

Analisis Faktor Pendukung Peningkatan Kualitas Laporan Keuangan SKPD di Kabupaten Wonosobo

Krist Setyo Yulianto¹ dan Ignatius Novianto Hariwibowo²

^{1,2} Universitas Atma Jaya Yogyakarta, Yogyakarta, Indonesia

ARTICLE INFO

Sejarah Artikel:

Received 10 Juli 2019

Revised 11 Desember 2019

Accepted 19 Desember 2019

Keywords:

Competency Factors Of Human Resources, Government Internal Control Systems, Utilization Of Information Technology, Implementation Of Government Accounting Standards, Quality Of SKPD Financial Reports

ABSTRACT

This study aims to prove the influence of HR competency factors, government internal control systems, and utilization of information technology to improve the quality of SKPD financial reports based on Government Accounting Standards in Local Government of Wonosobo Regency. This research was conducted to prove the factors that could improve the Qualified Opinion of audit report into Unqualified Opinions on the Wonosobo Regency. The study was conducted by distributing questionnaires to 38 financial officer of Regional Work Unit (PPK-SKPD) offices in Wonosobo Regency. This research was developed with a variant SEM (PLS) model framework. Data analysis in this study used SmartPLS 3.2.7 soft-ware. The consequences of this study indicate that the competency factors of human resources, government internal control systems, and the use of information technology have a positive impact on the implementation of government accounting standards. Improving the quality of financial statements for WTP opinions is based on the suitability of SAP. Success of implementing SAP is based on the Wonosobo Regency's strategy on the BPK's recommendations for the findings of previous years to improve the quality of financial reports consisting of HR competencies, SPIP, and utilization of information technology.

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk membuktikan pengaruh faktor kompetensi SDM, sistem pengendalian internal pemerintah, dan pemanfaatan teknologi informasi terhadap peningkatan kualitas laporan keuangan SKPD berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) di Pemerintah Daerah Kabupaten Wonosobo. Penelitian ini dilakukan untuk membuktikan faktor yang dapat meningkatkan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) menjadi opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) pada Pemerintah Daerah Kabupaten Wonosobo. Penelitian dilakukan dengan mendistribusikan kuesioner kepada 38 PPK-SKPD di seluruh dinas di Kabupaten Wonosobo. Penelitian ini dikembangkan dengan kerangka model SEM berbasis varian (PLS). Analisa data pada penelitian ini menggunakan software SmartPLS 3.2.7. Konsekuensi penelitian ini menunjukkan bahwa faktor kompetensi sumber daya manusia, sistem pengendalian intern pemerintah, dan pemanfaatan teknologi informasi berdampak positif terhadap standar akuntansi pemerintahan. Peningkatan kualitas laporan keuangan atas opini WTP didasari pada kesesuaian SAP. Keberhasilan penerapan SAP didasari dari strategi Pemkab Wonosobo atas rekomendasi BPK terhadap temuan tahun-tahun sebelumnya untuk memperbaiki dan meningkatkan kualitas laporan keuangan melalui kompetensi SDM, SPIP, dan pemanfaatan teknologi informasi.

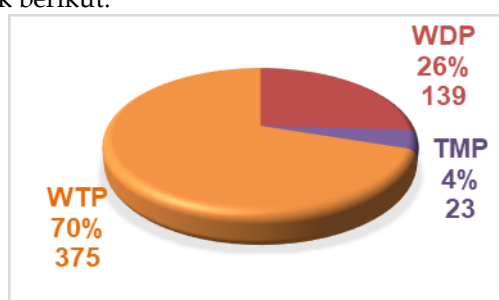
1. PENDAHULUAN

Reformasi keuangan negara yang diwujudkan pada tahun 2003 telah memberikan mandat dan amanat yang sangat besar kepada pemerintah untuk mengelola keuangan negara. Pemerintah melakukan penataan keuangan negara melalui Undang-Undang (UU) Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, yang menekankan bahwa penyusunan laporan pelaksanaan APBN/APBD menggunakan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) dan diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

* Corresponding author: kristsetyoo@gmail.com¹ novianto_hari@staff.uajy.ac.id²

Berdasarkan pasal 232 ayat 6 Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 yang mengatur Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah menjelaskan tentang pertanggungjawaban APBD bahwa entitas akuntansi harus menyusun laporan keuangan. Laporan keuangan yang diperlukan antara lain adalah neraca, laporan realisasi anggaran, dan catatan atas laporan keuangan. Laporan ini merupakan wujud pertanggungjawaban Kepala SKPD kepada PPKD, yang nanti akan dikonsolidasikan menjadi laporan keuangan pemerintah daerah (pasal 240 ayat 2).

Tahun 2017, terdapat 537 Laporan Hasil Eksaminasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Tahun 2016 yang diterbitkan oleh BPK. Dari 542 pemerintah daerah, hasil audit BPK terhadap 537 LKPD pada 2016 ditunjukkan pada grafik berikut:



Sumber: IHPS 1 tahun 2017 BPK

Gambar 1.

Opini atas LKPD Tahun 2016

Capaian opini wajar tanpa pengecualian (WTP), sebesar 70%. Capaian tersebut adalah di atas sasaran kinerja keuangan daerah yang direncanakan dan diberlakukan dalam RPJMN 2015-2019. Dengan demikian, banyak Pemerintah Daerah telah mampu mendapatkan opini WTP dari BPK sehingga, opini WTP tersebut mengindikasikan bahwa pencapaian kinerja akuntabilitas keuangan pemerintah daerah telah menerapkan dan sesuai SAP. Hasil tersebut juga menunjukkan bahwa laporan keuangan daerah telah dilaporkan dengan bebas akan salah saji material.

Dari 41 Kota/Kabupaten terdapat 36 Kota/Kabupaten di Provinsi Jawa Tengah telah menerima opini WTP atas LKPD tahun 2016. Kabupaten Wonosobo merupakan kabupaten yang menerima opini WTP untuk LKPD 2016 pada hasil eksaminasi BPK pada semester 1 Tahun 2017. Kenaikan opini dari WDP menjadi WTP ada 84 LKPD, salah satunya adalah Pemkab Wonosobo. Pada tahun-tahun sebelumnya Pemkab Wonosobo hanya mendapatkan opini WDP sehingga, penelitian ini menggunakan LKPD 2016 dikarenakan pada tahun tersebut Pemkab Wonosobo untuk pertama kalinya mendapatkan capaian tertinggi atas kualitas laporan keuangan daerah yaitu opini WTP. Peningkatan penilaian opini LKPD merupakan wujud perbaikan dan peningkatan atas kualitas laporan keuangan SKPD. Berdasarkan wawancara dengan aparat SKPD yang sudah dilakukan bahwa serangkaian perbaikan dan peningkatan telah dilakukan atas temuan BPK pada tahun-tahun sebelumnya terhadap kualitas laporan keuangan Pemkab Wonosobo.

Upaya perbaikan dan peningkatan pada kompetensi SDM adalah meningkatkan kapasitas sumber daya manusia yaitu dengan menindaklanjuti rekomendasi BPK mengenai kepala BPPKAD untuk melakukan pendidikan dan pelatihan kepada pegawai BPPKAD terkait kebijakan penyisihan piutang, melaksanakan rekomendasi BPK pada tahun-tahun sebelumnya dalam hal inventarisasi aset bahwa Pemkab perlu meningkatkan kapasitas sumber daya manusia dalam hal pengelolaan data aset. Upaya perbaikan dan peningkatan pada sistem pengendalian intern yang dilakukan adalah dengan meningkatkan pengawasan dan pengendalian secara optimal pada setiap entitas SKPD dan melakukan pengarahan pada bagian akuntansi dengan menindaklanjuti temuan BPK pada tahun lalu bahwa setiap kepala SKPD perlu untuk meningkatkan pengawasan terhadap bendahara pengeluaran terkait batas waktu penyampaian Laporan Pertanggungjawaban Fungsional. Untuk upaya perbaikan dan peningkatan pemanfaatan teknologi informasi, Pemkab Wonosobo membangun dan menggunakan teknologi informasi untuk meningkatkan kemampuan pengelolaan keuangan dengan menindaklanjuti temuan BPK pada tahun-tahun sebelumnya dalam hal inventarisasi aset tetap. Pemkab Wonosobo perlu menggunakan teknologi informasi untuk men-data base-kan *fixed assets* dengan baik sehingga langkah tersebut dapat membantu dalam penataan data *fixed assets*. Berdasarkan penyajian bebas salah saji material, Pemkab Wonosobo telah

melakukan apa yang direkomendasikan oleh temuan BPK. Strategi yang dilakukan Pemkab Wonosobo adalah memperbaiki dan meningkatkan kewajaran nilai aset tetap dengan merinci aset tetap, merekonsiliasi aset dengan didukung data aset yang memadai. Temuan permasalahan oleh BPK pada tahun-tahun sebelumnya sebagai sarana untuk memperbaiki kualitas laporan keuangan daerah yang sebelumnya mendapat opini WDP menjadi WTP. Hal ini didukung dengan rekomendasi BPK atas temuan permasalahan tersebut agar sebagai pertimbangan dan strategi Pemkab Wonosobo untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan daerah dan dapat mempertahankan opini WTP.

Pencapaian kualitas LKPD Pemkab Wonosobo pada tahun 2016, dengan opini WTP, banyak terjadi karena pemerintah daerah melakukan perbaikan laporan keuangan sesuai dengan hasil audit BPK di tahun 2015. Beberapa saran yang telah dapat ditindaklanjuti adalah peningkatan sistem pengendalian dan peningkatan kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Saran tersebut juga merupakan hasil temuan dari BPK yang menunjukkan bahwa tiga permasalahan yang dihadapi pemerintah daerah dalam pencapaian kualitas laporan keuangan antara lain kelemahan sistem pengendalian internal (SPI), kelemahan pelaksanaan anggaran dan belanja, dan kelemahan struktur pengendalian (IHPS BPK 2017). Hasil temuan menunjukkan bahwa SPI berperan penting dalam peningkatan kualitas LKPD. Hasil temuan BPK tersebut juga menunjukkan bahwa kendala penerapan SPI pada pemerintah daerah disebabkan antara lain oleh kurang optimalnya pemahaman akuntansi dalam pelaporan sehingga berpengaruh pada kurangnya pengawasan dan pengendalian. Kurangnya pemahaman Pejabat Pengelola Keuangan berdampak pada penerapan SAP yang tidak optimal. Kondisi ini menunjukkan ada peran kompetensi sumber daya masyarakat untuk mencapai kualitas laporan keuangan yang maksimal. Secara jelas penelitian Rahayu *et al.* (2014) menjelaskan bahwa terdapat tiga faktor yang akan meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah, yaitu: pengendalian internal pemerintah, kompetensi SDM, dan pemanfaatan teknologi.

Penerapan SAP yang didukung sistem pengendalian internal (SPI) akan menghasilkan informasi yang andal pada laporan keuangan pemerintah. Arens *et al.* (2012) menjelaskan bahwa SPI merupakan sistem untuk memastikan tujuan organisasi tercapai. Kelemahan praktik SPI berpengaruh pada tujuan pemerintah yang salah satunya adalah melakukan pengelolaan keuangan yang ditunjukkan melalui kualitas LKPD.

Sebagai komponen sistem, SDM memiliki peran penting dalam pelaksanaan sistem informasi akuntansi yang akan menghasilkan LKPD sesuai dengan SAP yang ditetapkan dalam PP 71 tahun 2010. Dharma dan Syamsul (2015) menunjukkan bahwa SDM berperan penting dalam aplikasi SAP pada LKPD. Kegagalan pemerintah daerah juga berpengaruh pada lemahnya pengendalian akuntansi pada 42 pemda (IHPS, 2017). Dengan demikian meningkatkan SDM akan berpengaruh pada peningkatan praktik akuntansi yang tepat.

Hasil laporan audit BPK 2017 mengungkapkan bahwa pemanfaatan teknologi juga berpengaruh pada peningkatan kualitas LKPD (IHSP 2017). BPK menjelaskan bahwa 241 pemda memiliki masalah dalam pemanfaatan teknologi sehingga mempengaruhi kualitas LKPD. Penelitian Suwanda (2015) menunjukkan bahwa pemanfaatan teknologi informasi belum maksimal pada beberapa pemerintah daerah yang berakibat pada kualitas LKPD. Dalam hal ini, teknologi informasi akan memfasilitasi aparat untuk dapat menghasilkan LKPD yang lebih baik. Dengan demikian, selaras dengan penelitian Rahayu *et al.* (2014), beberapa penelitian juga mendukung adanya faktor SPI, SDM, teknologi informasi dalam pencapaian kualitas LKPD (Nugraheni dan Subaweh, 2008; Sudirianti *et al.*, 2015; Suwanda, 2015).

Walaupun demikian, penelitian Suwanda (2015) mengungkapkan bahwa SPI, kompetensi SDM, dan pemanfaatan teknologi informasi tidak mempengaruhi kualitas laporan keuangan secara langsung. Oleh karena itu, penelitian ini akan menambahkan variabel yaitu penerapan SAP sebagai faktor yang memediasi pengaruh SPI, kompetensi SDM, dan pemanfaatan teknologi informasi terhadap kualitas laporan keuangan. Penggunaan penerapan SAP sebagai mediasi didukung oleh Undang-Undang 32 tahun 2004 (pasal 184) yang menjelaskan bahwa penyusunan LKPD harus sesuai dengan SAP.

Walaupun demikian, penelitian Suwanda (2015) mengungkapkan bahwa SPI, kompetensi SDM, dan pemanfaatan teknologi informasi tidak mempengaruhi kualitas laporan keuangan secara langsung. Oleh karena itu, penelitian ini akan menambahkan variabel yaitu penerapan SAP sebagai faktor yang memediasi pengaruh SPI, kompetensi SDM, dan pemanfaatan teknologi informasi terhadap kualitas laporan keuangan. Penggunaan penerapan SAP sebagai mediasi didukung oleh Undang-Undang 32 tahun 2004 (pasal 184) yang menjelaskan bahwa penyusunan LKPD harus sesuai dengan SAP.

Penelitian ini dimaksudkan dapat menyumbangkan kontribusi praktis yaitu peningkatan kualitas

laporan keuangan pemerintah daerah melalui peningkatan faktor kompetensi sumber daya kinerja aparatur SKPD, peningkatan sistem pengendalian intern pemerintah, peningkatan penerapan standar akuntansi pemerintah, dan peningkatan pemanfaatan teknologi informasi secara optimal. Hasil penelitian ini dapat menjadi bahan masukan di dalam mengkaji permasalahan pada laporan keuangan pemerintah daerah untuk dapat mempertahankan opini WTP. Oleh karena itu, penelitian ini ingin menguji apakah terdapat peran dari ke-empat faktor tersebut terhadap perubahan opini WDP ke opini WTP yang didapatkan Pemerintah Daerah Wonosobo.

2. TELAHAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Pengelolaan Keuangan Pemerintah Daerah

Pemerintah daerah memiliki peran otonomi dalam pengelolaan keuangan (UU No. 32 tahun 2004). Sebagai wakil dari pemerintah pusat di daerah, pemerintah daerah diselenggarakan oleh gubernur, bupati, walikota, dan perangkat daerah. Sebagai bentuk usaha pengelolaan laporan keuangan, pemerintah daerah perlu menyusun laporan keuangan berdasarkan PP 71 tahun 2010, yang menjelaskan bahwa laporan keuangan merupakan laporan terstruktur yang menunjukkan transaksi yang telah dilakukan pada suatu entitas. Dalam penyusunan laporan keuangan, pemerintah daerah mempunyai unit yang berfungsi sebagai entitas pelaporan. Unit ini terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang berfungsi menyusun laporan keuangan pada pemerintah daerah. Sedangkan entitas akuntansi memiliki fungsi sebagai pelaksana anggaran (Bastian, 2010).

Hasil dari LKPD harus dapat memenuhi unsur dari kualitas laporan keuangan berdasarkan PP 71 tahun 2010. Ukuran kualitas laporan kualitas tersebut adalah relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami. Ukuran tersebut merupakan ukuran normatif untuk diwujudkan dalam setiap laporan keuangan. Hal ini juga sesuai dengan prinsip pelaporan keuangan SAP yaitu: Realisasi (*Realization*), Nilai Historis (*Historical Cost*), Basis Akuntansi, Periodisitas (*Periodicity*), Substansi Mengungguli Bentuk Formal (*Substance Over Form*), Pengungkapan Lengkap (*Full Disclosure*), Konsistensi (*Consistency*), dan Penyajian Wajar (*Fair Presentation*)

Kompetensi Sumber Daya Manusia

Kompetensi SDM didefinisikan sebagai kemampuan yang perlu dimiliki oleh setiap aparatur sipil negara, yang meliputi pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugas jabatannya (PP No. 101 tahun 2000, pasal 3). Secara ringkas Widodo (2001) menjelaskan bahwa kemampuan SDM adalah terkait dengan pelaksanaan tugas dan tanggung jawab yang diberikan. Kemampuan ini akan menunjukkan sejauh mana pemahaman dari pelatihan dan pendidikan yang selama ini dijalani oleh seorang aparat pemerintahan.

Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

Pengendalian internal didefinisikan sebagai proses integral yang dilakukan secara simultan oleh seluruh anggota organisasi untuk memastikan tujuan organisasi dapat tercapai secara efektif dan efisien (PP 60 tahun 2008). Dalam konteks ranah pemerintah, pengendalian internal ditujukan untuk mencapai tujuan pemerintah, kesesuaian dengan peraturan, pengamanan aset negara, dan laporan keuangan yang dapat tepat. Untuk mencapai hasil tersebut pemerintah membutuhkan ekosistem pengendalian yang menyeluruh. Oleh karena itu keberhasilan penerapan pengendalian internal membutuhkan penerapan lingkungan pengendalian yang efektif, analisis resiko, aktifitas pengendalian, komunikasi yang baik antar pihak terkait, dan pemantauan yang berkelanjutan.

Pemanfaatan Teknologi Informasi

Menurut Wilkinson *et al.* (2000), pemanfaatan teknologi informasi didefinisikan sebagai bentuk pendayagunaan infrastruktur teknologi yang meliputi hardware, software, dan jaringan komputer baik dengan internet atau intranet. Penerapan teknologi informasi dalam ranah pemerintahan akan membantu pemerintah untuk mencapai terselenggaranya tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) (PP No. 56 tahun 2005). penerapan teknologi informasi akan membantu pemerintah untuk dapat menyelenggarakan pemerintahan baik secara internal untuk administrasi pemerintahan dan juga untuk meningkatkan servis publik kepada khalayak umum.

Pengembangan Hipotesis

Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia terhadap Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan

Kompetensi sumber daya manusia merupakan kemampuan aparat sipil negara untuk dapat menggunakan pengetahuan, keterampilan dan prilakunya untuk melaksanakan tugas dan tanggung jawab sesuai dengan peran dan jabatannya (PP No. 101 tahun 2000). Setiap aparat sipil negara diharapkan untuk dapat memaksimalkan kinerjanya melalui peningkatan pengetahuan teknis terkait dengan pekerjaannya (Widodo, 2001). Peningkatan pemahaman, pengetahuan, dan keterampilan aparat pemerintahan dalam bidang akuntansi akan memampukan aparat untuk dapat menyusun LKPD dengan menerapkan SAP, PP 71 tahun 2010, sesuai dengan prinsip akuntansi. Pengelolaan keuangan yang baik menuntut adanya laporan keuangan yang baik. Proses penyusunan laporan keuangan berdasarkan SAP menuntut pemahaman aparat mengenai standar akuntansi (Warisno, 2008). Sumber daya manusia berperan penting untuk dapat bekerja sesuai dengan sistem akuntansi yang ditentukan. Proses akuntansi yang kompleks menuntut kompetensi SDM dalam bidang akuntansi. Dengan laporan keuangan yang sesuai standar, pemerintah akan menghasilkan informasi keuangan yang dapat dipercaya. Informasi keuangan akan membantu aparat untuk melakukan evaluasi pengelolaan keuangan secara efektif.

Penelitian terdahulu juga menunjukkan adanya hubungan yang positif antara kompetensi SDM dengan praktik standar akuntansi berdasar SAP yang efektif (Dharma dan Syamsul, 2015; Sudi-rianti *et al.*, 2015). Dengan demikian hipotesis yang dibuat untuk hubungan antara kompetensi SDM dengan penerapan SAP ialah:

H₁ : Kompetensi Sumber Daya Manusia berpengaruh positif terhadap Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan.

Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terhadap Standar Akuntansi Pemerintahan

SPI pemerintah merupakan sistem yang dibangun untuk memastikan pemerintah, yang meliputi pimpinan dan pegawai, agar dapat mencapai tujuannya (PP No. 60 tahun 2008). Proses pengendalian ini akan memberikan keyakinan atas ketercapaian tujuan organisasi secara efisien dan efektif. PP No. 60 tahun 2008 mengungkapkan bahwa pengendalian internal memiliki dampak pada laporan keuangan untuk pengelolaan keuangan dan pengamanan aset negara, melalui ketaatan terhadap aturan. Proses penyusunan laporan keuangan yang digunakan pemerintah adalah berdasar SAP. Penerapan sistem pengendalian internal yang efektif akan membantu aparat sipil negara untuk menerapkan SAP dalam penyusunan LKPD.

Laporan audit BPK, dalam IHPS (2017), menunjukkan bahwa kelemahan atau penyimpangan LKPD dipengaruhi juga oleh lemahnya sistem pengendalian internal (SPI) yang ada pada pemerintah daerah tersebut. Kondisi ini menunjukkan bahwa adanya hubungan yang positif antara penerapan SPI dengan praktik pelaporan LKPD berdasar SAP. SIP akan membantu pengawasan prosedur teknis akuntansi sehingga perlakuan transaksi dapat sesuai dengan SAP. Hubungan ini juga didukung dengan penelitian sebelumnya, yang menunjukkan bahwa penerapan SPI pemerintah akan berpengaruh pada peningkatan SAP (Sudirianti *et al.*, 2015; Dharma dan Syamsul, 2015). Dengan SPI ini sistem akuntansi akan dapat dipantau pelaksanaannya. Dengan demikian, hipotesis yang dibuat untuk hubungan ini ialah:

H₂ : Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Berpengaruh Positif terhadap Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan.

Pengaruh Pemanfaatan Teknologi Informasi terhadap Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan

Pemanfaatan teknologi informasi merupakan upaya penggunaan teknologi informasi untuk mencapai tujuan organisasi (Wilkinson *et al.*, 2000). Melalui PP 56 tahun 2005 menjelaskan bahwa penerapan teknologi sangat penting untuk mencapai praktik tata kelola pemerintahan yang baik. Teknologi informasi memfasilitasi aparat untuk dapat menyelenggarakan kegiatan pemerintahan dengan lebih efisien dan efektif. Proses penyelenggaraan pemerintahan menuntut pelaporan keuangan yang sebagai bentuk praktik pengelolaan keuangan yang baik. Penerapan teknologi informasi akan membantu aparat sipil pemerintah untuk dapat melaksanakan tugasnya dalam proses penyusunan laporan keuangan. Selain itu penerapan teknologi informasi akan membantu komunikasi informasi antar pihak yang terkait dengan pengelolaan keuangan pemerintah daerah.

Penelitian Suwanda (2015) menunjukkan bahwa kemampuan pemerintah daerah dalam menerapkan teknologi informasi akan berdampak pada peningkatan kualitas laporan keuangan. Peningkatan ini terjadi karena teknologi informasi mempermudah aparat untuk memproses transaksi sesuai dengan aturan yang

ditetapkan. Sehingga laporan keuangan dapat lebih sesuai dengan SAP. Dengan demikian hipotesis yang dibuat ialah:

H₃ : Pemanfaatan Teknologi Informasi berpengaruh positif terhadap Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan.

Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan SKPD

Audit LKPD yang dilakukan BPK adalah berdasarkan opini auditnya pada SAP PP 71 tahun 2010. Penerapan SAP sebagai standar penyusunan LKPD merupakan amanat dari UU No. 17 tahun 2003. UU No. 17 tahun 2003 menegaskan bahwa penyusunan laporan keuangan merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari pengelolaan keuangan negara. Laporan keuangan yang sesuai dengan SAP akan memberikan informasi keuangan yang lebih tepat sehingga kualitas laporan keuangan dapat lebih bagus.

Penelitian terdahulu menunjukkan bahwa kemampuan pemerintah daerah menerapkan SAP akan meningkatkan opini audit BPK yang menjadi ukuran dari kualitas laporan keuangan LKPD (Sudirianti *et al.*, 2015; Dharma dan Syamsul, 2015; Nugraheni dan Subaweh, 2008; Suwanda, 2015; Rahayu *et al.*, 2014). SAP merupakan aturan penyusunan LKPD yang mengarahkan laporan keuangan untuk dapat menyajikan transaksi sesuai dengan kondisi yang sesungguhnya. Dengan demikian penerapan SAP yang tepat akan meningkatkan kualitas laporan keuangan. Oleh karena itu, hipotesis yang dibuat ialah:

H₄ : Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan berpengaruh positif terhadap Kualitas Laporan Keuangan SKPD.

Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan dengan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan sebagai Variabel Mediasi

Efek lanjutan dari penelitian terdahulu mengungkapkan bahwa kesesuaian SDM memiliki dampak positif terhadap praktik SAP (Sudirianti *et al.*, 2015; Dharma dan Syamsul, 2015), SPIP memiliki dampak positif dan penting terhadap praktik SAP (Sudirianti *et al.*, 2015; Dharma dan Syamsul, 2015), pemanfaatan inovasi data memiliki dampak positif namun tidak besar pada sifat laporan fiskal (Suwanda, 2015), alat ukur pembukuan pemerintah memiliki dampak positif dan besar (Sudirianti *et al.*, 2015; Dharma dan Syamsul, 2015; Nugraheni dan Subaweh, 2008; Suwanda, 2015; Rahayu *et al.*, 2014). Dengan demikian, hasil ini tergantung pada penelitian sebelumnya yang cenderung menunjukkan bahwa SAP adalah prasyarat dalam pengaturan dan pengelolaan laporan pemerintah yang dipengaruhi dari kemampuan SDM, SPIP, dan pemanfaatan inovasi data.

Informasi, kapasitas/kemampuan, dan mentalitas sosial yang dimiliki SDM secara langsung terkait dengan proses administrasi laporan keuangan yang bergantung pada pedoman pemerintah serta norma-norma akuntansi pemerintah. Kontrol internal memberi kepercayaan terhadap laporan keuangan pada ranah pemerintah. LKPD secara wajar mengikuti aturan akuntansi yang sesuai dengan tolok ukur standar akuntansi pemerintah. Pemanfaatan inovasi data memerlukan standar / prosedur untuk meningkatkan sifat laporan keuangan pemerintah yang bergantung pada standar akuntansi, khususnya penggunaan langkah-langkah akuntansi pemerintah. Pengukuran praktik akuntansi sangat diperlukan untuk meningkatkan sifat laporan keuangan termasuk memperluas pentingnya kualitas laporan yang tetap. Sejalan dengan ini, pemanfaatan norma-norma akuntansi pemerintah merupakan prasyarat dalam kesiapan dan pengenalan laporan keuangan pemerintah. Karena pentingnya SAP dalam penyusunan LKPD maka hipotesis yang dibuat ialah:

H₅ : Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Dapat Memediasi Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan SKPD.

3. METODE PENELITIAN

Jenis penelitian yang diterapkan dalam riset ini ialah penelitian empiris untuk menguji hipotesis secara statistik. Dalam penelitian ini, yang menjadi obyek penelitian ialah semua entitas akuntansi di ranah Pemerintah Daerah Kabupaten Wonosobo yang berjumlah 38 Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) terdiri dari 4 Badan dan Lembaga Teknis, 15 Dinas, Sekretariat Daerah, Sekretariat DPRD, 14 Kecamatan, Kantor Kesatuan Bangsa dan Politik (Kesbangpol), dan Satuan Polisi Pamong Praja (Satpol PP). Sampel penelitian adalah Pejabat Penatausahaan Keuangan (PPK) pada masing-masing SKPD dengan jumlah 38 PPK-SKPD. Teknik pengambilan sampel dalam riset ini menerapkan teknik *purposive sampling*. Kriteria

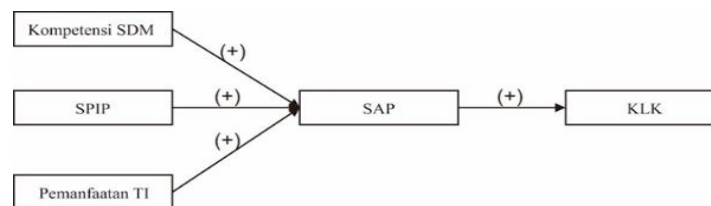
sampel dalam penelitian ini adalah (pertama) PPK-SKPD Pemkab Wonosobo, (kedua) PPK-SKPD Pemkab Wonosobo yang mempunyai masa jabatan minimal 1 tahun atau lebih. Operasional variabel penelitian dapat ditunjukkan pada tabel 1 berikut ini:

Tabel 1. Operasional Variabel Penelitian

Variabel	Definisi	Pengembangan kuisisioner
Kompetensi SDM	Kemampuan SDM adalah terkait tanggung jawab dan pelaksanaan tugas yang diberikan melalui pemahaman dari pengalaman, pelatihan, dan pendidikan yang selama ini dijalani oleh seorang aparat pemerintahan. (Widodo, 2001)	Sudirianti, et al. (2015)
Sistem Pengendalian Internal Pemerintah	Proses integral yang dilakukan secara simultan oleh seluruh anggota organisasi untuk memastikan tujuan organisasi dapat tercapai secara efisien dan efektif. (PP No. 60/2008)	Sudirianti, et al. (2015)
Pemanfaatan Teknologi Informasi	Teknologi informasi meliputi pemanfaatan perangkat lunak, komputer, jaringan, <i>electronic commerce</i> , database, dan jenis lainnya yang berhubungan dengan teknologi. (Wilkinson et al., 2000)	Triyanto (2017)
Penerapan SAP	Prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam penyajian dan penyusunan laporan keuangan pemerintah. (PP No.71/2010)	Sudirianti, et al. (2015)
Kualitas Laporan Keuangan	Laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh entitas pelaporan. (PP No. 71/2010).	Sudirianti, et al. (2015)

Sumber: Olahan peneliti, 2018

Keseluruhan model penelitian dapat dilihat pada gambar berikut:



Gambar 1. Model Penelitian

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh dengan bantuan instrumen kuisisioner. Teknik pengumpulan data yang diterapkan ialah dengan menggunakan teknik survei dan wawancara. Metode analisis data yang digunakan pada penelitian ini adalah menggunakan *software SmartPLS* versi 3.2.7 mulai dari uji validitas, reliabilitas, struktural model (*inner model*), dan pengujian hipotesis sedangkan untuk uji statistik deskriptif menggunakan *software IBM SPSS Statistics 20*.

Model penelitian ini adalah SEM berbasis varian atau komponen (PLS) sehingga dikategorikan penelitian yang kompleks dikarenakan terdapat variabel mediasi. Model penelitian kompleks dapat diuji menggunakan teknik statistika regresi namun tidak efisien karena pengujian harus dilakukan berjenjang dan manual (Hartono dan Abdillah, 2015). Teknik statistika SEM adalah pilihan yang lebih tepat untuk

model penelitian yang kompleks (Hartono dan Abdillah, 2015). PLS merupakan teknik ana-lisis untuk menguji data sehingga informasi yang dihasilkan mudah ditafsirkan dan efisien terutama pada model yang kompleks atau hipotesis model, dapat digunakan pada data set yang kecil, tidak mensyaratkan uji asumsi klasik, serta dapat digunakan pada indikator yang bersifat formatif dan reflektif terhadap variabel latennya (Hartono dan Abdillah, 2015).

Efek mediasi pada penelitian ini tidak dilihat melalui perbandingan pengaruh tidak langsung dan pengaruh langsung. Karena model penelitian yang dibangun pada penelitian ini hanya melihat apakah terdapat mediasi atau tidak melalui SAP secara tidak langsung. Efek mediasi melalui uji pengaruh tidak langsung pada penelitian ini ditunjukkan dengan skema *bootstrapping* melalui *total indirect effects*.

4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Tabel 2 di bawah menunjukkan bahwa gender di antara responden didominasi oleh laki-laki, yang menunjukkan laki-laki banyak berperan dalam sebagai PPK-SKPD di Kabupaten Wonosobo. Untuk petunjuk tingkat gelar dapat dilihat dengan sangat baik bahwa tingkat pelatihan yang diperoleh re-sponden sangat memengaruhi kemampuan, kapasitas, dan pemahaman tentang kondisi dan kewajiban terkait pelaksanaan sebagai PPK-SKPD, di mana responden yang memiliki gelar S1 / S2. Kondisi ini menunjukkan bahwa kapasitas dominan pada posisi yang benar dalam posisi PPK-SKPD dengan alasan bahwa posisi tersebut membutuhkan kemampuan luar biasa dalam pelaksanaannya.

Untuk indikator latar belakang dapat diketahui bahwa responden dengan latar belakang pendidikan ekonomi mendominasi. Hal ini dapat disimpulkan bahwa kapasitas dan kapabilitas peran PPK-SKPD sebagai penyusun laporan keuangan daerah/SKPD di dalam lingkup Pemerintahan Kabupaten Wonosobo sudah baik. Untuk latar belakang responden sangat baik dilihat bahwa responden memiliki pemahaman keuangan. Hasil ini menunjukkan bahwa kemampuan pekerjaan PPK-SKPD sebagai penyusun laporan/ SKPD terkait pengelolaan keuangan di dalam Pemerintah Kabupaten Wonosobo ialah besar.

Tabel 2. Profil Responden

Keterangan	Jumlah	Persentase
Jenis Kelamin		
Pria	26	68,42
Wanita	12	31,58
Jumlah	38	100
Strata		
D3	1	2,63
D4	0	0
S1	17	44,74
S2	17	44,74
S3	0	0
Tidak Mengisi	3	7,89
Jumlah	38	100
Pendidikan		
Fisipol	7	18,42
Perbankan	1	2,63
Pertanian	1	2,63
Hukum	1	2,63
Komputer	1	2,63
Ekonomi	19	50
Ilmu Lingkungan	1	2,63
Informatika	1	2,63
Bimb.Konseling	1	2,63
Komunikasi	1	2,63
Tidak mengisi	4	10,53
Jumlah	38	100

Sumber : Data diolah, 2018

Analisis Data

Pengujian PLS pada penelitian ini menerapkan evaluasi/penilaian *outer model* (model pengukuran) dengan konstruk reflektif, evaluasi/penilaian *inner model* (model struktural) dengan melihat *R-Square*, pengujian hipotesis, dan uji statistik deskriptif. Efek mediasi melalui uji pengaruh tidak langsung pada penelitian ini ditunjukkan dengan skema *bootstrapping* melalui *total indirect effects*.

Statistik Deskriptif

Tabel 3. Hasil Uji Statistik Deskriptif

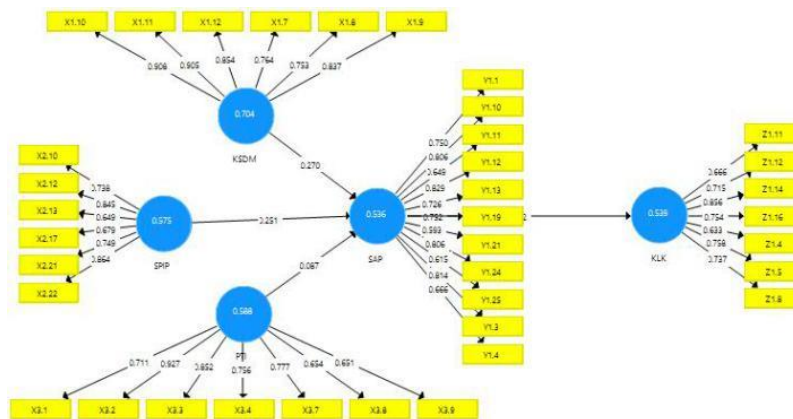
	KLK	KSDM	SPIP	PTI	SAP
Mean	4,069	3,987	4,039	4,175	3,93
Median	4	4	4	4	4
Max	5	5	5	5	5
Min	2	2	1	2	2
Std. Dev	0,518	0,479	0,535	0,490	0,662
N	38	38	38	38	38

Sumber : Data diolah peneliti, 2018

Berdasarkan hasil tabel 3 menunjukkan bahwa jumlah responden ialah 38. Variabel kualitas laporan keuangan SKDP (KLK) memiliki nilai terendah adalah 2, nilai tertinggi ialah 5, dengan nilai rata-rata ialah 4, dan nilai standar deviasi adalah 0,518. Variabel kompetensi SDM (KSDM) memiliki nilai terendah adalah 2, nilai tertinggi ialah 5, nilai rata-rata ialah 4, dan nilai standar deviasi ialah 0,479. Variabel sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) memiliki nilai terendah adalah 1, nilai tertinggi 5, dengan nilai rata-rata ialah 4, dan nilai standar deviasi adalah 0,535. Variabel pemanfaatan teknologi informasi (PTI) mempunyai *value* terendah ialah 2, nilai tertinggi ialah 5, nilai rata-rata ialah 4,175, dan nilai standar deviasi ialah 0,490. Variabel standar akuntansi pemerintahan (SAP) mempunyai nilai terendah ialah 2, nilai tertinggi ialah 5, nilai rata-rata ialah 4, dan nilai standar deviasi 0,662. Nilai rata-rata sebesar 4 pada setiap variabel menunjukkan bahwa setiap responden berpendapat setuju dalam hal pertanyaan yang diajukan terkait variabel tersebut.

Uji Validitas dan Reabilitas

Dalam memperoleh data, penelitian ini menggunakan kuesioner sehingga terdapat dua syarat yang harus dipenuhi dalam suatu kuesioner yaitu validitas dan reliabilitas.



Gambar 2.
Tampilan Hasil PLS Algorithm

Parameter uji validitas konvergen dapat dilihat melalui skor AVE dan *Communality*, yang semuanya harus memiliki nilai di atas 0,5 (Hartono dan Abdillah, 2015). Untuk uji validitas konvergen dengan AVE (*Average Variance Extracted*) menunjukkan nilai estimasi variabel sifat laporan anggaran: 0,539, kompetensi SDM 0,704, penggunaan SPIP: 0,575, penggunaan TI: 0,588, dan penggunaan SAP: 0,536 sehingga sangat mungkin untuk menganggap bahwa semua faktor tersebut valid atau substansial.

Uji validitas diskriminan dapat dilihat bahwa semua penanda dalam investigasi ini dapat menunjukkan nilai validitas diskriminan yang baik terhadap seluruh indikator. Kondisi ini ditunjukkan oleh setiap indikator yang berada dalam variabel laten yang mempunyai perbedaan terhadap indikator dalam faktor berbeda yang ditunjukkan oleh skor *loading* yang lebih tinggi dalam nilai konstruknya sendiri.

Dari hasil output uji reliabilitas semua konstruk memiliki nilai *composite reliability* dan *cronbach alpha* di atas 0,7. Hasil uji *composite reliability* untuk variabel kualitas laporan keuangan sebesar 0,890, kompetensi SDM sebesar 0,934, penerapan SPIP sebesar 0,910, pemanfaatan TI sebesar 0,926, dan penerapan SAP sebesar 0,889. Hasil uji *cronbach alpha* untuk variabel kualitas laporan keuangan sebesar 0,856, kompetensi SDM sebesar 0,915, penerapan SPIP sebesar 0,878, pemanfaatan TI sebesar 0,912, dan penerapan SAP sebesar 0,850, sehingga dapat disimpulkan bahwa seluruh variabel dinyatakan reliabel.

Dari konsekuensi dari hasil uji reliabilitas, semua konstruk memiliki *composite reliability* dan *Cronbach alpha* di atas 0,7. Gabungan hasil uji *kcomposite reliability* untuk sifat variabel kualitas laporan keuangan mencapai 0,890, kompetensi SDM mencapai 0,934, penerapan SPIP mencapai hingga 0,910, pemanfaatan TI mencapai 0,926, dan penerapan SAP mencapai 0,889. Hasil uji Cronbach alpha untuk variabel kualitas laporan keuangan sebesar 0,856, kompetensi SDM sebesar 0,915, penerapan SPIP sebesar 0,878, pemanfaatan TI sebesar 0,912, dan penerapan SAP sebesar 0,850, sehingga cenderung disimpulkan bahwa semua faktor diumumkan reliabel.

Inner Model/Model Struktural

Berdasarkan hasil output tersebut dapat dikonklusikan bahwa koefisien determinasi *R-Square* variabel SAP (Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah) sebesar 0,71 yang dapat diinterpretasikan bahwa model tersebut memiliki tingkat *goodness of fit* yang bagus, maksudnya variabilitas konstruk SAP (Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah) dapat dijelaskan oleh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, dan Pemanfaatan Teknologi Informasi sebesar 71%, sedangkan sisanya 29% dijabarkan oleh faktor lain yang belum diteliti dalam model penelitian. Hasil *R-Square* pada variabel KLK (Kualitas Laporan Keuangan SKPD) sejumlah 0,347 yang memiliki arti bahwa variabilitas konstruk KLK mampu dijelaskan oleh variabel SAP (Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah) sejumlah 34,7% dan sisanya 65,3% dipengaruhi oleh faktor/variabel lain yang belum diteliti dalam model penelitian.

Berikut hasil perhitungan *goodness of fit* yang dicetuskan oleh Tenenhaus *et al.* (2004) dalam Ghozali dan Latan (2015) : $goodness\ of\ fit = \sqrt{((AVE)^{-1} \times (R^2)^{-1})} = 0,5617$. Berdasarkan hasil perhitungan *goodness of fit* dapat diklasifikasikan kriteria *goodness of fit* dalam penelitian ini adalah 0,5576 (*large*), hal ini mengindikasikan bahwa model penelitian ini memiliki kapabilitas yang tinggi dalam menegaskan data empiris, sehingga secara keseluruhan model penelitian ini layak digunakan.

Berdasarkan hasil pengujian Q2 menggunakan metode blindfolding dapat diketahui bahwa hasil uji sebesar 15% menunjukkan variabel SAP dalam penelitian ini layak untuk menjelaskan variabel KLK dan secara tidak langsung dipengaruhi oleh KSDM, SPIP, dan PTI. Sedangkan Q2 untuk variabel SAP sebesar 32% menunjukkan bahwa variabel KSDM, SPIP, dan PTI layak untuk menjelaskan variabel SAP. Hal tersebut dibuktikan dengan nilai $Q2 > 0$, dengan demikian model penelitian yang digunakan layak dalam penelitian ini sehingga pembuktian secara hipotesis dapat dilakukan.

Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis melalui proses *bootstrapping* menggunakan skema *individual changes*, parameter uji *t-statistic* didapat untuk menyatakan hubungan kausalitas dengan tingkat signifikansi 10%. Hasil uji satu sisi dinyatakan signifikan apabila hasil *t-statistic* lebih besar dari *t-table* sebesar 1,30423. Untuk uji pengaruh langsung dilihat melalui *path coefficients* sedangkan uji pengaruh tidak langsung dilihat melalui *total indirect effects*.

1. Uji Pengaruh Langsung

Tabel 4. Hasil Uji *Bootstrapping*

	Original Sample	T-statistic	P-Value	Kesimpulan
KSDM->SAP	0,357	2,326	0,010	Terdukung
SPIP->SAP	0,415	2,170	0,015	Terdukung
PTI->SAP	0,214	1,423	0,078	Terdukung

SAP->KLK	0,589	5,355	0,000	Terdukung
----------	-------	-------	-------	-----------

Sumber : Data diolah

2. Uji Pengaruh Tidak Langsung

Tabel 5. Hasil Uji *Bootstrapping*

	Original Sample	T-statistic	P-Value	Kesimpulan
KSDM>SAP> KLK	0,210	1,870	0,031	Terdukung
SPIP> SAP> KLK	0,244	1,938	0,027	Terdukung
PTI> SAP> KLK	0,126	1,389	0,083	Terdukung

Sumber : Data diolah

3. Efek Mediasi

Efek mediasi ditunjukkan melalui korelasi antara variabel independen dengan dependennya (fenomenanya) melalui variabel mediasi. Berdasarkan uji pengaruh tidak langsung melalui *total indirect effects* menunjukkan bahwa variabel mediasi yaitu SAP dapat memediasi variabel independen terhadap dependen. Hal ini ditunjukkan pada nilai *t-statistic* pengaruh tidak langsung yang lebih besar dari *t-table*, artinya KSDM, SPIP, dan PTI memiliki pengaruh tidak langsung terhadap KLK melalui SAP secara positif dan signifikan.

Pembahasan

Kompetensi SDM mempengaruhi penerapan SAP pada Pemkab Wonosobo. Hal ini menunjukkan kian tinggi kompetensi SDM PPK-SKPD, kian baik pengelolaan penerapan akuntansi pemerintah dalam Kabupaten Wonosobo. Penggunaan langkah-langkah akuntansi pemerintah yang baik akan membentuk pemerintahan yang layak yang berkaitan dengan *good governance*. Konsekuensi logis pencapaian tersebut dengan membutuhkan SDM yang memiliki pengetahuan, bakat, dan perilaku yang mendukung penerapan laporan keuangan sebagai bentuk pengelolaan keuangan sesuai dengan PP 71 tahun 2010. Konsekuensi dari penelitian ini adalah konsisten dengan penelitian sebelumnya yang menyatakan bahwa kemampuan SDM berdampak pada penerapan SAP di pemerintah daerah (Sudirianti *et al.*, 2015; Dharma dan Syamsul, 2015).

SPI pemerintah daerah memiliki dampak positif pada penerapan SAP. Kondisi ini menunjukkan semakin tinggi penggunaan pengendalian yang dilakukan oleh PPK-SKPD, ada kecenderungan praktik akuntansi pemerintah yang lebih baik. Dengan cara ini, kontrol internal melalui prinsip standar akuntansi pemerintah dapat memberikan penegasan bahwa laporan keuangan SKPD dapat ditampilkan dengan baik. Kegiatan pengendalian aktivitas yang dilakukan oleh atasan kepada semua pekerja melalui lingkup pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi komunikasi, dan pemantauan telah memberikan kepercayaan yang memuaskan dalam pemenuhan tujuan otoritatif melalui pemanfaatan prinsip-prinsip akuntansi pemerintah sesuai dengan SAP. Konsekuensi dari penelitian ini ditunjang dengan penelitian terdahulu yang menyatakan bahwa SPIP memiliki dampak positif terhadap penerapan prinsip-prinsip standar akuntansi pemerintah (Sudirianti *et al.*, 2015; Dharma dan Syamsul, 2015).

Pemanfaatan teknologi informasi memiliki dampak positif dan signifikan terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan. Hasil ini menegaskan semakin tinggi penggunaan teknologi informasi oleh PPK-SKPD, ada kecenderungan untuk pencapaian langkah-langkah akuntansi pemerintah yang lebih baik. Pemanfaatan teknologi informasi akan mendorong pekerjaan dalam pengawasan keuangan terkait pengelolaan tanggung jawab yang akan dilakukan, dan dapat meminimalisir tingkat kesalahan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berpedoman pada standar akuntansi yang digunakan dalam SAP. Oleh karena itu, teknologi informasi membantu pemerintah daerah untuk mengelola dan dan informasi dengan cepat, lengkap, dan akurat melalui aturan akuntansi pemerintah terkait pengelolaan pertanggungjawaban keuangan. Hasil lanjutan dari penelitian ini berbeda dari penelitian sebelumnya yang menyatakan bahwa pemanfaatan teknologi informasi tidak memiliki dampak terhadap kualitas laporan keuangan (Suwanda, 2015). Hasil dari analisis dalam penelitian ini dapat membuktikan bahwa untuk mendapatkan kualitas laporan keuangan yang berkualitas tinggi perlu menggunakan teknologi informasi, melalui prosedur / standar yang diperlukan dalam pelaksanaannya sesuai standar akuntansi pemerintah.

Penerapan standar akuntansi pemerintahan berdampak positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan SKPD. Hal ini mengindikasikan bahwa kian tinggi penerapan standar akuntansi

pemerintahan yang diterapkan PPK-SKPD maka kian meningkat kualitas laporan keuangan SKPD. Standar akuntansi sangat vital untuk meningkatkan relevansi, kehandalan, keterbandingan, dan keterpahaman laporan keuangan. Konsekuensi penelitian ini konsisten dengan hasil riset terdahulu yang menyatakan bahwa standar akuntansi pemerintahan berdampak positif dan signifikan (Sudirianti *et al.*, 2015; Dharma dan Syamsul, 2015; Nugraheni dan Subaweh, 2008; Suwanda, 2015; Rahayu *et al.*, 2014).

Hasil riset ini mengungkapkan bahwa variabel penerapan SAP sanggup memediasi pengaruh faktor kompetensi SDM, SPIP, dan pemanfaatan teknologi informasi terhadap kualitas laporan keuangan SKPD. Konsekuensi ini ditunjukkan atas hasil uji pengaruh langsung dari faktor kompetensi SDM, SPIP, dan pemanfaatan teknologi informasi pada penerapan standar akuntansi pemerintah yang menunjukkan dampak positif dan signifikan, sedangkan penerapan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Hasil ini didukung dengan hasil uji pengaruh tidak langsung melalui *total indirect effects* menunjukkan bahwa variabel mediasi yaitu SAP dapat memediasi variabel independen terhadap dependen. Hal ini ditunjukkan pada nilai *t-statistic* pengaruh tidak langsung yang lebih tinggi dari *t-table*, artinya KSDM, SPIP, dan PTI mempunyai pengaruh tidak langsung terhadap KLK melalui SAP secara positif dan signifikan. Berdasarkan penelitian terdahulu dapat disimpulkan bahwa SAP merupakan persyaratan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah. Komponen SAP yang terdiri dari faktor kompetensi SDM, SPIP, dan pemanfaatan teknologi informasi. Dengan demikian, penerapan SAP akan memediasi pengaruh kompetensi SDM, SPIP, dan pemanfaatan teknologi informasi terhadap kualitas laporan keuangan (Sudirianti *et al.*, 2015; Dharma dan Syamsul, 2015; Nugraheni dan Subaweh, 2008; Suwanda, 2015; Rahayu *et al.*, 2014).

5. SIMPULAN, KETERBATASAN, DAN SARAN

Tujuan dari penelitian ini ialah hendak membuktikan pengaruh faktor kompetensi sumber daya manusia, sistem pengendalian intern pemerintah, dan pemanfaatan teknologi informasi terhadap kualitas laporan keuangan SKPD dengan variabel mediasi penerapan standar akuntansi pemerintahan di Pemerintah Daerah Kabupaten Wonosobo spesifiknya mengenai keterkaitan pada perubahan opini WDP ke opini WTP yang didapatkan Pemerintah Daerah Kabupaten Wonosobo.

Hasil uji pengaruh langsung pada analisis penelitian ini membuktikan bahwa kompetensi sumber daya manusia, sistem pengendalian intern pemerintah, dan pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap standar akuntansi pemerintahan. Sedangkan penerapan standar akuntansi pemerintahan mempunyai pengaruh signifikan dan positif terhadap kualitas laporan keuangan SKPD. Hal ini ditunjang dengan hasil uji pengaruh tidak langsung melalui *total indirect effects* menunjukkan bahwa variabel mediasi yaitu SAP dapat memediasi variabel independen terhadap dependen. Kondisi ini ditunjukkan pada nilai *t-statistic* pengaruh tidak langsung yang lebih tinggi dari *t-table*, indikasinya bahwa KSDM, SPIP, dan PTI memiliki pengaruh tidak langsung terhadap KLK melalui SAP secara positif dan signifikan. Hasil ini mengindikasikan bahwa penggunaan langkah-langkah akuntansi pemerintah yang baik akan membentuk pemerintahan yang layak yang berkaitan dengan *good governance*. Konsekuensi logis pencapaian tersebut dengan membutuhkan SDM yang memiliki pengetahuan, bakat, dan perilaku yang mendukung penerapan laporan keuangan sebagai bentuk pengelolaan keuangan sesuai dengan PP 71 tahun 2010. SPI pemerintah daerah atas kontrol internal melalui prinsip standar akuntansi pemerintah dapat memberikan penegasan bahwa laporan keuangan SKPD dapat ditampilkan dengan baik. Kegiatan pengendalian aktivitas yang dilakukan oleh pimpinan kepada semua pegawai melalui lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi komunikasi, dan pemantauan telah memberikan kepercayaan yang memuaskan dalam pemenuhan tujuan otoritatif melalui pemanfaatan prinsip-prinsip akuntansi pemerintah sesuai dengan SAP. Teknologi informasi mendorong pemerintah daerah untuk mengelola dan dan informasi dengan cepat, lengkap, dan akurat melalui aturan akuntansi pemerintah sesuai dengan SAP terkait pengelolaan pertanggungjawaban keuangan. Penerapan standar akuntansi sangat vital untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan diantaranya meningkatkan relevansi, kehandalan, keterbandingan, dan keterpahaman laporan keuangan.

Dengan demikian, analisis penelitian ini membuktikan terdapat keterkaitan kualitas laporan keuangan SKPD khususnya pada perbaikan opini WDP menjadi opini WTP yang didapatkan Pemerintah Daerah Kabupaten Wonosobo yang dipengaruhi oleh faktor kompetensi sumber daya manusia, SPI pemerintah, pemanfaatan teknologi informasi, dan penerapan standar akuntansi pemerintahan. Opini WTP yang diberikan BPK atas LKPD didasari atas 2 hal, yaitu kesesuaian penyajian atau pelaporan kualitas laporan

keuangan terhadap SAP dan penyajian serta pelaporan laporan keuangan yang bebas salah saji material. Berdasarkan hasil pemeriksaan BPK atas temuan tahun-tahun sebelumnya, maka BPK menyarankan untuk menindaklanjuti permasalahan yang terjadi dengan memberikan rekomendasi. Sehingga, bagi Pemkab Wonosobo hal ini dapat menjadi strategi untuk mendapatkan opini WTP dan mempertahankannya. Strategi yang sudah dilakukan ini meliputi 3 faktor, yaitu : (1) Kompetensi sumber daya manusia dalam hal kepala BPPKAD untuk melakukan pendidikan dan pelatihan kepada pegawai BPPKAD terkait kebijakan penyisihan piutang, melaksanakan rekomendasi BPK pada tahun-tahun sebelumnya dalam hal inventarisasi aset bahwa Pemkab perlu meningkatkan kapasitas sumber daya manusia dalam hal pengelolaan data aset. (2) Sistem pengendalian intern adalah meningkatkan pengawasan dan pengendalian secara optimal pada setiap entitas SKPD dan melakukan pembinaan akuntansi dan pelaporan kepada pelaksana tugas dengan menindaklanjuti temuan BPK pada tahun lalu bahwa setiap kepala SKPD meningkatkan pengawasan terhadap bendahara pengeluaran atas terkait batas waktu penyampaian Laporan Pertanggungjawaban Fungsional. (3) Pemanfaatan teknologi informasi adalah memanfaatkan dan mengembangkan kemajuan teknologi informasi untuk meningkatkan kemampuan menata keuangan dengan menindaklanjuti temuan BPK pada tahun-tahun sebelumnya dalam hal inventarisasi aset tetap. Bahwa Pemkab Wonosobo perlu mengembangkan dan memanfaatkan teknologi informasi untuk men-data basekan aset tetap dengan baik sehingga, hal tersebut dapat membantu dalam pengelolaan data aset tetap. Berdasarkan penyajian bebas salah saji material, Pemkab Wonosobo telah melakukan apa yang direkomendasikan oleh temuan BPK. Strategi yang dilakukan Pemkab Wonosobo adalah memperbaiki dan meningkatkan kewajaran nilai aset tetap dengan merinci aset tetap, merekonsiliasi aset dengan didukung data aset yang memadai. Penelitian ini juga membuktikan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan merupakan persyaratan untuk penyusunan dan penyajian pengelolaan laporan keuangan pemerintah.

Beberapa keterbatasan yang dimiliki penelitian ini adalah dalam penggunaan kuesioner pada penelitian ini sebagian besar masih menggunakan kuesioner yang digunakan peneliti terdahulu, sehingga kemungkinan terjadinya kesalahan dalam pengukuran karena belum tentu dapat menggambarkan situasi dan kondisi yang sama pada objek penelitian terdahulu. Peneliti memiliki keterbatasan waktu dikarenakan memiliki banyak kesibukan, maka peneliti meninggalkan kuesionernya kepada responden yang berdampak pada jawaban responden yang tidak bisa menggambarkan fenomena yang sebenarnya dikarenakan peneliti tidak bisa mendampingi responden pada saat mengisi instrumen.

Berdasarkan analisis pembahasan dan hasil penelitian yang telah dilakukan, peneliti menyarankan atas hasil R^2 sebesar 0,710 mengindikasikan bahwa terdapat 29% variabilitas penerapan SAP yang dijelaskan variabel lain di luar model penelitian ini. Hasil R^2 sebesar 0,347 juga menegaskan bahwa termuat 65,3% variabilitas kualitas laporan keuangan SKPD yang dapat dijabarkan pada variabel lain di luar model penelitian. Hal ini mengindikasikan terdapat probabilitas bagi peneliti berikutnya untuk menginvestigasi variabel-variabel lain yang dianggap mempunyai pengaruh terhadap SAP dan kualitas laporan keuangan.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, A. A., Randal J., dan Beasley, M. S. (2012). *Auditing and Assurance Service: An Integrated Approach (14th Edition)*. New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Bastian, I. (2010). *Akuntansi Sektor Publik (Edisi 3)*. Yogyakarta, Indonesia : Penerbit BPFE Universitas Gajah Mada Yogyakarta.
- Boynton, W., Johnson, R., dan Kell, G. (2003). *Modern Auditing (Edisi 7)*. Jakarta: Erlangga.
- BPK RI. 2007. Peraturan BPK RI No. 01 Tahun 2007 tentang *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*. Jakarta.
- BPK RI. 2012. Buletin Teknis Nomor 01 Pelaporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Pemerintah. Nomor 4 /K/I-XIII.2/ 9 /2012.
- BPK RI. (2017). Diakses dari www.bpk.go.id/assets/files/ihps/2017/1/ihpas_i_2017_1507002855.pdf pada tanggal 5 Maret 2018 pukul 20.08 WIB.
- BPK RI. (2017). *Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Mengalami Peningkatan*. Diakses dari www.bpk.go.id/news/kualitas-laporan-keuangan-pemerintah-daerah-mengalami-peningkatan pada tanggal 4 Maret 2018 Pukul 21.00 WIB.
- Dharma, B., dan Syamsul. (2015). Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, dan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Kota Padang. *Jurnal Riset Manajemen Bisnis dan Publik ISSN : 2337 – 5345 (Vol 3) : No 1*.

- Ghozali, I. (2006). *Structural Equation Modeling Metode Alternatif Dengan Partial Least Square (PLS)*. Semarang, Indonesia: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I. (2011). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 19 (Edisi 5)*. Semarang, Indonesia: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I., dan Latan, H. (2015). *Partial Least Squares Konsep, Teknik dan Aplikasi Menggunakan Program SmartPLS 3.0 Untuk Penelitian Empiris*. Semarang, Indonesia: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hartono, J. (2016). *Metodologi Penelitian Bisnis Salah Kaprah dengan Pengalaman-Pengalaman (Edisi 6)*. Yogyakarta, Indonesia: BPFE.
- Hartono, J., dan Abdillah, W. (2015). *Partial Least Square (PLS) Alternatif Structural Equation Modeling (SEM) Dalam Penelitian Bisnis*. Yogyakarta, Indonesia: Penerbit Andi.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). (2004). *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2003. *International Public Sector Accounting Standards (IP-SAS). No. 1. Presentation of Financial Statements. Appendix A Qualitative Characteristics of Financial Reporting*. London: IFRS Publication.
- Mulyadi. (2002). *Auditing (Buku Dua Edisi 6)*. Jakarta: Salemba Empat.
- Nugraheni, P., dan Subaweh. (2008). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *Jurnal Ilmiah Ekonomi Bisnis No.1 Vol.13*, Universitas Gunadarma, Depok, Jawa Barat.
- Peraturan Daerah Kabupaten Wonosobo Nomor 12 Tahun 2016 Tentang *Pembentukan Dan Susunan Perangkat Daerah Kabupaten Wonosobo*
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008 Tentang *Pedoman Pelaksanaan Reviu Atas Laporan Keuangan Daerah*
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 Tentang *Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah*.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007 Tentang *Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 101 Tahun 2000 Tentang Pendidikan Dan Pelatihan Jabatan Pegawai Negeri Sipil*
- Peraturan Pemerintah Nomor 56 Tahun 2005 Tentang *Sistem Informasi Keuangan*.
- Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 Tentang *Pengelolaan Keuangan Daerah*.
- Peraturan Pemerintah Nomor 01 Tahun 2007 Tentang *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*.
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*.
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang *Standar Akuntansi Pemerintah*.
- Rahayu, L., Kennedy, dan Anisma, Y. (2014). Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah, dan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah pada Pemerintah Provinsi Riau (Studi Empiris pada SKPD Provinsi Riau). *JOM FEKON Vol. 1 No. 2*.
- Spencer, L., dan S. M. Spencer. (1993). *Competence at Work, Models For Superior Performance*. Canada: John Wiley & Sons, Inc.
- Sudirianti, M., Gusti, dan Budiasih. (2015). *Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia Pada Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dan Standar Akuntansi Pemerintah serta Implikasinya Pada Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Tesis, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana Bali, Indonesia.
- Suwanda, D. (2014). *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Untuk Mendapatkan Opini WTP dari BPK*. Tesis. Universitas Widyatama.
- Suwanda, D. (2015). Factors Affecting Quality of Local Government Financial Statements to Get Unqualified Opinion (WTP) of Audit Board of the Republic of Indonesia (BPK). *Research Journal of Finance and Accounting (Paper) ISSN 2222-2847 (Vol.6): No.4*.
- Triyanto, H. (2017). Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Pengendalian Internal, Pemanfaatan Teknologi Informasi Dan Peran Inspektorat Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Kulon Progo). Skripsi. Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Tucker, S., dan M. Cofsky. (1994). *Competency-Based Pay on a Banding Platform*. *ACA Journal Vol.3 No.1*.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang *Keuangan Negara*.
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Tentang *Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*.

Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 Tentang Pemerintahan Daerah.

Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2014 Tentang Aparatur Sipil Negara.

Warisno. (2008). *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kinerja Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Lingkungan Pemerintah Provinsi Jambi*. Tesis. Sekolah Pascasarjana Universitas Sumatera Utara, Medan.

Widodo, J. (2001). *Good Governance Telaah dari Dimensi Akuntabilitas, Kontrol Birokrasi Pada Era Desentralisasi Dan Otonomi Daerah*. Surabaya, Indonesia : Insan Cendekia.

Wilkinson, Joseph, W., Cerullo, Michael, J., Raval, Vasant, Wong, serta Bernard. (2000). *Accounting Information Systems: Essential Concepts and Applications (4th Edition)*. New York: John Wiley and Sons, Inc.