawati@umy.ac.id

DOI: 10.22219/jrak.v12i2.21791

Citation:

Rahmawati, E., Sonita, S., Kholid, A, W, N., Sofyani, H. (2022). Kompetensi Sumber Daya Manusia Dan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah: Peran Sistem Pengendalian Internal Sebagai Pemediasi. *Jurnal Reviu Akuntansi Dan Keuangan*, 12(2), 346-359.

Article Process

Submitted:

August 9, 2022

Reviewed:

August 9, 2022

Revised:

August 12, 2022

Accepted:

August 19, 2022

Published:

August 31, 2022

Office:

Department of Accounting
University of
Muhammadiyah Malang
GKB 2 Floor 3.
Jalan Raya Tlogomas 246,
Malang, East Java,
Indonesia

P-ISSN: 2615-2223

E-ISSN: 2088-0685

Article Type: Research Paper

KOMPETENSI SUMBER DAYA MANUSIA DAN KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH: PERAN SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL SEBAGAI PEMEDIASI

Evi Rahmawati^{*1}, Sari Sonita², Arif Wahyu Nur Kholid³,
Hafiez Sofyani⁴

Affiliation:

^{1,2,3,4}Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas
Muhammadiyah Yogyakarta, Yogyakarta, Indonesia

ABSTRACT

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh sistem pengendalian internal sebagai variabel mediasi dalam pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan. Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan menggunakan kuesioner survei. Subyek penelitian ini adalah Organisasi Pemerintah Daerah yang berada di Kota Yogyakarta. Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan teknik Structural Equation Modelling-Partial Least Square (SEM-PLS). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia dan sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Selain itu, sistem pengendalian intern memediasi hubungan antara kompetensi sumber daya manusia dengan kualitas laporan keuangan Pemerintah Daerah. Implikasi dari penelitian ini adalah pemerintah daerah harus menjaga dan meningkatkan kompetensi sumber daya manusia melalui pendidikan dan pelatihan, dengan demikian sistem pengendalian internal akan terdorong, dan kualitas laporan keuangan Pemerintah Daerah akan meningkat.

KEYWORDS: Kompetensi Sumber Daya Manusia; Kualitas Laporan Keuangan; Organisasi Pemerintah Daerah; Sistem Pengendalian Internal.

INTRODUCTION
347

Berdasarkan hasil audit Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK), Laporan Keuangan Daerah (LKPD) Kota Yogyakarta 2018 mendapatkan opini audit wajar tanpa pengecualian (WTP) dan Pemerintah Kota Yogyakarta kembali mempertahankan opini wajar tanpa pengecualian sepuluh kali berturut-turut atau dari tahun 2008 hingga 2018. Namun BPK menindak lanjut temuan masalah Sistem Pengendalian Intern (SPI) pada Dinas Pendidikan Pemuda dan Olahraga terkait program Beasiswa, dimana pertanggungjawaban beasiswa melebihi tahun anggaran 2018. Akan tetapi, temuan Badan Pemeriksa Keuangan Republik (BPK) ini tidak berdampak signifikan terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) 2018 maka BPK tetap memberikan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP).

Kualitas laporan keuangan daerah dapat dilihat dari opini yang diberikan Badan Pemeriksaan Keuangan setelah dilakukannya pemeriksaan keuangan atas kewajaran laporan keuangan dengan mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian mengindikasikan bahwa tidak adanya fraud atau kesalahan dalam pembuatan laporan keuangan. Pada dasarnya laporan keuangan memiliki tujuan untuk memberikan manfaat serta informasi bagi pengguna laporan keuangan. Laporan keuangan yang berkualitas apabila telah disusun sesuai dengan standar akuntansi pemerintah melalui sistem akuntansi pemerintah daerah. Penilaian kualitas laporan keuangan pemerintah penting dan diperlukan untuk menentukan penggunaan serta pemanfaatan alokasi anggaran yang digunakan pemerintah dalam melaksanakan kegiatan pembangunan (Ahmad *et al.*, 2020). Oleh karena itu, pemerintah selalu melakukan pengelolaan keuangan internal untuk menghasilkan informasi keuangan yang berkualitas dan terpercaya serta memberikan kemudahan bagi Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) untuk menilai kegiatan pengelolaan keuangan pemerintah. Tahun 2016, 378 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) atau setara 70% mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dan menjadi 486 LKPD (90%) pada 2020 atau meningkat hampir 20%. Peningkatan kualitas LKPD dikarenakan Pemda telah melakukan beberapa perbaikan dari periode-periode sebelumnya (BPK RI, 2021).

Menurut teori kepatuhan, setiap instansi wajib mematuhi peraturan karena otoritas pembuat undang-undang memiliki hak untuk mendikte perilaku (Mitchell, 2008). Teori kepatuhan menekankan pada pengaruh suatu proses sosialisasi untuk mempengaruhi integritas dan kepatuhan seseorang (dalam penelitian ini aparatur daerah). Menurut Istri *et al.*, (2017) teori kepatuhan dapat diterapkan pada aspek akuntansi. Kepatuhan suatu instansi atau dalam penelitian ini adalah Pemerintah Daerah untuk melaksanakan dan memenuhi kepatuhan terhadap penyajian informasi laporan keuangan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintah.

Kompetensi Sumber Daya Manusia (SDM) dalam pengelolaan laporan keuangan merupakan faktor kunci terciptanya integritas keuangan. SDM yang berkualitas dan berpengalaman dapat memahami logika akuntansi dengan baik, sehingga dapat dihasilkan integritas keuangan (Usman, Wirawan and Zulkifli, 2021a). Ahmad *et al.*, (2020) menyatakan bahwa terdapat tiga unsur penilaian kompetensi yang biasa disebut KSA, yaitu *knowledge* (pengetahuan), *skill* (keterampilan), dan *attitude* (sikap). Hal ini sesuai dengan penilaian kompetensi aparatur berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 101 Tahun 2000 tentang Diklat Pegawai Negeri Sipil yang menjelaskan kompetensi aparatur berdasarkan pengetahuan, keterampilan dan sikap. Selain itu, Sumber Daya Manusia menjadi sangat penting karena merupakan sumber inovasi dan pembaharuan strategi, serta kompetensi SDM berkaitan dengan segala pengetahuan, keterampilan, kemampuan dan sikap yang

dimiliki oleh personel dalam organisasi yang sangat mendukung keberhasilan organisasi (Perrotta, 2018).

Faktor lain yang mendukung kualitas laporan keuangan adalah sistem pengendalian internal. Sistem pengendalian internal mendukung terwujudnya efektivitas dan efisiensi dalam proses akuntansi, yang bertujuan untuk mencapai keandalan laporan keuangan (Hardiningsih *et al.*, 2020). Afiah and Azwari, (2015) menemukan ketidak andalan atas informasi laporan keuangan karena lemahnya sistem pengendalian internal entitas. (Elbannan, 2009) menyatakan bahwa implementasi pengendalian internal yang efektif dapat meningkatkan kapasitasnya untuk memenuhi laporan keuangan dan peran penilaian kualitas informasi. Oleh karena itu, penerapan sistem pengendalian internal mampu mencapai keandalan, objektivitas informasi, dan meminimalisir penyimpangan, maka semakin baik Sistem Pengendalian Internal akan diikuti Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang semakin berkualitas.

Husna (2013) menyatakan bahwa tidak ada pengaruh yang signifikan antara kompetensi SDM terhadap kualitas informasi laporan keuangan daerah. Hasil ini juga sejalan dengan Kusuma, Dewi and Tho'in (2021), Darmawan (2019), Muda dkk (2017), Wiyani dan Viddy (2022) bahwa kompetensi SDM tidak berpengaruh terhadap kualitas informasi laporan keuangan daerah. Akan tetapi Yendrawati (2013) menyatakan bahwa kompetensi SDM pengaruh positif signifikan terhadap kualitas informasi laporan keuangan daerah. Hasil ini didukung Setiawati dan Sari (2014), Sudiarianti (2015), Evicahyani dan Setiawina (2016), Muda *dkk* (2017) bahwa kompetensi SDM berpengaruh positif terhadap kualitas informasi laporan keuangan daerah. Dari inkonsistensi hasil penelitian sebelumnya maka penelitian ini menguji peran sistem pengendalian internal sebagai mediator atau variabel *intervening*. Pengendalian internal dipilih sebagai mediasi karena bukti empiris penelitian sebelumnya secara konsisten SPI berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. Selain itu Ahmad dkk., (2020) menyatakan bahwa kualitas Sistem Pengendalian Internal akan mempengaruhi kualitas informasi yang disajikan dalam Laporan Keuangan. Oleh karena itu, Sistem Pengendalian Internal dipilih sebagai variabel *intervening*. Penelitian ini penting dilaksanakan karena terjadi ketidaksesuaian antara Teori dan hasil temuan penelitian sebelumnya maka penelitian ini dimaksudkan menutup kesenjangan ini. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh tidak langsung kompetensi sumber daya manusia pemerintah daerah terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah melalui sistem pengendalian internal.

Perumusan Hipotesis

Penerapan Pengendalian Internal di pemerintah daerah membutuhkan aparatur pemda yang mampu memahami dan menguasai Peraturan Pemerintah (PP) No. 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Pengetahuan dan keterampilan diperoleh melalui pelatihan aparatur, sedangkan sikap kerja yang berkaitan dengan psikologi individu terus dikembangkan melalui lingkungan kerja yang memotivasi aparat untuk melaksanakan tugasnya dengan baik (Khotimah, Bawono and Mustafa, 2021). Aparatur yang memiliki kompetensi dan sikap kerja yang baik akan mengakibatkan terciptanya Pengendalian Internal Pemerintahan yang semakin kuat.

Kompetensi sumber daya manusia adalah salah satu faktor yang dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan dalam menyajikan dan mengelola anggaran pada suatu entitas, dapat menjadi tantangan pada pegawai untuk menyajikan laporan keuangan secara tepat dan cepat, kemampuan dan keterampilan setiap pegawai akan dinilai pada bidang akuntan. Sumber daya yang kompeten dan memiliki kualitas yang baik serta pemahaman yang

mendalam akan menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas sesuai dengan standar akuntansi pemerintah. Sumber daya manusia merupakan unsur penting yang mempengaruhi keberhasilan suatu entitas, karena tujuan yang hendak di capai, hasil kinerja keuangan, kerja sama yang baik, dan keputusan-keputusan diambil bergantung pada kemampuan tiap individu yang berdampak terhadap organisasi (Subramony *et al.*, 2018; Usman, Wirawan and Zulkifli, 2021).

Pemahaman akuntansi dan fungsi utamanya sebagai aparatur pemerintah berdampak pada penyusunan laporan keuangan yang berkualitas. Serta kapasitas sumber daya manusia yang memadai dalam pengelolaan keuangan daerah mendukung kualitas informasi yang disajikan (Khotimah, Bawono and Mustafa, 2021). Oleh karena itu, pelatihan aparatur pemerintah daerah tentang penyusunan laporan keuangan daerah, Standar Akuntansi Pemerintah akan meningkatkan kompetensi aparatur dan berdampak pada semakin berkualitasnya informasi laporan keuangan pemerintah daerah.

H₁: Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Dariana dan Oktavia, (2018) dalam penelitiannya menyebutkan untuk menjaga transparansi dan akuntabel supaya tercapainya efisien dan efektivitas standar akuntansi pemerintah, maka dibutuhkan sistem pengendalian internal dalam mengontrol akuntansi keuangan dan jalannya pelaksanaan pemerintah, karena sistem pengendalian internal dapat meminimalisir kecurangan dan kesalahan di sektor pemerintahan. Sistem pengendalian internal dapat menjaga keamanan aset Negara dari banyaknya pihak-pihak yang tidak bertanggung jawab ingin melakukan manipulasi terhadap laporan keuangan daerah yang dapat menimbulkan kerugian material.

Sumaryati, Novitasari dan Machmuddah, (2020) menyatakan bahwa sistem pengendalian intern merupakan suatu prosedur yang dilakukan secara berkesinambungan oleh pimpinan dan karyawan dalam rangka menciptakan terwujudnya tujuan organisasi dan pengendalian internal dapat mempengaruhi kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Sejalan dengan penelitian sebelumnya (Muda *et al.*, 2017; Darmawan, 2019; Ahmad *et al.*, 2020; Hardiningsih *et al.*, 2020; Sumaryati, Novitasari and Machmuddah, 2020; Wiyani and Viddy, 2022) bahwa Sistem Pengendalian Internal secara konsisten signifikan berpengaruh positif terhadap Kualitas LKPD. Kualitas pengendalian internal dapat memiliki pengaruh signifikan terhadap pengambilan keputusan oleh pengguna informasi keuangan (Chalmers, Hay and Khelif, 2019), maka kualitas sistem pengendalian internal dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan.

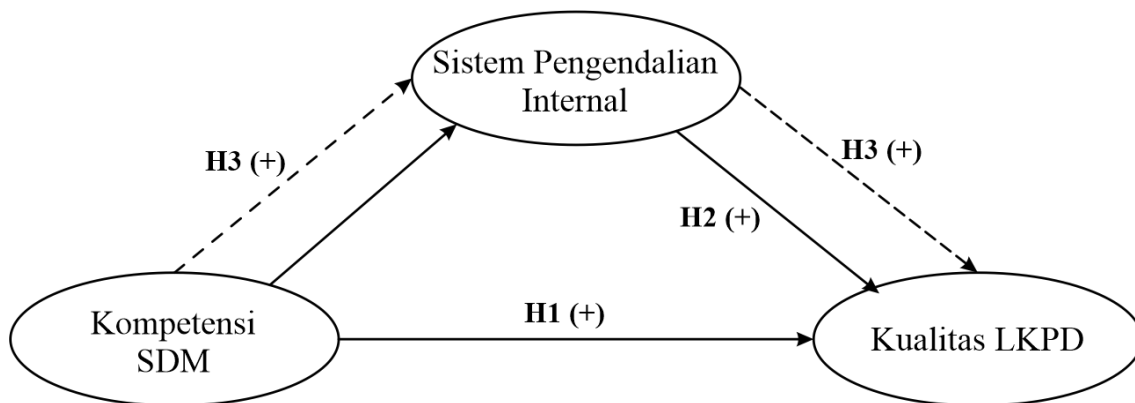
H₂: Sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Penerapan tata kelola yang baik, dipengaruhi oleh kompetensi aparatur keuangan, sistem pengendalian intern dan kualitas laporan keuangan dalam melaksanakan berbagai kegiatan yang berkaitan dengan penyusunan hingga pelaporan, serta evaluasi kegiatan pengelolaan keuangan (Yendrawati, 2013). Teori kepatuhan mendukung hubungan antara sistem pengendalian intern dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah di mana pengendalian intern dimaksudkan untuk memberikan jaminan bahwa LKPD harus diungkapkan secara wajar berdasarkan standar akuntansi pemerintah, kepatuhan terhadap

undang-undang yang ada, dan peraturan serta peningkatan dalam kegiatan operasi secara efektif dan efisien (Ahmad *et al.*, 2020).

H₃: *Kompetensi sumber daya manusia secara tidak langsung berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui sistem pengendalian internal.*

Berdasarkan kerangka teori dan hipotesis yang dikembangkan di atas, maka model penelitian disajikan pada Gambar 1.



Gambar 1.
Model
Penelitian

METHOD

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dan jenis penelitian ini adalah pengujian hipotesis. Sekaran dan Bougie, (2016) menyatakan bahwa permasalahan tentang ekonomi, dampak insiden besar pada manajemen pengetahuan dan sektor pendidikan tinggi, pengembangan sumber daya manusia karena wawasan data besar dan usaha kewirausahaan karena ekonomi bersama. Semua bidang pengetahuan yang beragam ini membutuhkan pendekatan kuantitatif yang kuat untuk menghasilkan jawaban dan solusi. Sehingga penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif untuk menguji pengaruh variabel bebas (kompetensi sumber daya manusia, sistem pengendalian internal) terhadap variabel terikat (Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah).

Pemerintah Kota Yogyakarta dipilih sebagai Subjek Penelitian, karena telah melaksanakan praktik tata kelola yang baik dan mampu mempertahankan opini WTP dari BPK lebih dari 5 tahun. Dengan demikian, hasil studi ini dapat menjadi khazanah positif bagi pemerintah daerah lain dalam meningkatkan kualitas pelaporan keuangannya. Populasi penelitian ini adalah 15 Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Yogyakarta. Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan metode *purposive sampling* dimana sampel dibatasi sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan. Responden dalam penelitian ini adalah Kepala Bagian, Kepala Sub-bagian dan Sub-bagian dari setiap Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kota Yogyakarta. Kriteria pemilihan sampel dalam penelitian ini adalah Aparatur Sipil Negara yang melaksanakan tugas pokok dan fungsi penyusunan laporan keuangan. Hal ini dilakukan untuk menghindari bias seleksi sampel. Pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik pengumpulan survei yaitu menggunakan data primer dari kuesioner yang dibagikan kepada responden yang menjadi sampel penelitian. Kuesioner

dibagikan kepada 150 responden dalam bentuk *hardcopy* dan diberikan kesempatan kepada para responden untuk mengisi kuesioner dalam batasan waktu 7 hari. Skala pengukuran yang digunakan dalam kuesioner ini yaitu model skala likert 1-5 mulai dari (1) sangat tidak setuju, (2) tidak setuju, (3) netral, (4) setuju, (5) sangat setuju.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Kualitas Laporan Keuangan

Laporan keuangan daerah harus mencapai karakteristik kualitatif sebagai representasi dari tanggung jawab publik pemerintah daerah. Karakteristik kualitatif laporan keuangan merupakan ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi agar dapat mencapai tujuannya (Yaya and Pawestri, 2021). Berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010 Kualitas Laporan Keuangan dapat diukur dengan indikator a) Relevan, b) Andal, c) dapat dipahami, dan d) dapat dibandingkan. Kuesioner pengukur variabel Kualitas LKPD pada penelitian ini mengembangkan dari penelitian (Dewi and Mimba, 2014).

Kompetensi Sumber Daya Manusia

Kompetensi sumber daya manusia merupakan kemampuan pegawai atau suatu sistem untuk melaksanakan fungsi-fungsi atau kewenangannya untuk mencapai tujuan secara efektif dan efisien dengan pengetahuan dan keahlian untuk menyelesaikan tugas-tugas dalam organisasi (Kusumawardhani and Muanas, 2020). Kompetensi Sumber Daya Manusia diukur dengan 3 indikator yaitu, a) Sikap Perilaku, b) Pengetahuan, c) Keterampilan. Kuesioner pengukur variabel Kompetensi SDM pada penelitian ini mengembangkan dari penelitian Ahsani (2016).

Sistem Pengendalian Internal

Sistem pengendalian internal digunakan oleh suatu organisasi untuk memastikan bahwa organisasi dapat berjalan secara efektif dan efisien untuk pencapaian tujuan organisasi. Penerapan sistem pengendalian intern yang baik akan menghasilkan peningkatan akuntabilitas keuangan pemerintah daerah (Kewo, 2017). UU No 15 tahun 2004 menyatakan bahwa dalam rangka pemeriksaan keuangan dan/atau kinerja, pemeriksa melakukan pengujian dan penilaian atas pelaksanaan sistem pengendalian intern pemerintah. Sistem pengendalian internal diukur dengan 5 indikator yaitu a) Lingkungan Pengendalian, b) Penilaian Risiko, c) Kegiatan Pengendalian, d) Informasi dan Komunikasi, dan e) Pemantauan. Kuesioner pengukur variabel Sistem Pengendalian Internal pada penelitian ini mengembangkan dari penelitian Setiawati dan Shinta Sari, (2014).

Teknik Analisis Data

Analisis data menggunakan *structural equation model* (SEM) dengan menggunakan regresi *partial least square* (PLS). Penelitian dengan sampel yang lebih kecil, tetapi sifat populasi menentukan situasi di mana ukuran sampel yang kecil dan dapat diterima maka penelitian dapat menggunakan PLS-SEM dalam menganalisis data (Rigdon, 2016; Hair *et al.*, 2021). PLS adalah teknik pemodelan variabel laten yang menggabungkan beberapa konstruk dependen dan secara eksplisit mengakui kesalahan pengukuran (Fornell and Larcker, 1981) maka penelitian ini menggunakan *software* SmartPLS 3 untuk menganalisis data. Hair *et al.*, (2010) menyatakan bahwa ukuran sampel minimum untuk penelitian menggunakan teknik PLS-SEM adalah 10 kali harus lebih besar dari variabel dengan jumlah indikator terbanyak dalam suatu model. Indikator variabel terbanyak dalam penelitian ini adalah SPI, yaitu 5

indikator. Sehingga, minimal sampel yang harus dipenuhi 50 (5x10). Penelitian ini memiliki 91 sampel yang dapat diolah, maka syarat ukuran sampel dapat dipenuhi.

RESULTS AND DISCUSSION

Responden penelitian ini terdiri dari 15 Dinas pada bagian keuangan, yaitu : Dinas Penanaman Modal dan Perizinan, Dinas Kebakaran, Dinas Pemuda dan Olahraga, Dinas Kependudukan dan Pencatatan Sipil, Dinas Pertanian dan Tata Ruang, Dinas Sosial, Dinas Pekerjaan Umum, Perumahan dan Kawasan Pemukiman, Dinas Koperasi UKM dan Tenaga Kerja Transmigrasi, Dinas Perhubungan, Dinas Komunikasi dan Informasi, Badan Keuangan dan Aset Daerah, Dinas Pengelolaan Pendapatan dan Aset Daerah, Dinas Pendidikan, Dinas Lingkungan Hidup, Dinas Pemberdayaan Masyarakat Perempuan dan Perlindungan Anak. Dari 150 kuesioner yang dibagikan kepada responden, 102 kuesioner yang kembali dan hanya 91 kuesioner yang dapat diolah.

Konstruk	Indikator	Loading
Kualitas Laporan Keuangan – CA: 0,867; CR; 0,897; AVE: 0,555		
KLK1	Informasi yang memungkinkan pengguna untuk mengevaluasi pencapaian sasaran di masa lalu.	0,731
KLK2	Informasi laporan keuangan yang dapat dijadikan sebagai tolok ukur dalam penyusunan anggaran tahun berikutnya.	0,766
KLK3	Informasi keuangan berupa laporan keuangan (Neraca, Laporan Arus Kas, Laporan Realisasi Anggaran dan Catatan Atas Laporan Keuangan) yang disajikan tepat waktu.	0,722
KLK5	Informasi yang dapat diuji lebih dari sekali oleh pihak yang berbeda, hasilnya tetap menunjukkan simpulan yang tidak berbeda jauh	0,719
KLK7	Informasi yang dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya.	0,794
KLK9	Informasi yang dapat dipahami oleh penggunanya.	0,753
KLK10	Informasi yang disajikan dalam bentuk serta istilah yang sesuai dengan batas pemahaman penggunaannya.	0,729
Sumber: Dewi & Mimba (2014)		
Kompetensi Sumber Daya Manusia – CA: 0,960; CR; 0,964; AVE: 0,643		
KSDM3	Memahami siklus akuntansi dengan baik.	0.707
KSDM4	Memahami Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dengan baik.	0.789
KSDM5	Membaca literatur berupa jurnal akuntansi dan buku-buku akuntansi dalam rangka meng-Upgrade pengetahuan saya dibidang akuntansi.	0.765
KSDM6	Memahami Peraturan Pemerintah No. 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah dengan baik.	0.866
KSDM7	Mampu membuat jurnal untuk setiap transaksi dengan benar.	0.927
KSDM8	Mampu memposting jurnal kedalam buku besar.	0.792
KSDM9	Mampu menyusun dan menyajikan Neraca dengan baik.	0.833
KSDM10	Mampu menyusun dan menyajikan Laporan Realisasi Anggaran dengan baik.	0.830
KSDM11	Mampu menyusun dan menyajikan Catatan atas laporan keuangan dengan baik.	0.767

Konstruk	Indikator	Loading
KSDM12	Mampu menyusun dan menyajikan Laporan Arus Kas dengan baik.	0.877
KSDM13	Saya mengikuti pelatihan terkait dengan penatausahaan laporan keuangan.	0.758
KSDM14	Bekerja dengan mengedepankan etika dan kode etik sebagai seorang akuntan.	0.811
KSDM16	Bekerja berdasarkan praktik yang dapat diterima secara umum.	0.732
KSDM17	Memberikan keteladanan kepada bawahan dalam bersikap dan bertingkah laku sebagai seorang akuntan.	0.804
KSDM19	Mendukung penerapan prinsip-prinsip akuntansi dan estimasi yang konservatif.	0.739

Sumber: Ahsani (2016)
Sistem Pengendalian Internal – CA: 0,904; CR; 0,927; AVE: 0,681

SPI1	Pada dinas ini sistem akuntansi yang diterapkan sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).	0.895
SPI3	Pada dinas ini dilaksanakan pengidentifikasian terhadap pencatatan.	0.802
SPI6	Pada dinas ini dilakukan pengklasifikasian terhadap transaksi yang terjadi.	0.739
SPI7	Pada dinas ini klasifikasi atas transaksi sesuai dengan pos-pos yang semestinya.	0.916
SPI8	Pada dinas ini dilakukan sistem pengendalian dalam mengukur dan melaporkan pencatatan.	0.862
SPI9	Pada dinas ini pembuatan Laporan Keuangan dilakukan setiap periode akuntansi.	0.716

Tabel 1.

Sumber: Setiawati dan Sari (2014)

Keterangan: CA: Crounbach's Alpha; CR: Composite Reliability; AVE: Average Variance Extracted.

Untuk mendapatkan hasil yang kuat, diperlukan pengujian validitas dan reliabilitas instrumen sebelum menguji hipotesis. Untuk mengevaluasi validitas konvergen dari konstruksi reflektif, peneliti mempertimbangkan beban luar dari indikator dan *Average Variance Extracted* (AVE). Uji validitas terdiri dari dua jenis yaitu konvergen dan diskriminan. Tabel 1 menggambarkan kriteria penilaian model dalam dan luar di PLS. Tabel 2 menunjukkan hasil uji validitas dan reliabilitas konvergen sedangkan hasil uji validitas diskriminan ditunjukkan pada Tabel 3. Pada uji validitas dan reliabilitas ditemukan semua pernyataan memiliki nilai *loading* lebih tinggi dari 0,4, dan nilai *composite reliability* lebih tinggi dari 0,5. Selain itu, nilai *Cronbach's alpha* juga sesuai dengan *rule of thumb* yang disyaratkan yaitu lebih dari 0,7.

Konstruk	KLK	KSDM	SPI
KLK	0.745		
KSDM	0.646	0.802	
SPI	0.646	0.623	0.825

Tabel 2.

JRAK

12.2

Validitas diskriminan menunjukkan bahwa nilai korelasi pada indikator dengan item itu sendiri lebih tinggi dari pada item lainnya (lihat Tabel 2). Validitas dan reliabilitas instrumen data telah terpenuhi, maka uji hipotesis dapat dilanjutkan.

Hipotesis	Kode	Koef.	p – value	Simpulan
KSDM → KLK	H ₁	0,646	0,000*	Terdukung
SPI → KLK	H ₂	0,399	0,000*	Terdukung
KSDM → SPI → KLK	H ₃	0,248	0,000*	Terdukung

Tabel 3.

**Significant at alpha 0,001. Adjusted R² = 0,504*

Berdasarkan tabel 3 diatas, hasil pengujian hipotesis menyatakan bahwa H₁, H₂, H₃, dan H₄ terdukung. Hair *et al.*, (2017) menyatakan bahwa R² adalah ukuran kekuatan prediksi model dan dihitung sebagai korelasi kuadrat antara nilai aktual dan prediksi konstruk endogen tertentu. Nilai *Adjusted R²* sebesar 0,504 menyatakan bahwa variabel bebas penelitian ini mampu menjelaskan kualitas laporan keuangan daerah sebesar 50,4% dan sisanya 49,6% variabel lain di luar penelitian. Nilai *Adj R²* penelitian ini termasuk dalam tingkat *moderate* sehingga penting untuk dipertimbangkan dalam implikasi praktiknya (Chin, 1998).

Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia memiliki pengaruh positif terhadap kualitas LKPD. Hasil penelitian ini sejalan dengan Yendrawati (2013), Evicahyani dan Setiawina (2016), Istri *dkk* (2017), Ahmad *dkk* (2020), Sumaryati, Novitasari dan Machmuddah (2020), Rizka S, Zamzami dan Gowon (2021) yang menemukan bahwa kompetensi sumber daya manusia memiliki pengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Oleh karena itu, sumber daya manusia atau aparatur pemerintah daerah berkompeten dan memiliki pengetahuan yang baik terkait SAP dan kemampuan dalam pelaporan keuangan daerah maka kualitas LKPD yang dihasilkan semakin berkualitas.

Kompetensi seseorang dapat dilihat berdasarkan pendidikan, pelatihan, dan pengalaman dibidang keuangan. Semakin tinggi pendidikan seseorang maka semakin banyak ilmu yang dapat dipahami dan diaplikasikan terkait keuangan yang berasal dari pelatihan-pelatihan dalam mengasah kemampuan dan logika akuntansi, dengan banyaknya pelatihan yang dilakukan maka semakin tinggi pengalaman dalam tata pengelolaan keuangan pemerintah. Apabila sumber daya yang dimiliki memiliki pemahaman dan logika terkait keuangan maka dapat dipastikan laporan keuangan yang disusun berdasarkan standar akuntansi, maka kewajaran dan keakuratan laporan keuangan dapat dibuktikan. Berdasarkan teori kepatuhan kaitannya terhadap kompetensi sumber daya manusia dimana organisasi menyerahkan tanggung jawab penyusunan laporan keuangan kepada bagian keuangan, laporan keuangan akan disusun dengan baik apabila sumber daya yang dimiliki memiliki pengetahuan yang tinggi mengenai laporan keuangan, memiliki kecepatan dan ketelitian yang tinggi sehingga meminimalisir kesalahan dalam pembuatan laporan keuangan dan aparatur daerah yang terlibat langsung terkait penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah akan patuh menjalankan tugasnya sesuai dengan peraturan dan ketentuan yang berlaku.

Hubungan kompetensi sumber daya manusia dengan teori kepatuhan yaitu SDM (aparatur pemerintah kota Yogyakarta) sebagai aparat yang harus melaksanakan peraturan perundang-undangan yang telah dibuat oleh pemerintah yaitu PP No. 24 Tahun 2005 mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Oleh karena itu, aparatur pemerintah daerah melaksanakan tugasnya sebaik-baiknya dan harus melatih kompetensi atau kemampuan dan menambah wawasan dibidang akuntansi baik secara teori maupun praktik.

Pengaruh Sistem Pengendalian Internal terhadap Kualitas Laporan Keuangan

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan bahwa Sistem Pengendalian Internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah mendapatkan hasil yang terdukung. Hasil penelitian ini sejalan dengan Yendrawati (2013), Evicahyani dan Setiawina (2016), Istri *et al.* (2017), Muda dkk (2017), Darmawan (2019), Ahmad *dkk.* (2020), Khotimah, Bawono dan Mustafa (2021), Kusuma, Dewi dan Tho'in (2021), Rizka S, Zamzami dan Gowon (2021) yang membuktikan bahwa sistem pengendalian internal memiliki pengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan.

Sistem pengendalian internal bagi organisasi berpengaruh terhadap laporan keuangan karena SPI digunakan untuk mengontrol dan mengendalikan aktivitas yang terjadi dalam suatu organisasi agar mencapai tujuan dan sasaran, semakin baik sistem pengendalian yang diterapkan maka semakin baik hasil yang didapat. Dengan adanya sistem pengendalian internal maka kinerja para pegawai dapat transparan sehingga melaksanakan tugas sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. Dengan melaksanakan pengendalian internal maka prosedur yang dijalankan berjalan sesuai dengan yang ditetapkan secara tertulis, sehingga kegiatan pelaksanaan dapat dikendalikan dengan fokus pemerintah sesuai dengan yang diharapkan.

Dengan adanya sistem pengendalian internal diharapkan mampu menerapkan ketaatan peraturan perundang-undangan, untuk menjaga keamanan aset Negara agar terhindar dari kebocoran data laporan keuangan. Sistem pengendalian internal yang kuat akan menghindarkan dari terjadinya kesalahan yang berulang tiap tahunnya, serta dapat mendeteksi dengan cepat jika terjadinya kesalahan dalam organisasi. Teori kepatuhan dapat menjelaskan pengaruh sistem pengendalian intern terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, dengan adanya peraturan maka LKPD harus diungkapkan secara wajar berdasarkan standar akuntansi pemerintah, kepatuhan terhadap undang-undang yang ada, (Ahmad *et al.*, 2020). Jika sistem pengendalian internal baik, prosedur akuntansi dapat dengan mudah diarahkan, diawasi, dan dideteksi jika terjadi kecurangan sehingga laporan keuangan pemerintah daerah sesuai PP No. 24 Tahun 2005.

Berdasarkan teori kepatuhan kaitannya dengan pemerintah bahwa pemerintah dapat menjalankan sistem pengendalian internal yang baik karena memiliki komitmen yang tinggi dalam menaati peraturan yang ditetapkan demi keberhasilan pemerintah menciptakan *good governance* melalui rangkaian kegiatan pemerintah yang sehat dan bersih sehingga dapat memajukan ekonomi di suatu daerah yang sejahtera atas kebijakan-kebijakan yang pemerintah jalankan. Menghindari kegiatan yang dapat merugikan banyak orang terutama masyarakat yang seharusnya dapat manfaat dari pemerintah.

Melakukan perbaikan dalam pelaksanaan sistem pengendalian internal dengan mendorong ketertiban di lingkungan pemerintah. Dengan sistem pengendalian internal sebagai

pertanggung jawaban akan pekerjaan yang dibebankan. Menciptakan lingkungan pemerintahan dengan berperilaku positif dan kondusif dengan pendelegasian tanggung jawab dan wewenang yang tepat sebagai wujud pelaksanaan kebijakan yang sehat. Melakukan kegiatan pengendalian dalam memonitor kinerja setiap aparatur Negara dalam menjalankan fungsinya serta melaksanakan prosedur yang sudah ditetapkan organisasi. Selalu melakukan evaluasi atas pencapaian dan *output* yang dihasilkan.

Pengaruh mediasi dari Sistem Pengendalian Internal

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis keempat menunjukkan bahwa Kompetensi sumber daya manusia secara tidak langsung berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui sistem pengendalian internal terdukung. Sistem pengendalian internal dalam hubungan ini termasuk ke dalam mediasi parsial atau semu karena kompetensi sumber daya manusia juga memiliki pengaruh langsung terhadap kualitas LKPD.

Penerapan tata kelola yang baik, dipengaruhi oleh kompetensi sumber daya manusia, sistem pengendalian intern dan kualitas laporan keuangan dalam melaksanakan berbagai kegiatan yang berkaitan dengan penyusunan, pelaporan, evaluasi dan evaluasi kegiatan pengelolaan keuangan (Yendrawati, 2013). Selain dengan peningkatan kompetensi aparatur pemerintah daerah yang mampu meningkatkan laporan keuangan pemerintah daerah yang berkualitas, namun juga pengendalian internal pemerintah daerah juga semakin kuat. Peningkatan Sistem Pengendalian Internal yang dimiliki pemerintah daerah akan menaikkan dan menjaga kualitas informasi yang disajikan dalam LKPD. Oleh karena itu, penting bagi pemerintah daerah dalam menjaga kompetensi aparatur negara.

CONCLUSION

Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia dan sistem pengendalian internal berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas LKPD, dan kompetensi sumber daya manusia memiliki pengaruh signifikan positif tidak langsung terhadap kualitas LKPD melalui sistem pengendalian internal. Sehingga dalam penelitian ini, variabel sistem pengendalian internal termasuk ke dalam variabel mediasi parsial. Berdasarkan hasil penelitian ini, implikasi penting yang disarankan adalah Pemerintah Daerah harus selalu menjaga serta meningkatkan kompetensi sumber daya manusia melalui Pendidikan dan pelatihan, sehingga sistem pengendalian internal akan terdorong dan kualitas LKPD akan semakin meningkat. Pemerintah daerah juga diharapkan dapat menjalankan, memperbaiki dan terus meningkatkan sistem pengendalian internal yang ada, sehingga dapat berjalan dengan baik dan tidak hanya sebagai formalitas dalam melaksanakan PP No. 60 tahun 2008. Implikasi teoretis penelitian ini bahwa teori kepatuhan dapat menjelaskan dan memahami fenomena dalam penelitian ini.

Terdapat keterbatasan dalam penelitian ini antara lain lingkup penelitian hanya satu kota saja yaitu Kota Yogyakarta. Sehingga hasil penelitian ini kurang kuat dalam hal generalisasi. Maka peneliti menyarankan agar melakukan studi serupa di berbagai Pemerintah Daerah lainnya, dan/atau memperluas subjek penelitian di tingkat Provinsi. Penelitian selanjutnya dapat menambah moderasi serta menambahkan faktor-faktor yang dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan.

REFERENCES

357

- Afiah, N. N. and Azwari, P. C. (2015) 'The Effect of the Implementation of Government Internal Control System (GICS) on the Quality of Financial Reporting of the Local Government and its Impact on the Principles of Good Governance: A Research in District, City, and Provincial Government in Sou', *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211, pp. 811–818. doi: 10.1016/j.sbspro.2015.11.172.
- Ahmad, I. et al. (2020) 'Competencies of Apparatus and Internal Control System Effect on The quality of Financial Statement Information and Good Governance', *European Journal of Business and Management Research*, 5(4), pp. 1–6. doi: 10.24018/ejbmr.2020.5.4.425.
- Biro Humas dan Kerja Sama Internasional BPK RI (2021) 'Opini WTP laporan keuangan pemda mengalami peningkatan', *Siaran Pers Badan Pemeriksa Keuangan*. Available at: <https://www.bpk.go.id/news/opini-wtp-laporan-keuangan-pemda-alami-peningkatan>.
- Chalmers, K., Hay, D. and Khlif, H. (2019) 'Internal control in accounting research: A review', *Journal of Accounting Literature*, 42, pp. 80–103. doi: 10.1016/j.acclit.2018.03.002.
- Chin, W. W. (1998) 'The partial least squares approach for structural equation modeling.', in *Modern methods for business research*. Mahwah, NJ, US: Lawrence Erlbaum Associates Publishers (Methodology for business and management.), pp. 295–336.
- Dariana, D. and Oktavia, J. (2018) 'Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Internal, Dan Kompetensi Staf Akuntansi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan: Studi Kasus pada Satuan Organisasi Perangkat Daerah Kab. Bengkalis', *JAS (Jurnal Akuntansi Syariah)*, 2(1), pp. 77–105. Available at: <https://ejournal.stiesyariahbengkalis.ac.id/index.php/jas/article/view/132>.
- Darmawan, E. (2019) 'the Effect of Government Accounting Standards and Government Internal Control Systems on the Quality of Local Government Financial Statements', *JASS (Journal of Accounting for Sustainable Society)*, 1(02), pp. 108–111. doi: 10.35310/jass.v1i02.243.
- Dewi, P. A. R. and Mimba, N. P. S. H. (2014) 'Pengaruh Efektivitas Penerapan Sistem Informasi Pengelolaan Keuangan Daerah (SIPKD) Pada Kualitas Laporan Keuangan', *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 8(3), pp. 442–457. Available at: <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/article/view/8252>.
- Elbannan, M. A. (2009) 'Quality of internal control over financial reporting, corporate governance and credit ratings', *International Journal of Disclosure and Governance* 2009 6:2, 6(2), pp. 127–149. doi: 10.1057/JDG.2008.32.
- Erma Setiawati dan Shinta Permata Sari (2014) 'Kualitas Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah Ditinjau dari Sumber Daya Manusia, Pengendalian Intern, Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Pemahaman Akuntansi', *Syariah Paper Accounting FEB-UMS*, pp. 401–444.
- Evicahyani, S. I. and Setiawina, N. D. (2016) 'Analisis Faktor - Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Tabanan', *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 3, pp. 403–428.
- Fornell, C. and Larcker, D. F. (1981) 'Evaluating Structural Equation Models with

- Unobservable Variables and Measurement Error', *Journal of Marketing Research*, 18(1), p. 39. doi: 10.2307/3151312.
- Hair, J. F. et al. (2017) *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)* - Joseph F. Hair, Jr., G. Tomas M. Hult, Christian Ringle, Marko Sarstedt, Sage.
- Hair, J. F. et al. (2021) 'An Introduction to Structural Equation Modeling', pp. 1–29. doi: 10.1007/978-3-030-80519-7_1.
- Hair, J. F. J. et al. (2010) *Multivariate data analysis : a global perspective*. 7th ed. /, Pearson Education, Inc. 7th ed. / . Upper Saddle River N.J. ; London: Pearson Education.
- Hardiningsih, P. et al. (2020) 'Does competency, commitment, and internal control influence accountability?', *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(4), pp. 223–233. doi: 10.13106/JAFEB.2020.VOL7.NO4.223.
- Istri, C. et al. (2017) 'Pengaruh Kualitas SDM, Pemanfaatan Sistem Informasi, Pengendalian Intern dan Komitmen Organisasi Pada Kualitas Laporan Keuangan', *E-Jurnal Akuntansi*, 2017(1), pp. 1186–1205.
- Khotimah, C., Bawono, I. R. and Mustafa, R. M. (2021) 'Determinants Analysis For The Quality Of Village Financial Statements', *Jurnal Reviu Akuntansi dan Keuangan*, 11(1), pp. 185–203. doi: 10.22219/jrak.v11i1.15164.
- Kusuma, I. L., Dewi, M. W. and Tho'in, M. (2021) 'Analysis of the Effect of Human Resources Competency, Utilization of Technological Information, and Internal Control Systems on The Value of Financial Reporting Information', *Annals of R.S.C.B.*, 25(4), pp. 14628–14638. Available at: <https://www.annalsofrscb.ro/index.php/journal/article/view/4651/3738>.
- Kusumawardhani, F. and Muanas, M. (2020) 'Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Kualitas Laporan Keuangan terhadap Kualitas Laporan Keuangan', *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 8(2), pp. 137–146. doi: 10.37641/jiakes.v8i2.372.
- Lelly Kewo, C. (2017) 'The Influence of Internal Control Iplementation and Managerial Performance on Financial Accountability Local Government in Indonesia', *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(1), pp. 1–5. Available at: <http://www.econjournals.com>.
- Mitchell, R. B. (2008) 'Compliance Theory', *The Oxford Handbook of International Environmental Law*. doi: 10.1093/OXFORDHB/9780199552153.013.0039.
- Muda, I. et al. (2017) 'The influence of human resources competency and the use of information technology on the quality of local government financial report with regional accounting system as an intervening', *Journal of Theoretical and Applied Information Technology*, 95(20), pp. 5552–5561.
- Perrotta, C. (2018) 'Investment in human capital', *Unproductive Labour in Political Economy*, pp. 102–115. doi: 10.4324/9781315620893-12/INVESTMENT-HUMAN-CAPITAL-COSIMO-PERROTTA.
- Rigdon, E. E. (2016) 'Choosing PLS path modeling as analytical method in European management research: A realist perspective', *European Management Journal*, 34(6), pp. 598–605. doi: 10.1016/J.EMJ.2016.05.006.

- Rizka S, A., Zamzami, Z. and Gowon, M. (2021) 'Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia Dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Dengan Kesuksesan Penerapan Sistem Informasi Pengelolaan Keuangan Daerah Sebagai Variabel Intervening', *Jurnal Akuntansi & Keuangan Unja*, 6(3), pp. 136–148. doi: 10.22437/jaku.v6i3.16111.
- Sekaran, U. and Bougie, R. (2016) *Research methods for business: A skill building approach*. John Wiley & sons.
- Subramony, M. et al. (2018) 'Leadership development practice bundles and organizational performance: The mediating role of human capital and social capital', *Journal of Business Research*, 83, pp. 120–129. doi: 10.1016/J.JBUSRES.2017.09.044.
- Sudiarianti, N. M. (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), pp. 1–25.
- SUMARYATI, A., NOVITASARI, E. P. and MACHMUDDAH, Z. (2020) 'Accounting Information System, Internal Control System, Human Resource Competency and Quality of Local Government Financial Statements in Indonesia', *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(10), pp. 795–802. doi: 10.13106/jafeb.2020.vol7.n10.795.
- Usman, A., Wirawan, H. and Zulkifli (2021a) 'The effect of human capital and physical capital on regional financial condition: the moderating effect of management control system', *Heliyon*, 7(5). doi: 10.1016/j.heliyon.2021.e06945.
- Usman, A., Wirawan, H. and Zulkifli (2021b) 'The effect of human capital and physical capital on regional financial condition: the moderating effect of management control system', *Heliyon*, 7(5), p. e06945. doi: 10.1016/J.HELİYON.2021.E06945.
- Wiyani, L. and Viddy, A. (2022) 'Influence of Human Resources and Competency Internal Control System on the Quality of Financial Reports with the Application of Accrual-Based Accounting Standards as a Mediation Variable', *Proceedings of the International Conference on Applied Science and Technology on Social Science 2021 (iCAST-SS 2021)*, 647, pp. 968–975. doi: 10.2991/assehr.k.220301.161.
- Yaya, R. and Pawestri, D. C. N. (2021) 'The Quality of Local Government Financial Statement and Its Determinant Factors', *Proceedings of the 4th International Conference on Sustainable Innovation 2020-Accounting and Management (ICoSIAMS 2020)*, 176(ICoSIAMS 2020), pp. 291–297. doi: 10.2991/aer.k.210121.040.
- Yendrawati, R. (2013) 'Pengaruh sistem pengendalian intern dan kapasitas sumber daya manusia terhadap kualitas informasi laporan keuangan dengan faktor eksternal sebagai variabel moderating', *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*, 17(2), pp. 165–174. doi: 10.20885/jaai.vol17.iss2.art7.