

PENGARUH KOMPETENSI SUMBER DAYA MANUSIA PADA PENERAPAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH DAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAH SERTA IMPLIKASINYA PADA KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH

Ni Made Sudiarianti

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

I Gusti Ketut Agung Ulupui

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

I G.A. Budiasih

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

ABSTRACT

The objectives of this research are to determine and obtain empirical evidence related the influence of HR competencies in the application of SPIP and SAP as well as the implications on the quality of financial statement. The research was conducted on the entire financial administration officials local government unit (PPK-SKPD) of Tabanan Regency, using primary data obtained from questionnaires distributed to respondents. Sampling through purposive sampling and obtained of 39 respondents. Analysis of data using SmartPLS version 3.2.1.m3 through outer, inner model and hypothesis testing. Outer and inner models show the results of all research instruments are valid, reliabel and feasible model used to explain the dependent variable. Testing results shows that the competence of human resources, the application of SPIP and SAP have a positif influence on the quality of the financial statement either directly or indirectly.

Keywords: *quality of financial statement, human resource competencies, implementation of SPIP and SAP.*

Pendahuluan

Reformasi keuangan pemerintah yang dilaksanakan pada awal tahun 2000 berdampak meningkatnya tuntutan masyarakat akan suatu pemerintahan yang bersih dan berwibawa. Paradigma baru tersebut mewajibkan setiap satuan kerja termasuk pemerintah daerah untuk mempertanggungjawabkan keuangan daerah secara transparan kepada publik dalam bentuk laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) yang berkualitas. Laporan keuangan yang berkualitas adalah laporan keuangan yang memiliki karakteristik relevan, andal, dapat dibandingkan serta dapat dipahami (PP No. 71, 2010), sehingga dapat memberikan informasi yang bermanfaat bagi penggunaannya.

Penilaian atas kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dilakukan oleh badan pemeriksa keuangan (BPK) dengan melaksanakan audit setiap tahunnya. Hasil penilaian BPK dinyatakan dalam 4 (empat) bentuk opini yaitu wajar tanpa pengecualian (WTP) termasuk wajar tanpa pengecualian

dengan paragraf penjelas (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, 2014; Indriasih, 2014).

Motivasi penelitian ini dilakukan terdorong oleh fenomena yang menunjukkan bahwa LKPD yang mendapatkan opini WTP masih relatif sedikit. Masih sedikitnya LKPD yang memperoleh opini WTP di Indonesia menjadi suatu fenomena penting untuk dianalisis, mengingat pemerintah menargetkan LKPD yang memperoleh opini WTP tahun 2014 mencapai 60% seperti yang tertuang dalam indikator keberhasilan reformasi birokrasi (PermenPAN dan RB No. 11 Tahun 2011), namun sampai dengan audit tahun buku 2013 baru tercapai 30% (IHPS, 2014). Lemahnya kompetensi SDM dalam menerapkan SPIP serta SAP diduga sebagai faktor penyebab tidak tercapainya opini WTP seperti yang ditargetkan pemerintah pusat.

SDM adalah pilar penyangga utama sekaligus penggerak roda organisasi dalam usaha mewujudkan visi dan misi tujuannya (Judisuseno, 2008). Suatu sistem yang sebaik apapun akan sia-sia begitu saja, apabila tidak ditunjang oleh kualitas SDM yang memadai khususnya kualitas pribadi SDM yang terdiri dari potensi pendidikan, pengalaman, dan pelatihan (Indriasih, 2014) dan diukur dari pengetahuan, keterampilan dan perilaku (Wyatt dalam Ruki, 2003:106; Judisuseno, 2008 dan Irwan, 2011) SDM yang bersangkutan. Granof (2001), Boynton *et al* (2001), Bastian (2006), Roviyantri (2011) dan Zeyn (2011) juga menegaskan penerapan SAP melalui pengendalian internal yang efektif oleh aparatur yang memiliki kompetensi akan menciptakan laporan keuangan yang andal.

SPIP merupakan suatu sistem yang dirancang sedemikian rupa, baik pada pemerintah pusat maupun pemerintah daerah untuk menciptakan keandalan laporan keuangan, meningkatkan efisiensi dan efektivitas dalam pemerintahan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Pengendalian internal dibangun dari lima komponen diantaranya: (a) lingkungan pengendalian; (b) penilaian risiko; (c) aktivitas pengendalian; (d) informasi dan komunikasi; serta (e) monitoring (PP Nomor 60 tahun 2008; Bodnar dan Hoopwod, 2010; Aren *et al*, 2012:298). Komponen pengendalian intern dirancang dan diimplementasikan oleh manajemen untuk memastikan bahwa

tujuan pengendalian internal akan tercapai (Arens *et al*, 2012:320). Gubernur, Bupati dan Walikota selaku kepala daerah wajib melakukan pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan pemerintahan (PP 60 tahun 2008) serta menyampaikan LKPD yang disusun dengan mengikuti SAP yang telah diterima secara umum (Kawedar, 2010) sehingga pengelolaan keuangan yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel dapat dicapai (Susilawati dan Riana, 2013; Indriasih, 2014).

SAP merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan LKPD (PP Nomor 71 Tahun 2010) yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas LKPD di Indonesia (Kawedar, 2010; Susilawati dan Riana, 2013). SAP mewajibkan setiap entitas pelaporan termasuk pemerintah daerah untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan akuntabilitas, manajemen, transparansi, keseimbangan antara generasi dan evaluasi kinerja. Penerapan SAP oleh pemerintah daerah akan menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas dan mengandung informasi yang berguna (Zeyn, 2011).

Obyek penelitian ini adalah Kabupaten Tabanan sebagai salah satu kabupaten yang memperoleh opini WDP untuk LKPD tahun 2013 pada hasil pemeriksaan BPK tahun 2014. Opini WDP ini bukan merupakan suatu hasil yang maksimal serta mengindikasikan bahwa masih banyak kelemahan dalam pencatatan dan pelaporan keuangan daerah yang perlu diperbaiki (Indriasih, 2014).

Penelitian ini merupakan pengembangan model dari penelitian Irwan (2011) yang mengkaji pengaruh SPIP, kompetensi SDM dan SAP terhadap kualitas LKPD Provinsi Sumatera Barat. Perbedaan dengan penelitian ini menggunakan kualitas SDM sebagai variabel independen, penerapan SPIP dan SAP sebagai variabel mediasi dan kualitas laporan keuangan sebagai variabel dependen, menggunakan PPK pada lingkungan Pemkab Tabanan sebagai responden serta *Partial Least Square* (PLS) sebagai alat analisis data. Pemilihan PPK sebagai responden dalam penelitian ini dilandasi pemikiran bahwa PPK merupakan orang yang berkompeten dalam penyusunan laporan keuangan SKPD sesuai Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 59 Tahun 2007, sehingga pemahaman PPK atas SPIP dan SAP sangatlah penting dan memengaruhi kualitas LKPD. Penggunaan PLS sebagai alat analisis dilandasi pemikiran bahwa metode PLS mempunyai keunggulan diantaranya: (a) data tidak harus berdistribusi *normal multivariate*; (b) dapat bekerja dengan variabel skala metrik

maupun ordinal; (c) dapat digunakan untuk menjelaskan ada atau tidaknya hubungan antara variabel laten; (c) dapat digunakan pada sampel yang dipilih dengan pendekatan non-probabilitas serta (d) dapat mencapai *statical power* yang cukup tinggi dan tidak memiliki masalah model pada ukuran sampel kecil (Hartono dan Abdilah, 2009:16; Hair *et al*, 2011; Ghazali, 2014:30; Sholihin, 2014:11-12). Keunggulan yang terdapat pada PLS ini sesuai dengan jumlah sampel pada penelitian ini yaitu 39 responden.

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah diuraikan di atas, maka perumusan masalah dalam penelitian ini adalah apakah kompetensi SDM, penerapan SPIP dan SAP berpengaruh positif pada kualitas LKPD Pemkab Tabanan baik secara langsung maupun tidak langsung. Dengan demikian tujuan dari penelitian adalah untuk mendapatkan bukti empiris tentang pengaruh kompetensi SDM, penerapan SPIP dan SAP pada kualitas LKPD Pemkab Tabanan, baik secara langsung maupun tidak langsung.

Kerangka Teori Dan Pengembangan Hipotesis Penelitian

Pengaruh kompetensi SDM pada penerapan SPIP

Peningkatan kompetensi SDM yang meliputi pengetahuan, keahlian dan sikap akan meningkatkan penerapan SPIP dalam pencapaian sasaran organisasi (Irwan, 2011; Setiawati dan Sari, 2014). Sasaran organisasi yang optimal dapat dicapai melalui pengendalian yang dilaksanakan oleh sumber daya yang memiliki kompetensi secara efektif dan efisien (Arens *et al*, 2012:290). Penerapan SPIP membutuhkan SDM yang memahami dan menguasai PP No. 60 tahun 2008 dengan baik (Zuliarti, 2012; Sari, 2012; Susilawati dan Riana, 2014; Indriasih, 2014). Berdasarkan uraian tersebut diduga terdapat hubungan positif antara kompetensi SDM pada penerapan SPIP sehingga penulis mengajukan hipotesis:

H₁: Kompetensi SDM berpengaruh positif pada penerapan SPIP.

Pengaruh kompetensi SDM pada penerapan SAP

Penerapan SAP yang baik membutuhkan SDM yang memiliki kompetensi (Nugraheni, 2008; Syarif dan Aldiani, 2009; Irwan, 2011; Suhardjo, 2013). Pemerintah daerah perlu mempersiapkan SDM yang handal serta memahami masalah penyusunan laporan keuangan dan sosialisasi SAP

(Fistarini, 2009; Darman, 2009). Kompetensi SDM yang lemah dapat mengakibatkan kesalahan dalam memahami dan melaksanakan metode, teknik dan ketentuan baku yang terdapat dalam standar akuntansi pemerintahan, sehingga laporan keuangan yang dibuat juga akan salah (Awami, 2007) dan terlambat penyampaiannya (Fistarini, 2009). Berdasarkan uraian tersebut diduga terdapat hubungan positif antara kompetensi SDM dengan penerapan SAP sehingga penulis mengajukan hipotesis:

H₂: Kompetensi SDM berpengaruh positif pada penerapan SAP

Pengaruh kompetensi SDM pada kualitas LKPD Pemkab Tabanan

Penelitian Roviyanti (2011) menunjukkan bahwa kompetensi SDM dan penerapan sistem akuntansi keuangan daerah secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas LKPD. Hasil penelitian Xu *et al* (2003) menyatakan SDM, sistem, organisasi, dan faktor eksternal merupakan faktor kritis menentukan kualitas informasi akuntansi. Penelitian mengenai kompetensi SDM, terutama dalam pengelolaan akuntansi pemerintah daerah dalam kaitannya dengan pertanggungjawaban keuangan pemerintah daerah juga pernah dilakukan oleh Indriasari dan Nahartyo (2008); Winidyaningrum dan Rahmawati (2010); Indriasih (2014). Penelitian-penelitian tersebut menunjukkan bahwa kompetensi SDM berpengaruh terhadap kualitas pelaporan keuangan yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Berdasarkan uraian tersebut diduga terdapat hubungan positif antara kompetensi SDM dengan kualitas LKPD, sehingga penulis mengajukan hipotesis:

H₃: Kompetensi SDM berpengaruh positif pada kualitas LKPD Pemkab Tabanan

Pengaruh penerapan SPIP pada kualitas LKPD Pemkab Tabanan

Penerapan pengendalian internal keuangan yang efektif dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan (Boynton *et al*, 2001; Granof, 2001; Arens *et al*, 2008:290; Susilawati dan Riana, 2013). Lobo dan Zhou (2006); Cohen *et al* (2008); Bartov dan Cohen (2009); serta Chambers dan Payne (2009) membuktikan bahwa adanya undang-undang yang membahas tentang pengendalian internal atas pelaporan keuangan dapat meningkatkan kualitas pelaporan. Pengendalian intern ditujukan untuk memberikan keyakinan memadai bahwa LKPD disajikan secara wajar sesuai prinsip akuntansi, kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku dan efektifitas kegiatan operasi (Sari, 2012), serta merupakan pondasi *good governance* dan garis pertama dalam melawan ketidakabsahan data dan informasi dalam penyusunan laporan keuangan (Sukmaningrum, 2011). Berdasarkan uraian tersebut

diduga terdapat hubungan positif antara penerapan SPIP pada kualitas LKPD sehingga penulis mengajukan hipotesis:

H₄: Penerapan SPIP berpengaruh positif pada kualitas LKPD Pemkab Tabanan

Pengaruh penerapan SAP pada kualitas LKPD Pemkab Tabanan

Standar akuntansi diperlukan untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan yaitu meningkatkan konsistensi, daya banding, keterpahaman, relevansi, dan keandalan laporan keuangan (Mahmudi, 2011:271). SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas LKPD di Indonesia. Penerapan SAP berdampak pada peningkatan kualitas pelaporan keuangan di pemerintah pusat dan daerah (Nurdiawan, 2009; Adhi dan Suhardjo, 2013; Rahayu *et al*, 2014). Laporan keuangan yang disajikan harus sesuai dengan SAP (PP Nomor 8 Tahun 2006; Susilawati dan Riana, 2013). Berdasarkan uraian tersebut diduga terdapat hubungan positif antara penerapan SAP pada kualitas LKPD sehingga penulis mengajukan hipotesis:

H₅: Penerapan SAP berpengaruh positif pada kualitas LKPD Pemkab Tabanan.

Pengaruh kompetensi SDM pada kualitas LKPD Pemkab Tabanan melalui penerapan SPIP

Efektivitas pengendalian internal oleh SDM atas keandalan pelaporan keuangan pelaporan keuangan dilaksanakan melalui pencegahan dan deteksi prosedur dan estimasi error (Doyle *et al*, 2007). Hasil pelaporan keuangan akan lebih andal dan berkualitas jika organisasi juga menerapkan pengendalian internal atas pelaporan keuangan (Agami, 2006; Chambers *et al*, 2010; Indriasih, 2014). Irwan (2011) menyatakan bahwa SPIP yang dijalankan oleh SDM yang memiliki kompetensi mampu memberikan keyakinan yang memadai bahwa SAP dilaksanakan sebagaimana mestinya, sehingga kualitas laporan keuangan memenuhi empat karakteristik yang dipersyaratkan yaitu relevan, andal, dapat diperbandingkan dan dapat dipahami. Berdasarkan uraian tersebut diduga terdapat hubungan positif antara kompetensi SDM pada kualitas LKPD melalui SPIP sehingga penulis mengajukan hipotesis:

H₆: Kompetensi SDM berpengaruh positif pada kualitas LKPD Pemkab Tabanan melalui penerapan SPIP.

Pengaruh kompetensi SDM pada kualitas LKPD Pemkab Tabanan melalui penerapan SAP

Penyusunan LKPD berkualitas memerlukan keahlian SDM yang berkaitan dengan penerapan SAP yang meliputi pengakuan pendapatan, pengakuan belanja, prinsip-prinsip penyusunan laporan

konsolidasi, investasi, pengakuan dan penghapusan asset berwujud dan tidak berwujud, kontrak konstruksi, kebijakan kapitalisasi pengeluaran, kemitraan dengan pihak ketiga, biaya penelitian dan pengembangan, perhitungan persediaan, serta perhitungan dana cadangan (Irwan, 2011). LKPD harus disiapkan oleh personil yang memiliki kompetensi dalam bidang manajemen keuangan dan sistem akuntansi sehingga dapat menghasilkan informasi yang bermanfaat bagi penggunanya (Tausikal, 2007), serta akan meminimalisir resiko terjadinya kekeliruan pelaporan keuangan (Warren *et al*, 2005). Berdasarkan uraian tersebut diduga terdapat hubungan positif antara kompetensi SDM pada kualitas LKPD melalui SAP sehingga penulis mengajukan hipotesis:

H₇: Kompetensi SDM berpengaruh positif pada kualitas LKPD Pemkab Tabanan melalui penerapan SAP

Metode Penelitian

Data yang digunakan dalam penelitian ini berupa data primer yang diperoleh dengan bantuan instrumen kuesioner serta wawancara terkait variabel penelitian. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh entitas akuntansi di lingkungan Pemkab Tabanan yang berjumlah 42 SKPD sesuai Keputusan Bupati Tabanan Nomor 180/6/01/HK&HAM/2014, diwakili PPK-SKPD dengan asumsi bahwa mereka memahami semua kegiatan penatausahaan pada SKPD masing-masing. Metode pengambilan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan teknik *purposive sampling*, 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. 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, sampel yang digunakan dalam penelitian ini berjumlah 39 responden.

Definisi operasional variabel

- 1) Variabel dependen

Kualitas LKPD (Y) yang dimaksud dalam penelitian ini adalah berdasarkan karakteristik kualitatif laporan keuangan yang terdapat dalam PP Nomor 71 tahun 2010, dengan indikator:

- a) Relevan, dengan sub indikator sebagai berikut: (1) memiliki manfaat umpan balik; (2) memiliki manfaat prediktif; (3) tepat waktu dan (4) lengkap.
- b) Andal, dengan sub indikator sebagai berikut: (1) penyajian jujur; (2) dapat diverifikasi serta (3) netralitas.
- c) Dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya.
- d) Dapat dipahami oleh penggunannya.

Variabel ini akan diukur dengan instrumen yang diolah berdasarkan PP No. 71 tahun 2010 tentang SAP, dengan 16 item pernyataan.

2) Variabel independen

Kompetensi SDM (X_1) yang dimaksud dalam penelitian ini adalah kemampuan yang dimiliki PPK-SKPD di lingkungan Pemkab Tabanan dalam pelaksanaan tugas jabatan dalam penatausahaan keuangan, dengan indikator pengetahuan, keterampilan dan perilaku. Variabel kompetensi SDM diukur melalui instrumen yang dikembangkan oleh Wyatt dalam Ruki (2003) dan Irwan (2011) dengan 20 item pernyataan.

3) Variabel Pemediasi/Intervening

a) Penerapan SPIP (X_2)

Penerapan SPIP yang dimaksud dalam penelitian ini 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. Indikator penerapan SPIP meliputi: (a) lingkungan pengendalian; (b) penilaian risiko; (c) kegiatan pengendalian; (d) informasi dan komunikasi; serta (e) pemantauan. Dimensi dari variabel penerapan SPIP diolah dari PP no. 60 tahun 2008 tentang SPIP dengan 22 item pernyataan.

b) Penerapan SAP (X_3)

Penerapan SAP yang dimaksud dalam penelitian ini adalah penerapan SAP oleh PPK-SKPD didalam menyusun laporan keuangan yang mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010

tentang SAP yang terdiri atas 11 (sebelas) pernyataan standar yaitu: (a) PSAP No. 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan; (b) PSAP No. 02 tentang LRA; (c) PSAP No. 03 tentang LAK; (d) PSAP No. 04 tentang CaKL; (e) PASP No. 05 tentang akuntansi persediaan; (f) PSAP No. 06 tentang akuntansi investasi; (g) PSAP No. 07 tentang akuntansi aset tetap; (h) PSAP No. 08 tentang akuntansi konstruksi dalam pengerjaan; (i) PSAP No. 09 tentang akuntansi kewajiban; (j) PSAP No. 10 tentang koreksi kesalahan, perubahan kebijakan akuntansi dan peristiwa luar biasa; (k) PSAP No. 11 tentang laporan keuangan konsolidasi. Dimensi dari variabel penerapan SAP diperoleh dari PP No. 71 tahun 2010 tentang SAP, dengan 24 item pernyataan.

Pengukuran masing-masing variabel dalam penelitian ini menggunakan skala Likert lima poin yaitu: 1 = sangat tidak setuju (STS), 2 = tidak setuju (TS), 3 = netral (N), 4 = setuju (S), 5 = sangat setuju (SS). Skala Likert lima poin merupakan skala yang paling umum dipergunakan dalam penelitian dan memiliki indeks validitas, reliabilitas, kekuatan diskriminasi, serta stabilitasnya yang cukup baik (Dawes, 2008; Preston dan Colman, 2000; Budiaji, 2013).

Analisis Data

Penelitian ini menggunakan metode analisis data dengan menggunakan software *SmartPLS versi 3.2.1.m3*. PLS merupakan analisis persamaan struktural berbasis varian yang secara simultan dapat melakukan pengujian model pengukuran sekaligus pengujian model struktural. Metode analisis data dalam penelitian ini terbagi menjadi dua yaitu:

1) Analisis deskriptif

Analisis deskriptif adalah statistik yang digunakan untuk menganalisa data dengan cara mendeskripsikan atau menggambarkan data yang telah terkumpul sebagaimana adanya tanpa bermaksud membuat kesimpulan yang berlaku untuk digeneralisasikan. Statistik deskriptif dalam penelitian ini antara lain: penyiapan data dalam bentuk tabel, gambar, perhitungan rerata skor, perhitungan prosentase, dan lain-lain (Sugiyono, 2013:206).

2) Analisis statistik inferensial

Statistik inferensial adalah teknik statistik yang digunakan untuk menganalisis data sampel dan hasilnya diberlakukan untuk populasi (Sugiyono, 2013:207). Sesuai dengan hipotesis yang telah

dirumuskan, maka dalam penelitian ini analisis data statistik inferensial diukur dengan menggunakan *SmartPLS* mulai dari pengukuran model (*outer model*), struktur model (*inner model*) dan pengujian hipotesis (Ghozali, 2014:32).

1) Model pengukuran atau *outer model*

Suatu konsep dan model penelitian tidak dapat diuji dalam suatu model prediksi hubungan relasional dan kausal jika belum melewati tahap purifikasi dalam model pengukuran (Hartono dan Abdillah, 2014:58). Model pengukuran digunakan untuk menguji validitas kontruk dan reliabilitas instrumen. Uji validitas dilakukan untuk mengukur kemampuan instrumen penelitian mengukur apa yang seharusnya diukur (Cooper dan Schindler, 2006 dalam Hartono dan Abdillah, 2014:58). Uji validitas kontruk dalam PLS dilaksanakan melalui uji *Convergent validity*, *discriminant validity* dan *Average Variance Extracted (AVE)*.

Convergent validity dari model pengukuran dengan model reflektif indikator dinilai berdasarkan korelasi antara *item score / component score* dengan *construct score* yang dihitung dengan PLS. Ukuran reflektif dikatakan tinggi jika berkorelasi lebih dari 0,70 dengan konstruk yang ingin diukur (Hartono dan Abdillah, 2014:61). *Discriminant validity* dari model pengukuran dengan reflektif indikator dinilai berdasarkan *cross loading* pengukuran dengan konstruk. Konstruk laten memprediksi ukuran pada blok yang lebih baik daripada ukuran blok lainnya apabila korelasi konstruk dengan *item* pengukuran lebih besar daripada korelasi dengan konstruk lainnya. *Average Variance Extracted (AVE)* dapat digunakan untuk mengukur reliabilitas *component score* variabel laten dan hasilnya lebih konservatif dibandingkan dengan *composite reliability*. Direkomendasikan nilai *AVE* harus lebih besar 0,50 (Formnel dan Larcker, 1981 dalam Ghozali, 2014:40).

Uji reliabilitas digunakan untuk mengukur konsistensi alat ukur dalam mengukur konsep atau dapat juga digunakan untuk mengukur konsistensi responden dalam menjawab instrumen. Instrumen dikatakan andal jika jawaban seseorang terhadap pertanyaan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Uji reliabilitas dalam PLS dapat menggunakan metode *composite reliability* dan *cronbach's alpha* (Hartono dan Abdillah, 2014:62). *Composite reliability* mengukur nilai sesungguhnya reliabilitas suatu kontruk dan lebih baik dalam mengestimasi konsistensi internal suatu kontruk (Salisbury *et al*, 2002 dalam Hartono dan Abdillah, 2014:62). *Cronbach's alpha* mengukur batas bawah nilai

reliabilitas suatu konstruk. *Rule of thumb* nilai *alpha* atau *composite reliability* harus lebih besar dari 0,7, meskipun nilai 0,6 masih dapat diterima (Hair *et al*, 2006 Hartono dan Abdillah, 2014:62).

2) Model struktural atau *inner model*

Inner model digunakan untuk uji kausalitas (pengujian hipotesis dengan model prediksi) serta menggambarkan hubungan antarvariabel laten berdasarkan pada teori substantif. Model struktural dievaluasi dengan menggunakan *R-square* untuk konstruk dependen, *Stone-Geisser Q-square test* untuk *predictive relevance*, dan uji t serta signifikansi dari koefisien parameter jalur struktural. Menilai model dengan PLS dimulai dengan melihat R^2 untuk setiap variabel laten dependen. Perubahan nilai R^2 dapat digunakan untuk menilai pengaruh variabel laten independen tertentu terhadap variabel laten dependen apakah mempunyai pengaruh yang substantif (Ghozali, 2014:42). Hasil R^2 sebesar 0,67, 0,33, dan 0,19 mengindikasikan bahwa model “baik”, “moderat”, dan “lemah”(Chin, 1998 dalam Ghozali, 2012:42).

Q-square mengukur seberapa baik nilai observasi dihasilkan oleh model dan juga estimasi parameternya. Nilai *Q-square* > 0 menunjukkan model memiliki *predictive relevance*, sebaliknya jika nilai *Q-square* ≤ 0 menunjukkan model kurang memiliki *predictive relevance* (Chin, 1998 dalam Ghozali, 2012:42). Besaran Q^2 memiliki nilai dengan rentang $0 < Q^2 < 1$, dimana semakin mendekati 1 berarti model semakin baik. Besaran Q^2 ini setara dengan koefisien determinasi total pada analisis jalur (*path analysis*). Perhitungan *Q-Square* dilakukan dengan rumus:

$$Q^2 = 1 - (1 - R_1^2) (1 - R_2^2) \dots (1 - R_p^2) \dots [1]$$

dimana $R_1^2, R_2^2 \dots R_p^2$ adalah *R-square* variabel endogen.

3) Pengujian hipotesis

Hartono dan Abdillah (2009) menjelaskan bahwa ukuran signifikansi keterdukungan hipotesis dapat digunakan perbandingan nilai *t-table* dan *t-statistic*. Hipotesis terdukung atau diterima apabila *t-statistic* lebih tinggi dibandingkan nilai *t-table*. Dalam penelitian ini untuk tingkat keyakinan 95 persen ($\alpha=5\%$) maka nilai *t-table* untuk hipotesis satu ekor (*one-tailed*) adalah $> 1,680$. Analisis PLS yang digunakan dalam penelitian ini dilakukan menggunakan program *SmartPLS versi 3.2.1m3* yang dijalankan dengan media komputer.

4) Uji Efek Mediasi

Efek mediasi menunjukkan hubungan antara variabel independen dan dependen melalui variabel penghubung atau mediasi. Pengaruh variabel terhadap variabel dependen tidak secara langsung terjadi tetapi melalui proses transformasi yang diwakili oleh variabel mediasi (Baron dan Kenney, 1986 dalam Hartono dan Abdillah, 2009:117). Pengujian efek mediasi dapat dilakukan dengan menggunakan teknik regresi tetapi pada model yang kompleks atau hipotesis model, maka teknik regresi menjadi tidak efisien (Hartono dan Abdillah, 2009:118). Metode *Variance Accounted For* (VAF) yang dikembangkan oleh Preacher dan Hayes (2008) serta *bootstrapping* dalam distribusi pengaruh tidak langsung dipandang lebih sesuai karena tidak memerlukan asumsi apapun tentang distribusi variabel sehingga dapat diaplikasikan pada ukuran sampel kecil. Pendekatan ini paling tepat untuk PLS yang menggunakan metode *resampling* dan mempunyai *statistical power* yang lebih tinggi dari metode Sobel (Hair *et al*, 2013 dalam Sholihin, 2014:81).

Langkah pertama dalam prosedur pengujian mediasi adalah pengaruh langsung variabel independen terhadap variabel dependen harus signifikan. Kedua, pengaruh tidak langsung harus signifikan, setiap jalur yaitu variabel independen terhadap variabel mediasi dan variabel mediasi terhadap variabel dependen harus signifikan untuk memenuhi kondisi ini. Pengaruh tidak langsung ini diperoleh dengan formula pengaruh variabel independen pada variabel mediasi dikalikan dengan pengaruh variabel mediasi pada variabel dependen (Hair *et al*, 2013 dalam Sholihin, 2014:82). Apabila pengaruh tidak langsung signifikan, maka hal ini menunjukkan bahwa variabel pemediasi mampu menyerap atau mengurangi pengaruh langsung pada pengujian pertama.

Ketiga, menghitung VAF dengan formula (Hair *et al*, 2013 dalam Sholihin, 2014:82) sebagai berikut:

$$VAF = \frac{\text{pengaruh tidak langsung}}{\text{pengaruh langsung} + \text{pengaruh tidak langsung}} \dots\dots\dots [8]$$

Jika nilai VAF diatas 80%, maka menunjukkan peran X_2 sebagai pemediasi penuh (*full mediation*). X_2 dikategorikan sebagai pemediasi parsial apabila nilai VAF berkisar antara 20% sampai dengan 80%, namun jika nilai VAF kurang dari 20% dapat disimpulkan bahwa hampir tidak ada efek mediasi.

Hasil dan Pembahasan

Tabel 1 menunjukkan bahwa responden didominasi oleh golongan IV menggambarkan bahwa PPK-SKPD merupakan posisi yang strategis bagi SKPD dan memerlukan tanggungjawab yang besar untuk mengembannya, sehingga diperlukan seseorang yang memiliki kompetensi, prestasi kerja dan jenjang pangkat yang tinggi untuk menduduki posisi sebagai PPK-SKPD. Keterlibatan gender dari responden diketahui bahwa pria lebih mendominasi proporsi sampel PPK-SKPD yaitu sebesar 92,31%. Sedangkan indikator untuk mengetahui intelektualitas responden dapat dilihat melalui tingkat pendidikan responden yang sangat mempengaruhi kemampuan, wawasan dan tingkat kepercayaan diri responden. Penyusunan laporan keuangan SKPD pada Pemkab Tabanan didominasi oleh responden dengan pendidikan sarjana (S1) sebesar 51,28% dan magister (S2) sebesar 41,03%, sehingga memungkinkan responden lebih mudah dalam memahami dan mengerti kondisi tuntutan tugas dan tanggung jawabnya sebagai PPK-SKPD. Responden yang menyusun laporan keuangan SKPD di lingkungan Pemkab Tabanan berasal dari latar belakang pendidikan yang bervariasi dan didominasi oleh responden dengan latar belakang administrasi negara (41,03%).

Deskripsi Variabel Penelitian

Deskripsi variabel penelitian ditunjukkan dari hasil yang diperoleh berdasarkan jawaban responden terhadap masing-masing indikator pengukur variabel. Nilai interval dari distribusi frekwensi diperoleh dari formulasi (Furqon, 2009:25) sebagai berikut:

$$\text{Interval} = \frac{\text{nilai tertinggi}-\text{nilai terendah}}{\text{jumlah kelas}}$$

Skor untuk masing-masing alternatif jawaban dari variabel penelitian telah ditentukan dengan nilai minimal 1 dan maksimal 5, sehingga nilai interval yang diperoleh adalah 0,8. Kriteria yang digunakan untuk mengetahui kondisi variabel-variabel penelitian secara menyeluruh dapat dilihat melalui rerata skor sebagai berikut: a) sangat tidak baik (1,00 – 1,80); b) tidak baik (1,80 – 2,60); c) cukup baik (2,60 – 3,40); d) baik (3,40 – 4,20) dan e) sangat baik (4,20 – 5,00).

Penilaian jawaban responden terhadap kualitas LKPD tergolong sangat baik dengan rerata skor 4,25. Indikator relevan memiliki rerata skor 4,19 yang mengindikasikan informasi yang terkandung dalam LKPD Pemkab Tabanan sudah baik namun belum optimal dalam menyediakan informasi yang

relevan guna pengambilan keputusan bagi pengguna LKPD. Indikator andal memiliki rerata skor 4,34, mengindikasikan bahwa kualitas informasi dalam LKPD Pemkab Tabanan sudah andal. Indikator dapat dibandingkan memiliki rerata skor 4,21, tergolong kategori sangat baik dan menggambarkan bahwa kualitas informasi dalam LKPD Pemkab Tabanan dapat dibandingkan dengan periode sebelumnya baik secara internal maupun eksternal. Indikator dapat dipahami memiliki skor rerata 4,26, menggambarkan informasi dalam LKPD Pemkab Tabanan sudah disajikan dengan baik sehingga dapat dipahami oleh pengguna LKPD .

Total rerata skor indikator variabel kompetensi SDM menunjukkan 4,14, yang berarti bahwa penilaian responden terhadap kompetensi SDM tergolong baik. Indikator pengetahuan memiliki skor rerata 4,05, mengindikasikan bahwa pengetahuan PPK-SKPD mengenai tugas dan tanggungjawabnya sudah baik walaupun masih perlu ditingkatkan. Indikator keahlian memiliki rerata skor 4,08, artinya keahlian PPK-SKPD dalam menyusun LKPD berdasarkan SAP sudah memadai meskipun perlu ditingkatkan. Rerata skor perilaku sebesar 4,29, hal ini mengindikasikan bahwa perilaku PPK-SKPD dalam melaksanakan pencatatan dan pelaporan keuangan sudah berjalan sesuai norma dan etika yang berlaku sehingga kecil kemungkinan terjadi penyimpangan dan kecurangan.

Penilaian jawaban responden terhadap penerapan SPIP tergolong sangat baik, hal ini dapat dilihat dari total rerata skor indikator pada variabel penerapan SPIP sebesar 4,22. Indikator lingkungan pengendalian memiliki rerata skor 4,19 dengan kategori baik mengindikasikan bahwa lingkungan pengendalian Pemkab Tabanan sudah baik, namun belum optimal pelaksanaannya. Penilaian resiko memiliki rerata skor 4,12 dan mengindikasikan penerapan penilaian resiko pada Pemkab Tabanan sudah baik. Aktivitas pengendalian dengan rerata skor 4,25, artinya bahwa aktivitas pengendalian di Pemkab Tabanan sudah memadai namun masih perlu ditingkatkan terutama pada pengendalian aset tetap. Penerapan komunikasi dan informasi sudah dapat memberikan keyakinan yang memadai dan informasi yang disediakan oleh SKPD telah memungkinkan untuk melakukan tindakan korektif secara tepat, dengan rerata skor 4,28. Pengawasan memiliki rerata skor 4,28, artinya SKPD telah melakukan tindakan pengawasan yang memadai dalam pelaksanaan kegiatan, telah melakukan reviu dan evaluasi berkala terhadap program dan kegiatan yang dilaksanakan serta menindaklanjuti hasil temuan dan saran yang diberikan BPK maupun Inspektorat.

Variabel penerapan SAP memiliki rerata skor 4,28, artinya penilaian responden terhadap penerapan SAP tergolong sangat baik. Indikator PSAP No. 1 dan PSAP No. 2 memiliki rerata skor 4,11 dan 4,15. Hal ini menunjukkan bahwa SKPD pada lingkungan Pemkab Tabanan telah menerapkan penyajian LKPD dan melakukan penyusunan laporan realisasi anggaran dengan baik. Rerata skor indikator PSAP No. 3, PSAP No. 4, PSAP No. 5, PSAP No. 6, dan PSAP No. 7 masing-masing 4,24; 4,31; 4,28; 4,13 dan 4,35. Hasil ini menggambarkan bahwa laporan arus kas, CaLK serta pelaksanaan akuntansi persediaan, akuntansi investasi serta akuntansi aset tetap telah disusun dan dilaporkan oleh PPK-SKPD dengan baik dan sesuai dengan PSAP. Indikator PSAP No. 8, PSAP No. 9, PSAP No. 10, dan PSAP No. 11 memiliki rerata skor masing-masing 4,33; 4,44; 4,44 dan 4,35. Hasil ini menunjukkan bahwa SKPD di lingkungan Pemkab Tabanan telah melaksanakan kontruksi dalam pengerjaan, kewajiban, koreksi kesalahan serta konsolidasi laporan keuangan dengan baik.

Hasil Uji PLS

Uji PLS pada penelitian ini menggunakan evaluasi *outer model* dengan model reflektif dan evaluasi *inner model* dengan tingkat signifikansi 5%.

1) Model Pengukuran/Outer Model

Model pengukuran digunakan untuk menguji validitas kontruk dan reliabilitas instrumen. Hasil uji *outer model* dijelaskan sebagai berikut :

Uji *convergent validity* menunjukkan nilai *loading* faktor indikator semua indikator lebih besar dari nilai *loading* faktor 0,70 sehingga seluruh indikator kualitas LKPD, kompetensi SDM, penerapan SPIP dan SAP dinyatakan valid. Uji *discriminant validity* menunjukkan nilai korelasi *loading* masing-masing variabel lebih besar dari nilai korelasi *cross loading* variabel laten lainnya, maka seluruh indikator dalam penelitian ini dinyatakan valid. AVE menunjukkan nilai kualitas LKPD sebesar 0,931, kompetensi SDM sebesar 0,914, penerapan SPIP sebesar 0,934, dan penerapan SAP sebesar 0,864 yang berarti seluruh variabel dinyatakan valid.

Hasil uji *composite reliability* menunjukkan nilai kualitas LKPD sebesar 0,982, kompetensi SDM sebesar 0,970, penerapan SPIP sebesar 0,986 dan penerapan SAP sebesar 0,986 yang berarti seluruh variabel dinyatakan reliabel. *Cronbachs alpha* menunjukkan nilai kualitas LKPD sebesar 0,975, kompetensi SDM sebesar 0,953, penerapan SPIP sebesar 0,982, dan penerapan SAP sebesar 0,984 yang berarti seluruh variabel dinyatakan reliabel.

Berdasarkan hasil uji pengukuran model di atas, maka dapat disimpulkan bahwa semua variabel dalam penelitian ini adalah valid dan reliabel sehingga pengujian dapat dilanjutkan.

2) Model Struktural/*Inner Model*

Koefisien determinasi *R-square* sebesar 0,866 menunjukkan bahwa model memiliki tingkat *goodness of fit* yang baik, artinya variabilitas kualitas LKPD yang dapat dijelaskan oleh kompetensi SDM, penerapan SPIP dan SAP sebesar 86,6%, sedangkan sisanya 13,4% dijelaskan oleh variabel lain yang tidak diteliti dalam model. *R-square* penerapan SPIP sebesar 0,474 memiliki arti bahwa variasi dari penerapan SPIP mampu dijelaskan oleh kompetensi SDM sebesar 47,4% dan sisanya sebesar 52,4% dipengaruhi oleh faktor lain diluar model. Nilai *R-square* penerapan SAP sebesar 0,703 menunjukkan bahwa variasi penerapan SAP mampu dijelaskan oleh kompetensi SDM sebesar 70,3% dan sisanya sebesar 39,7% dipengaruhi oleh faktor lain yang tidak dijelaskan dalam model.

Q-square mengukur seberapa baik nilai observasi dihasilkan oleh model dan juga estimasi parameternya. Suatu model dianggap mempunyai nilai *predictive* yang relevan jika nilai *Q-square* lebih besar dari 0 (nol). Besaran *Q-square* memiliki nilai dengan rentang $0 < Q^2 < 1$, model semakin baik jika nilai *Q-square* mendekati 1. Nilai *predictive relevance* diperoleh dari :

$$Q^2 = 1 - (1-R_1^2)(1-R_2^2)(1-R_3^2) = 0,902$$

Hasil perhitungan *Q-square* pada penelitian ini 0,902 yang berarti bahwa 90% variabel independen dan mediasi dalam penelitian ini layak untuk menjelaskan variabel dependen yaitu kualitas LKPD. Dengan demikian model penelitian yang digunakan layak dan pembuktian hipotesis dapat dilanjutkan.

3) Pengujian Hipotesis

a) Uji Pengaruh Langsung

Variabel independen pada tingkat signifikansi 5% dengan uji satu sisi dinyatakan signifikan pada variabel dependennya apabila hasil t-statistik lebih besar dari t-tabel 1,680. Signifikansi variabel juga dapat dilihat dari nilai *p-value* yang lebih kecil dari tingkat alpha yang telah ditetapkan ($\alpha=0,05$). Hasil uji pengaruh langsung masing-masing variabel dapat dilihat pada Tabel 2.

Tabel 2
Pengaruh Langsung Variabel Laten

	<i>Original Sample (O)</i>	<i>Standard Error (STERR)</i>	<i>t statistics (O/STERR)</i>	<i>P Value</i>
SDM → SPIP	0,688	0,117	5,873	0,000
SDM → SAP	0,838	0,062	13,569	0,000
SDM → LKPD	0,318	0,157	13,979	0,021
SPIP → LKPD	0,330	0,187	1,765	0,039
SAP → LKPD	0,367	0,366	1,778	0,038

Sumber: data diolah, 2015

a) Pengaruh kompetensi SDM pada penerapan SPIP

Tabel 2 menunjukkan bahwa kompetensi SDM memiliki nilai koefisien positif sebesar 0,688, nilai t-statistik sebesar 5,873 dan tingkat signifikansi 0,000. Gambaran ini menjelaskan bahwa kompetensi SDM berpengaruh positif pada penerapan SPIP yang berarti semakin tinggi kompetensi SDM yang dimiliki PPK-SKPD maka penerapan SPIP yang dihasilkan PPK-SKPD cenderung semakin baik. Apabila PPK-SKPD dalam melaksanakan tugasnya menggunakan keahlian dan pengetahuan yang dimilikinya dengan baik serta didukung dengan perilaku yang mengutamakan kode etik, maka pengendalian intern cenderung akan berjalan dengan efektif. Hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis pertama (H_1) yang merumuskan bahwa terdapat pengaruh positif kompetensi SDM pada penerapan SPIP di Pemkab Tabanan, didukung dan tidak dapat ditolak.

b) Pengaruh kompetensi SDM pada penerapan SAP

Hasil koefisien menunjukkan nilai kompetensi SDM pada penerapan SAP memiliki nilai positif 0,838, nilai t-statistik sebesar 13,569 dan taraf signifikansi 0,000. Tingkat signifikansi ini yang lebih kecil dari tingkat alpha yang ditetapkan ($\alpha=0,05$), hal ini berarti kompetensi SDM berpengaruh positif dan signifikan pada penerapan SAP. Semakin tinggi kompetensi SDM yang dimiliki PPK maka ada kecenderungan semakin baik terciptanya penerapan SAP. Penerapan SAP yang baik membutuhkan SDM yang memiliki pengetahuan dan keahlian yang berkaitan dengan pengakuan pendapatan, pengakuan belanja, prinsip-prinsip penyusunan laporan konsolidasi, investasi, pengakuan dan penghapusan asset berwujud dan tidak berwujud, kontrak konstruksi, kebijakan kapitalisasi pengeluaran, kemitraan dengan pihak ketiga, biaya penelitian dan pengembangan, perhitungan persediaan dan dana cadangan serta prinsip lainnya yang tercantum dalam PP no. 71 tahun 2010. Tanpa adanya kompetensi yang baik, maka penerapan SAP

cenderung tidak akan berjalan dengan baik. Hasil tersebut menyatakan bahwa hipotesis kedua (H_2) yang merumuskan bahwa terdapat pengaruh positif kompetensi SDM pada penerapan SAP di Pemkab Tabanan, didukung dan tidak dapat ditolak.

c) Pengaruh kompetensi SDM pada kualitas LKPD

Tabel 2 menunjukkan nilai koefisien kompetensi SDM pada kualitas LKPD sebesar 0,318 dengan taraf signifikansi 0,021 serta nilai t-statistik 13,979 lebih besar dari t-tabel 1,680. Hasil ini menunjukkan bahwa kompetensi SDM berpengaruh positif signifikan pada kualitas LKPD, artinya semakin tinggi kompetensi SDM yang dimiliki PPK-SKPD maka kualitas LKPD yang dihasilkan PPK-SKPD cenderung semakin baik. Pemerintah daerah perlu meningkatkan kompetensi PPK-SKPD terutama pengetahuan dan keahlian dalam penyusunan LKPD untuk menghasilkan LKPD yang berkualitas khususnya meningkatkan relevansi LKPD dalam menghasilkan informasi yang dapat digunakan untuk mengoreksi keputusan pengguna di masa lalu dan memprediksi kejadian dimasa yang akan datang. Gambaran ini menyatakan bahwa hipotesis ketiga (H_3) yang merumuskan bahwa terdapat pengaruh positif kompetensi SDM pada kualitas LKPD Pemkab Tabanan, didukung dan tidak dapat ditolak.

d) Pengaruh penerapan SPIP pada kualitas LKPD

Hipotesis keempat (H_4) yang merumuskan bahwa terdapat pengaruh positif penerapan SPIP pada kualitas LKPD Pemkab Tabanan, didukung dan tidak dapat ditolak. Hal ini dapat dilihat dari nilai t-statistik penerapan SPIP pada kualitas LKPD sebesar 1,765 dengan nilai koefisien sebesar 0,330 dan taraf signifikansi 0,039. Gambaran ini menyatakan bahwa semakin tinggi penerapan SPIP yang dilaksanakan, maka kecendungan kualitas LKPD yang dihasilkan PPK akan semakin baik.

e) Pengaruh penerapan SAP pada kualitas LKPD

Hasil koefisien menunjukkan nilai penerapan SAP pada kualitas LKPD memiliki nilai positif 0,367, nilai t-statistik sebesar 1,778 dan taraf signifikansi 0,038. Nilai t-statistik yang lebih besar dari t-tabel (1,680) berarti penerapan SAP berpengaruh positif pada kualitas LKPD. Gambaran ini menyatakan bahwa semakin tinggi penerapan SAP yang dilaksanakan, maka kualitas LKPD yang dihasilkan PPK cenderung semakin baik. Hasil mendukung hipotesis kelima (H_5) yang

merumuskan bahwa terdapat pengaruh positif penerapan SAP pada kualitas LKPD Pemkab Tabanan.

b) Uji Pengaruh tidak langsung

Tabel 3 menunjukkan bahwa pengaruh kompetensi SDM pada kualitas LKPD juga memiliki pengaruh tidak langsung positif dengan nilai koefisien sebesar 0,535 dengan taraf signifikansi *p-value* sebesar 0,000. Nilai t-statistik pengaruh tidak langsung ini sebesar 3,997 lebih besar dari nilai t-tabel 1,680, artinya kompetensi SDM memiliki pengaruh tidak langsung atau melalui variabel perantara yang positif dan signifikan pada kualitas LKPD. Nilai koefisien pengaruh tidak langsung kompetensi SDM pada kualitas LKPD sebesar 0,535 merupakan total pengaruh tidak langsung melalui penerapan SPIP dan SAP.

Tabel 3
Pengaruh Tidak Langsung Variabel Laten

	<i>Original Sample (O)</i>	<i>Standard Error (STERR)</i>	<i>t-statistics (O/STERR)</i>	<i>P Value</i>
SDM → SPIP				
SDM → SAP				
SDM → LKPD	0,535	0,134	3,997	0,000
SPIP → LKPD				
SAP → LKPD				

Sumber: data diolah, 2015

Pengaruh tidak langsung kompetensi SDM pada kualitas LKPD melalui penerapan SPIP diperoleh dengan mengalikan koefisien jalur kompetensi SDM pada penerapan SPIP dengan koefisien hubungan penerapan SPIP pada kualitas LKPD (Sholikin, 2014:82) yaitu $0,688 \times 0,330$ sehingga diperoleh hasil 0,227. Pengaruh tidak langsung kompetensi SDM pada kualitas LKPD melalui penerapan SPIP diperoleh dengan mengalikan koefisien hubungan kompetensi SDM pada penerapan SAP dengan koefisien hubungan penerapan SAP pada kualitas LKPD yaitu $0,838 \times 0,367$ sehingga diperoleh hasil 0,308.

c) Uji Efek mediasi

Efek mediasi menunjukkan hubungan antara variabel independen dan dependen melalui variabel penghubung atau mediasi. Pengujian penerapan SPIP dan SAP sebagai pemediasi dapat dilihat dari nilai VAF masing-masing variabel pemediasi. Jika nilai VAF diatas 80%, maka menunjukkan peran variabel penerapan SPIP maupun SAP sebagai pemediasi penuh (*full*

mediation). Variabel penerapan SPIP dan SAP dikategorikan sebagai pemediasi parsial apabila nilai VAF berkisar antara 20% sampai dengan 80%, namun jika nilai VAF kurang dari 20% dapat disimpulkan bahwa hampir tidak ada efek mediasi. Perhitungan VAF dilakukan dengan formula sebagai berikut:

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

Nilai VAF untuk pengujian efek mediasi penerapan SPIP pada hubungan kompetensi SDM dan kualitas LKPD dapat dihitung dalam tabel 4.

Tabel 4
Uji Efek mediasi penerapan SPIP pada hubungan kompetensi SDM dan kualitas LKPD

Pengaruh tidak langsung 0,688 * 0,330 (SDM → SPIP = 0,688; SPIP → LKPD = 0,330)	0,227
Pengaruh langsung (SDM → LKPD = 0,318)	0,318
Pengaruh total	0,545
VAF = pengaruh tidak langsung/pengaruh total = 0,227/0,545	0,417

Sumber: data diolah, 2015

Hasil perhitungan VAF penerapan SPIP sebagai pemediasi hubungan antara kompetensi SDM dan kualitas LKPD diperoleh nilai 0,417 atau 41,7% sehingga menunjukkan penerapan SPIP sebagai pemediasi parsial. Kompetensi SDM masih memiliki pengaruh langsung pada kualitas LKPD, meskipun terdapat pengaruh tidak langsung dari kompetensi SDM pada kualitas LKPD melalui penerapan SPIP. Gambaran ini menunjukkan bahwa semakin tinggi kompetensi yang dimiliki PPK-SKPD melalui peningkatan penerapan SPIP ada kecenderungan berdampak pada meningkatnya kualitas LKPD Pemkab Tabanan. SDM yang memiliki kompetensi yang baik disamping dapat mempengaruhi kualitas LKPD secara langsung, juga dapat meningkatkan penerapan SPIP pada instansinya yang berimplikasi pula pada peningkatan kualitas laporan keuangan SKPD. SPIP yang dijalankan oleh PPK-SKPD yang memiliki kompetensi mampu menghasilkan LKPD yang memenuhi karakteristik relevan, andal, dapat diperbandingkan dan dapat dipahami. Hasil ini menggambarkan bahwa hipotesis keenam (H_6) yang merumuskan bahwa terdapat pengaruh positif kompetensi SDM pada kualitas LKPD Pemkab Tabanan melalui penerapan SPIP, tidak dapat ditolak.

Bentuk pemediasi parsial menunjukkan bahwa SPIP bukan satu-satunya pemediasi hubungan kompetensi SDM pada kualitas LKPD Kabupaten Tabanan namun terdapat faktor pemediasi lain (Baron dan Kenny, 1986 dalam Sholihin, 2014:59). Salah satu faktor lain tersebut, dalam penelitian ini

adalah penerapan SAP. Nilai VAF untuk pengujian efek mediasi penerapan SAP pada hubungan kompetensi SDM dan kualitas LKPD dapat dihitung dalam tabel 5

Tabel 5
Uji Efek mediasi penerapan SAP pada hubungan kompetensi SDM dan kualitas LKPD

Pengaruh tidak langsung 0,838 * 0,367 (SDM → SAP = 0,838; SAP → LKPD = 0,367)	0,308
Pengaruh langsung (SDM → LKPD = 0,318)	0,318
Pengaruh total	<u>0,626</u>
VAF = pengaruh tidak langsung/pengaruh total = 0,308/0,626	<u>0,492</u>

Sumber: data diolah, 2015

Tabel 5 menunjukkan hasil perhitungan VAF penerapan SAP sebagai pemediasi hubungan kompetensi SDM pada kualitas LKPD adalah 0,492 atau 49,2%. Hasil ini menggambarkan bahwa penerapan SAP memediasi parsial hubungan antara kompetensi SDM dan kualitas LKPD dan menunjukkan bahwa SAP merupakan salah satu dari beberapa faktor yang menjadi pemediasi hubungan kompetensi SDM pada kualitas LKPD Kabupaten Tabanan. Berdasarkan hasil uji efek mediasi ini dapat disimpulkan bahwa hipotesis ketujuh (H_7) yang merumuskan bahwa terdapat pengaruh positif kompetensi SDM pada kualitas LKPD Pemkab Tabanan melalui penerapan SAP, tidak dapat ditolak.

Hasil ini mengandung arti bahwa semakin tinggi kompetensi PPK-SKPD melalui peningkatan penerapan SAP berdampak pada kecenderungan meningkatnya kualitas LKPD. PPK-SKPD yang memiliki kompetensi yang baik disamping dapat mempengaruhi kualitas LKPD secara langsung, juga dapat meningkatkan penerapan SAP pada instansinya yang berimplikasi pula pada peningkatan kualitas laporan keuangan SKPD. Penyusunan LKPD yang berkualitas memerlukan keahlian SDM yang berkaitan dengan penerapan SAP. Kegagalan SDM dalam memahami dan menerapkan standar akuntansi yang ditetapkan pemerintah akan berdampak pada rendahnya kualitas LKPD.

d) *Latent variable correlation*

Tabel 6
Latents variable correlation

	Kualitas LKPD	Kompetensi SDM	Penerapan SPIP	Penerapan SAP
Kualitas LKPD	1			
Kompetensi SDM	0,854	1		
Penerapan SPIP	0,822	0,688	1	
Penerapan SAP	0,879	0,838	0,741	1

Sumber: data diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 6 dapat diketahui koefisien korelasi antar variabel. Korelasi kualitas LKPD sebagai variabel dependen dengan kompetensi SDM, penerapan SPIP dan SAP sebagai variabel independen memiliki korelasi kuat yaitu sebesar 0,854; 0,822 dan 0,879. Gambaran ini menyatakan kompetensi yang dimiliki seorang PPK dengan melalui SPIP dan SAP yang baik akan cenderung menghasilkan kualitas LKPD yang semakin baik.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Kompetensi SDM berpengaruh positif pada penerapan SPIP, SAP dan kualitas LKPD Pemkab Tabanan. Semakin tinggi kompetensi yang dimiliki PPK-SKPD maka penerapan SPIP, SAP dan kualitas LKPD yang dihasilkan PPK-SKPD cenderung semakin baik.

Penerapan SPIP dan SAP berpengaruh positif pada kualitas laporan keuangan Pemkab Tabanan. Semakin tinggi penerapan SPIP dan SAP dilaksanakan, maka kualitas laporan keuangan yang dihasilkan PPK-SKPD cenderung semakin baik.

Kompetensi SDM berpengaruh positif pada kualitas laporan keuangan Pemkab Tabanan melalui penerapan SPIP dan SAP. Semakin tinggi kompetensi yang dimiliki PPK-SKPD melalui peningkatan penerapan SPIP dan SAP, berdampak pada meningkatnya kualitas laporan keuangan Pemkab Tabanan.

Saran

Kompetensi SDM merupakan variabel penentu dalam meningkatkan kualitas LKPD. Kompetensi SDM yang tinggi melalui penerapan SPIP dan SAP yang baik dan optimal, mampu meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah. Pemahaman dan penerapan SDM atas SPIP dan SAP perlu terus ditingkatkan agar menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Mengingat pentingnya kompetensi SDM, Pemkab Tabanan secara rutin mengadakan diklat penyusunan laporan keuangan dan sosialisasi atas peraturan yang berkaitan keuangan mengingat PPK-SKPD memiliki latar belakang pendidikan yang beragam dan sebagian besar non ekonomi.

Hasil *R-square* sebesar 0,866 mengindikasikan bahwa terdapat 13,4% variabilitas kualitas LKPD dijelaskan variabel lain diluar model. Hal ini membuka peluang bagi peneliti selanjutnya untuk

menggali dan mempertimbangkan variabel-variabel lain yang diduga sebagai pemediasi pengaruh kompetensi SDM pada kualitas LKPD.

REFERENSI

Agami, A.M. 2006. Reporting on internal control over financial reporting. *The CPA Journal*, Vol 76, No. 11, pp. 32-34.

Anonim, 2006. *Peraturan Pemerintah No.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.*

_____. 2006. *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.*

_____. 2007. *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah*

_____. 2011. *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 21 Tahun 2011 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah*

Arens, A.A, Randal J, dan Beasley, M.S. 2012. *Auditing and Assurance Service: An Integrated Approach*. 14th Edition. Pearson Prentice Hall, New Jersey.

Bastian, I. 2006. *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Jakarta: Erlangga.

Bodnar, H.G. dan Hopwood, W.S. 2010. *Sistem Informasi Akuntansi*. Buku I. Edisi Ke-6. Penerjemah Amir Abadi Jusuf dan Rudi M. Tambunan. Jakarta: Salemba Empat.

Budiaji, W. 2013. Skala Pengukuran dan Jumlah Respon Skala Likert. *Jurnal Ilmu Pertanian dan Perikanan 2013*. ISSN 2302-6308

Donalson, L. dan Scannel, E.E. 1993. *Pengembangan Sumber Daya Manusia*. Jakarta: Gaya

Furqon. 2009. *Statistika Terapan untuk Penelitian*. Bandung : ALFABETA

Ghozali, I. 2014. *Structural Equation Modeling: Metode Alternatif Dengan Partial Least Square (PLS)*. Edisi 4. 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*). Universitas Gajahmada.
- Kawedar, W. 2010. Opini Audit dan Sistem Pengendalian Intern (Studi Kasus di Kabupaten PWJ yang Mengalami Penurunan Opini Audit). *Jurnal*. Universitas Diponogoro.
- Mahmudi. 2011. *Akuntansi Sektor Publik*. UII Pres. Yogyakarta.
- 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
- Sholihin, M. dan Ratmono D. 2013. *Analisis SEM-PLS dengan WrapPLS 3.0: untuk Hubungan Nonlinier dalam Penelitian Sosial dan Bisnis*. Yogyakarta: Andi Offset.
- Sugiyono. 2013. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta.
- Sukmaningrum, T. dan Harto P. 2011. Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten dan Kota Semarang). *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Sektor Publik*
- Susilawati dan Riana, D.S. 2013. Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Pengendalian Intern sebagai Antecedent Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal STIE STEMBI Bandung*.
- Winidyaningrum dan Rahmawati. 2010. Pengaruh Sumber Daya Manusia dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Keterandalan dan Kepatwaktuan Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Variabel Intervening Pengendalian Intern Akuntansi (Studi Empiris di Pemda Subosukawonosraten), *Jurnal Nasional Akuntansi XIII*
- Zeyn, E., 2011. Pengaruh *Good Governance* dan Standar Akuntansi Pemerintahan Terhadap Akuntabilitas Keuangan dengan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi. *Jurnal Reviu Akuntansi dan Keuangan*. Vol.1, No. 1. Hal: 21-37

Lampiran

Tabel 1
Profil Responden

Keterangan	Jumlah	Persentase
Golongan Ruang		
III	6	15,38
IV	33	84,62
Jumlah	39	100,00
Jenis Kelamin		

Pria	36	92,31
Wanita	03	07,69
	39	100,00
Tingkat Pendidikan		
D-4	3	07,69
S-1	20	51,28
S-2	16	41,03
S-3	0	0,00
	39	100,00
Latar Belakang Pendidikan		
Ekonomi	9	23,08
Administrasi Negara	16	41,03
Lain-Lain	14	35,90
	39	100,00

Sumber: data diolah, 2015