TATA KELOLA PEMERINTAHAN, KOMPETENSI SDM, DAN KARAKTERISTIK APIP PADA KUALITAS LKPD

SAHABUDDIN

PT. PENA PERSADA KERTA UTAMA

TATA KELOLA PEMERINTAHAN, KOMPETENSI SDM, DAN KARAKTERISTIK APIP PADA KUALITAS LKPD

Penulis:
Sahabuddin

Editor:
Faturrahman

ISBN : 978-623-455-627-8

Design Cover :
Yanu Fariska Dewi

Layout :
Hasnah Aulia

PT. Pena Persada Kerta Utama
Redaksi:
Jl. Gerilya No. 292 Purwokerto Selatan, Kab. Banyumas
Jawa Tengah. Email: penerbit.penapersada@gmail.com
Website: penapersada.id. Phone: (0281) 7771388
Anggota IKAPI: 178/JTE/2019
All right reserved
Cetakan pertama: Agustus 2022

Hak Cipta dilindungi oleh undang-undang. Dilarang memperbanyak karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin penerbit

KATA PENGANTAR

Puji syukur saya panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa, karena atas berkat dan rahmat-Nya, saya dapat menyelesaikan buku ini. Penulisan buku merupakan buah karya dari pemikiran penulis yang diberi judul "**TATA KELOLA PEMERINTAHAN, KOMPETENSI SDM, DAN KARAKTERISTIK APIP PADA KUALITAS LKPD** ". Saya menyadari bahwa tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak sangatlah sulit bagi saya untuk menyelesaikan karya ini. Oleh karena itu, saya mengucapkan banyak terima kasih pada semua pihak yang telah membantu penyusunan buku ini.

Buku ini akan menjelaskan bagaimana pengaruh tidak langsung antara tata kelola pemerintahan, kompetensi sumber daya manusia, dan karakteristik aparat pengawasan internal pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah melalui sistem pengendalian internal pemerintah. Hasilnya menunjukkan bahwa pengaruh langsung tata kelola pemerintahan, kompetensi sumber daya manusia, karakteristik aparat pengawasan internal pemerintah, dan sistem pengendalian internal pemerintah berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Pengaruh tidak langsung sistem pengendalian internal pemerintah, memediasi parsial antara kompetensi sumber daya manusia, tata kelola pemerintahan, dan karakteristik aparat pengawasan internal pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Penulis tentu menyadari jika buku ini isinya masih belum cukup sempurna. Penulis mengharapkan kritik maupun saran guna penyempurnaan buku ini. Semoga Tuhan YME membalas jasa semua pihak yang telah membantu penyelesaian buku ini, dengan harapan bermanfaat untuk pengembangan ilmu pengetahuan dalam rangka mencerdaskan kehidupan bangsa.

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR iii
DAFTAR ISI iv
BAB I SEKILAS REGULASI TATA KELOLA PEMERINTAHAN 1
A. Permasalahan Kualitas LKPD 4
B. Hubungan Antara Tata Kelola Pemerintahan Dan Kualitas LKPD 6
C. Alur Kausalitas Tata Kelola Pemerintahan, Kompetensi SDM, dan karakteristik APIP terhadap kualitas LKPD 10
BAB II TATA KELOLA PEMERINTAHAN BERPENGARUH POSITIF TERHADAP KUALITAS LKPD 12
A. Tata Keloka Pemerintah dan Pengaruh Pada Kualitas LKPD 12
B. Tata Keloka Pemerintah dan Pengaruh SPIP 16
C. Sistem dan Pengendalian Internal Pemerintah dan Pengaruh Terhadap Kualitas LKPD 19
D. Karakteristik APIP Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas LKPD Melalui SPIP 24
BAB III MODEL PENGUKURAN (*OUTER MODEL* DAN *INNER MODEL*) 28
A. Pengujian Validitas Konstruk 28
B. Pengujian Model Struktural (*Inner Model*) 31
C. Goodness of Fit Model 31
BAB IV TATA KELOLA, KOMPETENSI DAN KARAKTERISTIK KUALITAS LKPD 35
A. Tata Kelola Pemerintah Dan Pengaruhnya Pada Kualitas LKPD 35
B. Tata Kelola Pemerintah Dan Pengaruhnya Pada SPIP 43
C. Tata Kelola Pemerintah Dan Pengaruhnya Pada Kualitas LKPD Melalui SPIP 52
BAB V KESIMPULAN 57
DAFTAR PUSTAKA 60

BAB I
SEKILAS REGULASI TATA KELOLA PEMERINTAHAN

Buku ini dikembangkan dengan tiga teori utama yakni, teori regulasi, teori *Stewardship*, dan teori agensi. Teori regulasi dari Belkaoui (1985:48) menerangkan bahwa permintaan publik agar perbaikan dalam pengelolaan keuangan Negara yang tidak efisien dan tidak adil dapat dilakukan dengan membuat regulasi tata kelola pemerintahan. Regulasi tata kelola pemerintahan dapat lebih berdayaguna meningkatkan kualitas LKPD jika mengambil saran dan masukan dari publik. Kualitas LKPD yang meningkat menandakan Pemerintahan telah dikelola dengan baik yang akhirnya kesejahteraan dari masyarakat dapat tercipta.

Ghozali dan Chariri (2007) menyatakan bahwa regulasi muncul sebagai respon akibat adanya krisis yang tidak dapat diidentifikasi, dengan demikian hal yang mendorong munculnya kebijakan regulasi adalah karena adanya krisis dalam penentuan standar. Alasan utama memunculkan regulasi tersebut adalah untuk melindungi individu dan masyarakat dalam hal kerugian informasi. Akuntansi juga sangat dipengaruhi oleh regulasi yang dirancang untuk melindungi pemakai akibat adanya informasi asimetri. Satu peran penting akuntansi dan auditing adalah melaporkan informasi yang relevan dan reliabel, sehingga mengurangi ketidak seimbangan informasi antara pemerintah, swasta dan masyarakat atau DPRD. Informasi yang dimaksud adalah LKPD yang berkualitas. Sejalan Cadbury *Report* tata kelola pemerintahan jika sistem pada suatu entitas atau organisasi dapat diarahkan atau dikendalikan berpengaruh pada peningkatan kualitas LKPD (Afiah dan Rahmatika, 2014). Oleh karena itu salah satu alasan kenapa tata kelola pemerintahan diperlukan dalam meningkatkan kualitas LKPD. Begitu juga hubungan antara tata kelola pemerintahan dengan SPIP bahwa dengan undang-undang yang diperbaiki dan dikontrol terus menerus mampu meningkatkan SPIP.

Teori *Stewardship* menyatakan bahwa manajer atau SDM yang berkualitas dan punya rasa memiliki terhadap organisasi termotivasi dalam bekerja demi kepentingan organisasi bukan demi kepentingan individu atau diri sendiri (Golberg, 1965). Teori tersebut beranggapan bahwa terdapat hubungan yang kuat antara kepuasan pribadi dan kesuksesan organisasi. Artinya, bahwa kompetisi aparatur yang bekerja untuk kepentingan organisasi dapat meminimalkan kesalahan internal dalam pencatatan, agar LKPD cepat dilaporkan sehingga mengahasilkan kualitas LKPD yang meningkat. Kompetensi SDM yang baik bekerja bukan untuk kepentingan dirinya melainkan demi kepentingan *stakeholder*.

Teori *stewardship* juga mengasumsikan hubungan yang kuat antara keberhasilan tujuan organisasi dengan kepuasan organisasi. *Steward* akan melindungi dan memaksimalkan keuntungan yang dapat diperoleh organisasi dengan memaksimalkan kinerja pemerintahan, sehingga dengan demikian fungsi utilitas ikut maksimal dengan sendirinya. Donaldson & Davis (1991) menambahkan, bahwa teori *stewardship* adalah teori yang menggambarkan situasi dimana para pemimpin tidak termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi, sehingga teori ini mempunyai dasar psikologi dan sosiologi yang telah dirancang untuk para eksekutif sebagai *steward* termotivasi melakukan tindakan yang sesuai dengan keinginan *prinsipal*, selain itu perilaku *steward* tidak akan meninggalkan organisasinya sebab *steward* berusaha mencapai sasaran organisasinya. Sumberdaya manusia bekerja untuk kepentingan OPD di Pemda dan mempunyai kompetensi untuk mampu menyusun laporan keuangan yang berkualitas sesuai dengan SAP.

Kompetensi merupakan sifat dasar yang dimiliki seseorang sebagai dorongan untuk berprestasi agar dapat melaksanakan tugas dengan efektif. Dorongan untuk melaksanakan tugas dengan efektif dapat digambarkan sebagai keinginan atau kemampuan untuk melaksanakan suatu peran, yakni kemampuan mengintegrasikan pengetahuan, keterampilan, sikap, dan nilai-nilai pribadi berdasarkan pada pengetahuan dan pembelajaran (Spencer dan

Spencer 1993). Oleh karena itu Pemda perlu secara serius menyusun perencanaan dan penempatan SDM sesuai bidangnya masing-masing, dalam hal ini bidang akuntansi untuk bagian penatausahaan keuangan. Penempatan pegawai sesuai kompetensi diharapkan dapat meningkatkan kualitas LKPD. Menurut Wriston dan Esposito (1996:36); Bodnar dan William (2005:215) agar kualitas informasi laporan keuangan meningkat harus didukung oleh kompetensi SDM. Oleh karena itu salah satu alasan kenapa konpetensi SDM diperlukan dalam meningkatkan kualitas LKPD. Begitu juga hubungan antara kompetensi SDM dengan SPIP bahwa dengan SDM yang berkompeten mampu meningkatkan SPIP karena dapat bekerja demi kepentingan organisasi atau OPD di Pemda, dengan menerapkan SPIP.

Teori *Stewardship* dalam penelitian ini juga digunakan untuk mendukung pengaruh tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, dan karakteristik APIP terhadap kualitas LKPD melalui SPIP. Pada Penelitian terdahulu tata kelola pemerintahan yang sudah dibuat dan dijalankan SDM yang berkompeten serta diperiksa dan dievaluasi oleh karakteristik APIP, namun belum konkrit dan optimal pengaruhnya dalam peningkatan kualitas LKPD.

Tata kelola pemerintahan sudah dibuat dan diterapkan, begitu juga kompetensi SDM telah sesuai yang diinginkan dan telah menjalankan tugas yang dibebankan kepadanya dengan baik, dan karakteristik APIP telah memeriksa dan mengawasi laporan keuangan Pemda, namun kualitas LKPD belum konkrit dan optimal. Hal ini disebabkan aparatur yang bekerja adalah manusia biasa, terkadang muncul sifat *moral hazard* dalam dirinya bekerja untuk kepentingan pribadi bukan untuk kepentingan organisasi. Dengan memasukkan SPIP sebagai variabel mediasi mampu meminimalkan atau mengurangi *moral hazard* dari aparatur. Karena dengan SPIP dapat mendorong aparatur bekerja sesuai undang-undang yang berlaku dan evaluasi terus-menerus oleh pemangku kepentingan sehingga dapat meminimalkan kesalahan (PP No 60 Tahun 2008). Teori *Stewardship* yang berasumsi bahwa *Steward* bekerja mengutamakan kepentingan organisasi bekerja dengan

jujur penuh amanah sehingga sifat *moral hazard* dapat diminimalkan atau dihilangkan.

Teori agensi yakni hubungan agensi, dimana satu pihak (*prinsipal*) mendelegasikan pekerjaan kepada pihak lain (agen) yang melakukan pekerjaan tersebut (Jensen dan Meckling, 1976). Teori agensi menjelaskan pengaruh karakteristik APIP terhadap SPIP dan karakteristik APIP terhadap kualitas LKPD. Teori agensi berasumsi bahwa karakteristik APIP bertindak sebagai agen yang mendapat tugas dari *prinsipal* atau pemerintah pusat, masyarakat / DPR, dan swasta sebagai pemeriksa sekaligus pengawas harus dijalankan dengan penuh tanggungjawab, jujur dan amanah. Karakteristik APIP yang amanah, mampu memberi pengawasan, pemeriksaan, dan memberi saran kepada ASN penatausahaan keuangan jika terjadi kesalahan dan tindak kecurangan. Kesalahan dan tindak kecurangan yang diketahui lebih awal, bisa diperbaiki oleh ASN penatausahaan keuangan dengan cepat, sehingga membuat kualitas LKPD dan SPIP meningkat. Berdasarkan hal tersebut maka salah satu alasan mengapa karakteristik APIP diperlukan karena kegiatan yang tidak dimonev akan kehilangan efisiensi dan efektivitasnya (Sawyer, 2003:34), dan proses audit sangat penting untuk memastikan kualitas LKPD (Aikins, 2012).

A. Permasalahan Kualitas LKPD

Buku ini hadir berdasarkan permasalahan yang hadir sekarang. Pengaruh antar variabel yang dibangun berdasarkan berbagai literatur dan studi empiris dalam bentuk teori regulasi, teori *Stewardship*, dan teori agensi yang berkaitan dengan kualitas LKPD, tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, karakteristik APIP, dan SPIP.

Kerangka permasalahan yang hadir dalam buku ini dibuat untuk mengetahui keterkaitan antara kualitas LKPD, tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, karakteristik APIP, dan SPIP guna memudahkan menganalisis pengaruh kausal yang dibangun dalam penelitian ini. Adapun pengaruh kausal yang dimaksud adalah pengaruh tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, dan karektrisrik APIP berpengaruh terhadap

kualitas LKPD melalui SPIP. Kerangka konsep penelitian memberikan gambaran penelitian yang akan diteliti, yang dapat diuraikan sebagai berikut:

Kualitas LKPD mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, dan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) menyatakan bahwa Pemda memiliki tanggung jawab dalam keberhasilan dan kegagalan dari aktivitas yang telah dilakukan dengan cara menyediakan informasi laporan keuangan yang berkualitas. Informasi laporan keuangan yang berkualitas dengan karakteristik kualitatif relevan, andal, mudah dipahami, dan dapat dibandingkan merupakan salah satu upaya atau cara yang di tempuh oleh Pemda dalam mempertanggungjawabkan dana publik yang telah diamanahkan kepadanya.

Karakteristik kualitatif kualitas LKPD, yakni relevan, andal, mudah dipahami, dan dapat dibandingkan dapat tercipta karena adanya transparansi. Transparansi berupa keterbukaan pemerintah terhadap aktivitas pengelolaan sumber daya publik yang diamanahkan kepadanya dapat terwujud jika didukung alat pengendalian, seperti tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, karakteristik APIP, melalui SPIP untuk mencapai pengelolaan keuangan yang efisien, efektif, transparan dan akuntabel agar kualitas LKPD dapat ditingkatkan.

Tata kelola pemerintahan mengacu teori Cadbury *Report* adalah sistem pada suatu entitas atau organisasi dapat diarahkan atau dikendalikan (Afiah dan Rahmatika, 2014). Selanjutnya Perserikatan Bangsa-Bangsa UNDP (1997) tata kelola pemerintahan merupakan pelaksana otoritas yang terdiri dari politik, ekonomi, dan administratif di dalam mengelola segala urusan Negara di semua lini atau tingkatan. Lembaga Administrasi Negara/ LAN (2000) menyatakan bahwa tata kelola pemerintahan dapat dikatakan baik jika pemerintahan tersebut dapat bekerja dengan solid, bertanggungjawab, efisien, dan efektif agar dapat menjaga kesatuan hubungan yang membangun antara pemerintah, swasta, dan anggota masyarakat.

Untuk dapat mengendalikan atau mengarahkan sistem pada entitas agar dapat bekerja dengan solid bertanggungjawab, efisien dan efektif, maka pemerintah perlu menjaga kesatuan hubungan antara pemerintah, swasta, dan anggota masyarakat. Agar kesatuan hubungan antara pemerintah, swasta, dan anggota masyarakat dapat terjaga maka Bank Pembangunan Asia ADB (1995) membagi tata kelola pemerintahan ke dalam empat prinsip, yaitu partisipasi, akuntabilitas, transparansi, dan prediktabilitas.

B. Hubungan Antara Tata Kelola Pemerintahan Dan Kualitas LKPD

Hubungan antara tata kelola perusahaan dan kualitas LKPD telah diteliti pada sektor *privat*, yakni mekanisme tata kelola berpengaruh positif terhadap kualitas informasi keuangan adalah: (Holland, 1999; Simon, Mas, dan Su, 2016; Honu dan Gajevszky, 2014; Klai dan Omri, 2011; Cao, Ying, Linda, Omer, dan Thomas, 2011). Didukung Abdul dan Makki (2014) bahwa ada pengaruh positif yang signifikan dari tata kelola perusahaan terhadap kualitas kinerja keuangan jika modal intelektual efisien. Kualitas kinerja keuangan sangat dipengaruhi oleh beberapa indikator tata kelola perusahaan seperti jumlah pemegang saham. Pemegang saham diharapkan dapat menciptakan transparansi dan akuntabilitas pada perusahaan yang berdampak kepada peningkatan kualitas kinerja keuangan.

Siriyama dan Norah (2017) karakteristik aparatur, sistem tata kelola berpengaruh terhadap pengendalian, dan kualitas laporan keuangan. Irene *et al.* (2017) tata kelola pemerintahan, dan pengawasan menentukan kualitas laporan keuangan. Bardhan *et al.* (2015) keterlibatan prinsipal dalam pengawasan sangat menentukan kualitas pemeriksaan, dan kualitas laporan keuangan. Begitu juga Nuraddeen dan Hasnah (2015) mekanisme tata kelola pemerintahan sangat memberikan keuntungan secara periodik, dan dapat membantu mengurangi kesalahan pada masa lalu dalam pengungkapan laporan

keuangan. Berdasarkan teori dan hasil penelitian empiris di atas penulis memandang perlu untuk meneliti dimensi tata kelola pemerintahan dalam satu kesatuan sebagai suatu variabel yang memengaruhi kualitas LKPD.

Kompetensi SDM mengacu Boyatzis (1982) kompetensi adalah karakteristik yang mendasari individu, yang secara kausal berhubungan dengan kinerja yang efektif atau unggul dalam suatu pekerjaan, seperti motif, sifat, keterampilan, aspek citra diri seseorang, peran sosial, dan pengetahuan sesuai bidangnya. Selanjutnya Boutler *et al*. (1999) menyatakan kompetensi merupakan karakteristik yang mendasari seseorang untuk dapat menunjukkan kinerja yang baik di bidang pekerjaan peran, atau situasi. Didukung Cheng *et al*. (2002) kompetensi adalah orang yang memiliki pengetahuan (pendidikan, keterampilan, dan pengalaman) serta berperilaku etis dalam pekerjaan. Begitu Cohen (1980) menjelaskan bahwa kompetensi adalah bidang pengetahuan, kemampuan, dan keterampilan sehingga individu dalam berurusan dengan dunia dapat efisien dan efektif (Afiah dan Rahmatika, 2014).

Spencer dan Spencer (1993) kompetensi adalah sifat dasar yang dimiliki atau bagian kepribadian yang mendalam dan melekat kepada seseorang serta perilaku yang dapat diprediksi pada berbagai keadaan dan tugas pekerjaan. Juga sebagai dorongan untuk berprestasi dan keinginan berusaha agar melaksanakan tugas dengan efektif. Selanjutnya kompetensi dapat digambarkan sebagai kemampuan untuk melaksankan suatu peran atau tugas, yakni kemampuan mengintegrasikan pengetahuan, keterampilan, sikap, dan nilai-nilai pribadi berdasarkan pada pengalaman dan pembelajaran (Spencer dan Spencer, 1993).

Kajian terdahulu pengaruh kompetensi SDM terhadap kualitas LKPD seperti Call *et al.* (2017) menjelaskan bahwa dengan tenaga kerja berkualitas tinggi menunjukkan kualitas akademik yang lebih tinggi, lebih sedikit pelanggaran kontrol internal dan lebih sedikit pernyataan ulang. Penerapan standar akuntansi pemerintah, kualitas SDM, sistem pengendalian

internal, menggunakan teknologi informasi, komitmen organisasi, peranan internal auditor, dan asset berpengaruh terhadap kualitas LKPD (Fakhri dan Ivan, 2018). Siriyama dan Norah (2017) karakteristik aparatur dan sistem tata kelola berpengaruh terhadap pengendalian dan kualitas laporan keuangan. Aparatur Sipil Negara yang memiliki kompetensi yang baik berupa pengetahuan yang terdiri dari pendidikan, pelatihan dan keterampilan dapat membuat LKPD yang berkualitas karena kurang kesalahan internal.

Karakteristik APIP mengacu Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Republik Indonesia (BPKP RI) Nomor 1633 Tahun 2011 tentang Pedoman Teknis Peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah, APIP adalah instansi pemerintah yang dibentuk dengan tugas melaksanakan pengawasan intern (internal audit) di lingkungan pemerintah pusat dan/atau Pemda. Berdasarkan Perpres Nomor 29 tahun 2014, APIP adalah Badan Pengawasan Keuangan, dan Pembangunan, Inspektorat Jenderal atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern, Inspektorat Provinsi, dan Inspektorat Kabupaten/Kota. Karakteristik APIP terdiri dari empat aspek, yaitu: level kapabilitas APIP, jumlah APIP, tingkat pendidikan APIP, dan latar pendidikan APIP.

Auditor internal atau APIP adalah auditor yang bekerja pada Pemda yang mempunyai peranan yang cukup besar membantu pencapaian tujuan Pemda dalam membuat kualitas LKPD menjadi meningkat. Ketiadaan auditor internal, pemimpin tidak memiliki sumber informasi internal yang bebas (*independent*) mengenai kegiatan di Pemda. Sejalan dengan Sawyer (2003:34) bahwa kegiatan yang tidak dimonev akan kehilangan efisiensi dan efektivitasnya.

Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) mengacu PP No 60 Tahun 2008 yang diadopsi Pemerintah dari COSO, adalah proses yang integral pada kegiatan dan tindakan yang dilakukan secara terus menerus oleh pemimpin dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas

tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan asset negara, serta ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) terdiri dari lima unsur yakni: Lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pengawasan. Adopsi ini dilatarbelakangi tuntutan undang-undang keuangan Negara yang membebankan seluruh tingkatan pemimpin menyelenggarakan kegiatan pengendalian intern.

Ahsan dan Haiyan (2014) menyatakan pengendalian merupakan kontrol kuat terhadap pengungkapan laporan keuangan. Eriadi *et al.* (2018) dan Mohammad (2017) berpendapat yang sama bahwa kuatnya pengawasan sangat berdampak terhadap kualitas laporan keuangan. Didukung Irene *et al.* (2017) bahwa tata kelola pemerintahan dan pengawasan menentukan kualitas laporan keuangan. Berdasarkan teori dan hasil penelitian empiris di atas penulis memandang perlu untuk meneliti dimensi Sistem Pengendalian Internal Pemerintah dalam satu kesatuan sebagai suatu variabel yang mempengaruhi kualitas LKPD.

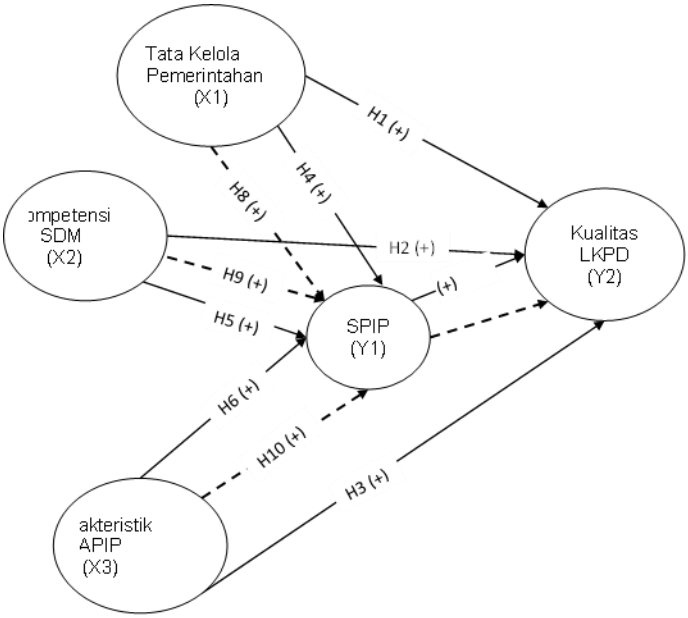
Simpulan yang dapat diambil dari uraian dari beberapa teori dan penelitian terdahulu bahwa tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, karakteristik APIP, dan SPIP berpengaruh terhadap kualitas LKPD, akan tetapi pengaruhnya belum optimal dan konkrit. Untuk mengonkritkan dan mengoptimalkan variabel independen dalam memengaruhi kualitas LKPD maka penulis menempatkan variabel SPIP sebagai variabel mediasi. Tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, dan karakteristik APIP yang sudah baik di Pemda, tetapi dikelola oleh ASN yang kurang berakhlak baik, dapat membuat proses laporan keuangan menjadi tidak berjalan sebagaimana harapan semua pihak. Perilaku dari ASN penatausahaan keuangan yang berakhlak kurang baik ini dapat membuat tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, dan karakteristik APIP pengaruhnya terhadap kualitas LKPD tidak dapat ditingkatkan.

Dengan memasukkan variabel mediasi SPIP ke dalam model penelitian dapat mendorong ASN penatausahaan keuangan berperilaku dengan akhlak yang baik, karena didukung oleh budaya transparansi, independensi, dan akuntabilitas sehingga peningkatan kualitas LKPD dapat terwujud.

C. Alur Kausalitas Tata Kelola Pemerintahan, Kompetensi SDM, dan karakteristik APIP terhadap kualitas LKPD

Penelitian ini diarahkan untuk menganalisis pengaruh variabel tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, dan karakteristik APIP terhadap kualitas LKPD, baik secara langsung maupun tidak langsung melalui SPIP. Sebuah model konseptual yang mengintegrasikan tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, karakteristik APIP, SPIP, dan kualitas LKPD dapat dilihat pada Gambar 3.1.

Tujuan Gambar 3.1 untuk menjelaskan alur kausalitas tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, dan karakteristik APIP terhadap kualitas LKPD dimediasi oleh SPIP. Gambar 3.1 menunjukkan bahwa Kualitas LKPD secara langsung ditentukan oleh tata kelola pemerintahan, komptensi SDM, karakteristik APIP, dan pengaruh tidak langsung melalui SPIP. Sehingga bentuk rerangka konseptualnya adalah sebagai berikut:



Gambar 3.1
Rerangka Konseptual Penelitian
Keterangan
→ Pengaruh langsung
- - - → Pengaruh tidak langsung
H1 dan H4= Menggunakan teori regulasi
H2, H5, H7, H8, H9, dan H10= Menggunakan teori stewardship
H3 dan H6= Menggunakan teori agensi

BAB II
TATA KELOLA PEMERINTAHAN BERPENGARUH POSITIF TERHADAP KUALITAS LKPD

A. Tata Keloka Pemerintah dan Pengaruh Pada Kualitas LKPD

1. Tata Kelola Pemerintahan Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas Lkpd

Pengaruh langsung Tata Kelola Pemerintahan pada Kualitas LKPD. Tata kelola pemerintahan merupakan proksi tata kelola perusahaan di sektor *privat.* Teori regulasi Belkaoui (1985:48) menyatakan bahwa perbaikan tata kelola pemerintahan perlu terus dilakukan dengan mendengarkan masukan dari publik. Perbaikan yang dilakukan dengan mendengar masukan dari publik membuat tata kelola pemerintahan dapat berjalan dengan baik dalam menunjang pengelolaan keuangan Negara yang kredibel. Pengelolaan keuangan Negara yang kredibel, yakni adil atau *fairness*, transparan, akuntabel, responsibilitas, dan mandiri akan berdampak kepada pelaporan keuangan pada Pemda yang semakin berkualitas.

Kualitas LKPD pada OPD di Pemda dapat berkualitas jika regulasi tata kelola pemerintahan selalu diperbaiki terus-menerus dan mengambil saran dari publik. Dengan saran dan masukan dari publik dalam membuat regulasi tata kelola pemerintahan, akan mudah diterapkan oleh aparatur dalam organisasi.

Pengaruh tata kelola pemerintahan dan kualitas LKPD pada sektor publik juga telah diteliti, seperti Myring dan Shortridge (2010); Akeju dan Babatunde (2017); Pina (2014); Siriyama dan Norah (2017); Sari dan Tamrin, (2014) menemukan bahwa adanya transparansi pada setiap rincian tugas dan tanggung jawab di setiap bidang, penyusunan laporan keuangan sebagai bentuk akuntabilitas, dan adanya pelaksanaan aktivitas organisasi yang telah disusun sebelumnya berdasarkan peraturan dan kebijakan yang

berlaku, serta adanya sikap independen aparatur yang tidak mudah dipengaruhi oleh pihak lain dalam menjalankan tugas berpengaruh positif terhadap kualitas informasi LKPD.

Penelitian Kesuma, Anwar dan Darmansyah (2017) menyatakan bahwa transparansi, akuntabilitas, keadilan, dan kemandirian dapat meningkatkan kualitas LKPD. Tua (2015) menyatakan semakin baik penerapan *good governance* akan membuat kualitas informasi laporan keuangan meningkat atau semakin baik. Irvan, Mus, Su, dan Sufri (2017) menambahkan bahwa adanya prinsip transparansi dapat mendorong peningkatan kualitas LKPD. Didukung Yusniyar (2016) dalam temuannya bahwa tata kelola pemerintahan yang baik dengan indikator transparansi, akuntabilitas, responsibilitas, dan keadilan berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD.

Irene *et al.* (2017) tata kelola pemerintahan, dan pengawasan menentukan kualitas laporan keuangan. Bardhan *et al.* (2015) keterlibatan prinsipal dalam pengawasan sangat menentukan kualitas pemeriksaan, dan kualitas laporan keuangan. Begitu juga Nuraddeen dan Hasnah (2015) mekanisme tata kelola pemerintahan sangat memberikan keuntungan secara periodik, dan dapat membantu mengurangi kesalahan pada masa lalu dalam pengungkapan laporan keuangan. Torres dan Pina (2003) mengemukakan bahwa pada dasarnya pengungkapan keuangan juga bermuatan politik sehingga tata kelola pemerintahan berupa transparansi, akuntabilitas, dan partisipasi yang dijalankan berpengaruh terhadap peningkatan kualitas laporan keuangan.

Berdasarkan kajian teori dan kajian empiris tentang hubungan antara tata kelola pemerintahan dan kualitas LKPD, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut H1: Tata Kelola Pemerintahan Berpengaruh Positif Terhadap kualitas LKPD

2. Kompetensi SDM Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas LKPD

Pengaruh langsung Kompetensi SDM pada Kualitas LKPD. Teori *Stewardship* menyatakan bahwa aparatur bekerja untuk kepentingan *prinsipal* bukan untuk kepentingan diri sendiri, akan bekerja secara profesional sehingga kesalahan berulang dapat diminimalkan. Kesalahan yang berulang dapat diminimalkan membuat LKPD dilaporkan tepat waktu, berdampak pada peningkatan kualitas LKPD.

Pengaruh kompetensi SDM dan kualitas LKPD telah diteliti oleh Afiah dan Rahmatika (2014); Indriasih (2014); Abbott *et al*. (2016); Anggriawan dan Yudianto (2018); Fakhri dan Ivan (2018) menemukan bahwa pendidikan, keterampilan, dan pengalaman dapat membantu Pemda dalam membuat laporan keuangan tepat waktu karena kurang kesalahan yang berulang. Didukung Call *et al.* (2017), bahwa perusahaan yang memiliki tenaga kerja yang berkualitas tinggi akan menunjukkan kualitas akademik yang lebih tinggi, pelanggaran yang minim terhadap kontrol internal, dan tidak sering memberikan laporan atau pernyataan yang berulang.

Penerapan standar akuntansi pemerintah, kualitas SDM, sistem pengendalian internal, menggunakan teknologi informasi, komitmen organisasi, peranan internal auditor, dan asset berpengaruh terhadap kualitas LKPD (Fakhri dan Ivan, 2018). Siriyama dan Norah (2017) karakteristik aparatur dan sistem tata kelola berpengaruh terhadap pengendalian dan kualitas laporan keuangan. Afiah dan Rahmatika (2014); Indriasih (2014) menemukan kompetensi aparatur pemerintah merupakan penentu peningkatan kualitas pelaporan keuangan pada semua unit di Pemda. Aparatur Sipil Negara penatausahaan keuangan di OPD yang memiliki kompetensi yang baik berupa pengetahuan yang terdiri dari pendidikan, pelatihan, pengalaman, dan keterampilan dapat membuat LKPD yang berkualitas karena kurang kesalahan internal.

Berdasarkan kajian teoritis dan kajian empiris tentang hubungan antara kompetensi SDM dan kualitas LKPD, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut H2: Kompetensi SDM Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas LKPD.

3. Karakteristik APIP Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas LKPD

Pengaruh langsung Karakteristik APIP pada Kualitas LKPD. Teori agensi yakni hubungan agensi, dimana satu pihak (*prinsipal*) mendelegasikan pekerjaan kepada pihak lain (agen) yang melakukan pekerjaan tersebut (Jensen dan Meckling, 1976). Adanya amanah yang diberikan oleh *prinsipal* kepada pihak agen, perlu di evaluasi dan di awasi agar agen bekerja sesuai keinginan *prinsipal*. Karakteristik APIP sebagai perpanjangan tangan *prinsipal* diberi amanah oleh *prinsipal* untuk mengevaluasi, memeriksa, dan memberi masukan kepada agen atau ASN penatausahaan di OPD dalam membuat LKPD yang berkualitas.

Pengaruh Karakteristik APIP pada Kualitas LKPD telah diteliti Suharyanto dan Sutaryo (2016) menemukan bahwa kapabilitas APIP, dan jumlah APIP berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja Pemda. Level kapabilitas yang mumpuni dan jumlah APIP yang memadai akan mendorong kualitas pengawasaan yang lebih baik. Selain itu, tingkat pendidikan, dan latar belakang pendidikan APIP juga berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja Pemda (Kurniawan, 2017).

Bardhan *et al.* (2015), keterlibatan prinsipal dalam pengawasan sangat menentukan kualitas pemeriksaan, dan kualitas laporan keuangan. Shireenjit *et al.* (2013) menjelaskan bahwa karakteristik pemeriksa internal membantu pembuatan laporan keuangan yang berkualitas. Dyah Setyaningrum *et al*. (2103) karakteristik, kapabilitas dan kualitas auditor dapat menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas dengan rekomendasi audit yang dapat membantu Pemda. Nattawut dan Sirilak (2018) juga menyatakan bahwa etika pemeriksa, kualitas aparatur

pemeriksa, efektifitas komite audit, dan kualitas audit sangat menentukan kualitas laporan keuangan.

Berdasarkan kajian teoritis dan kajian empiris tentang hubungan antara karakteristik APIP dan kualitas LKPD, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut H3: Karakteristik APIP berpengaruh Positif terhadap Kualitas LKPD.

B. Tata Keloka Pemerintah dan Pengaruh SPIP

1. Tata Kelola Pemerintahan Berpengaruh Positif Terhadap SPIP

Pengaruh langsung Tata Kelola Pemerintahan pada Kualitas LKPD. Teori regulasi Belkaoui (1985:48) menyatakan, perbaikan tata kelola pemerintahan perlu terus dilakukan dengan mendengarkan masukan dari publik. Perbaikan yang dilakukan dengan mendengar masukan dari publik membuat tata kelola pemerintahan dapat berjalan dengan baik akan berdampak positif kepada SPIP. Sistem pengendalian internal pemerintah, yakni lingkungan pengendalian dimana kepala daerah dan jajarannya dalam melakukan aktivitasnya harus mengacu kepada regulasi tata kelola pemerintahan yang telah dibuat sehingga kualitas LKPD meningkat. Regulasi tata kelola pemerintahan yang telah dibuat diharapkan dapat diterapkan terus-menerus walau kepala daerah dan jajarannya telah berganti.

Studi empiris pengaruh Tata Kelola Pemerintahan dan SPIP dilakukan oleh Yamin dan Sutaryo (2015), menyatakan bahwa tata kelola pemerintahan dengan proksi jumlah penduduk di Pemda mewakili *stakeholder* berpengaruh positif terhadap SPIP. Hal ini terjadi karena kurangnya kesalahan dalam pengendalian internal sehingga mendorong transparansi oleh Pemda. Semakin banyak jumlah penduduk yang dilibatkan di dalam mengawasi berjalannya proses pemerintahan, maka semakin transparan Pemda mengelola sumber daya yang dimiliki yang berdampak kepada peningkatan SPIP.

Studi lain, independensi sebagai prinsip tata kelola menentukan pengawasan dan kualitas pelaporan keuangan yang diharapkan (Babatunde dan Babatunde, 2017). Siriyama dan Norah (2017) menambahkan bahwa karakteristik aparatur dan sistem tata kelola berupa pengawasan dari eksternal dan responsibilitas berpengaruh positif terhadap pengendalian internal.

Berdasarkan kajian teoritis dan kajian empiris tentang hubungan antara tata kelola pemerintahan dan SPIP, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut H4: Tata Kelola Pemerintahan Berpengaruh Positif Terhadap SPIP.

2. Kompetensi SDM Berpengaruh Positif Terhadap SPIP

Pengaruh langsung Kompetensi SDM pada SPIP. Teori *Stewardship* menyatakan bahwa aparatur bekerja untuk kepentingan *prinsipal* bukan untuk kepentingan diri sendiri, akan bekerja secara profesional sehingga kesalahan berulang dapat diminimalkan. Kesalahan yang berulang dapat diminimalkan, berdampak pada aktivitas pengendalian dapat berjalan sesuai yang diharapkan sehingga berdampak pada peningkatan SPIP. Sistem pengendalian internal pemerintah, yakni aktivitas pengendalian dan informasi dan komunikasi dapat berjalan efektif dengan kompetensi SDM yang dimiliki oleh Pemda karena kurang kesalahan internal yang berulang.

Penelitian kompetensi SDM berpengaruh positif terhadap SPIP, yakni: Sasaran organisasi yang optimal dapat dicapai melalui pengendalian yang dilaksanakan oleh sumber daya yang memiliki kompetensi secara efisien dan efektif (Mironiuc, Chersan dan Robu, 2013). Begitu juga penerapan SPIP membutuhkan SDM yang memahami dan menguasai PP No. 60 Tahun 2008 dengan baik (Indriasih, 2014). Sudiarianti Agung dan Budiasih (2015) menyatakan bahwa kompetensi SDM berpengaruh positif terhadap SPIP, begitu juga pengetahuan, keahlian dan sikap dapat meningkatkan SPIP dalam pencapaian sasaran organisasi (Sari, 2012).

Penelitian Syarifuddin, 2014; Arens *et al.*, 2012) menemukan bahwa semakin tinggi kompetensi SDM berpengaruh positif terhadap SPIP. Begitu juga Ramli (2017) juga menemukan bahwa kualitas dan kapabilitas aparatur sangat menentukan pelaksanaan pengawasan. Kompetensi aparatur sangat berpengaruh terhadap peningkatan kinerja dan ketaatan terhadap aturan dalam melaksanakan kegiatan pemerintahan sehingga mendukung diterapkannya SPIP.

Berdasarkan kajian teoritis dan kajian empiris tentang hubungan antara kompetensi SDM dan SPIP, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut H5: Kompetensi SDM Berpengaruh Positif Terhadap SPIP.

3. Karakteristik APIP Berpengaruh Positif Terhadap SPIP

Pengaruh langsung Karakteristik APIP pada SPIP. Teori agensi yakni hubungan agensi, dimana satu pihak (*prinsipal*) mendelegasikan pekerjaan kepada pihak lain (agen) yang melakukan pekerjaan tersebut (Jensen dan Meckling, 1976). Adanya amanah yang diberikan oleh *prinsipal* kepada pihak agen, perlu di evaluasi agar agen bekerja sesuai keinginan *prinsipal*. Karakteristik APIP sebagai perpanjangan tangan *prinsipal* diberi amanah oleh *prinsipal* untuk mengevaluasi, memeriksa, mengawasi, dan memberi masukan kepada agen atau ASN penatausahaan keuangan di OPD agar SPIP dapat dibuat dan diterapkan dengan baik.

Hubungan langsung pengaruh kararkteristik APIP pada SPIP telah diteliti oleh Syarifudin (2014), di mana kualitas dan jumlah auditor internal berpengaruh positif terhadap SPIP karena APIP memiliki independensi dalam mengawasi SPIP. Tugas pengawasan yang dilakukan oleh audit intern dapat memperkuat dan menunjang efektifitas penyelenggaraan SPIP. Begitu juga studi yang dilakukan Imran dan Hasanuddin (2018) menyatakan bahwa audit internal berpengaruh positif terhadap sistem pengendalian internal penjualan. Sistem pengendalian internal penjualan yang diterapkan dengan baik dapat meminimalkan kesalahan dalam penjualan karena didukung oleh

kapabilitas, jumlah dan pendidikan audit internal sehingga cepat memberi masukan jika terjadi kelemahan dari SPI penjualan. Selanjutnya Ritonga (2014); Ramli (2017); Siriyama dan Norah (2017) menjelaskan bahwa karakteristik aparatur dan sistem tata kelola berpengaruh terhadap pengendalian.

Berdasarkan kajian teoritis dan kajian empiris, maka dapat dikemukakan bahwa semakin meningkat karakteristik APIP semakin meningkat SPIP. Dengan demikian hipotesis keenam penelitian dikemukakan berikut H6: Karakteristik APIP Berpengaruh Positif Terhadap SPIP.

C. Sistem dan Pengendalian Internal Pemerintah dan Pengaruh Terhadap Kualitas LKPD

1. Sistem Pengendalian Internal Pemerintah Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas LKPD

   Pengaruh langsung SPIP pada Kualitas LKPD. Teori Stewardship menyatakan bahwa aparatur bekerja untuk kepentingan *prinsipal* bukan untuk kepentingan diri sendiri, akan bekerja secara profesional sehingga risiko dapat diminimalkan karena adanya pengawasan secara kontinyu dan aktivitas pengendalian dapat dijalankan sesuai SAP sehingga kualitas LKPD dapat meningkat. Kualitas LKPD, yakni relevan, andal, mudah dipahami, dan dapat dibandingkan dapat di tingkatkan dengan SPIP yang dibuat dan diterapkan dengan baik, yakni dengan budaya independensi, pengawasan, aktivitas pengendalian, dan mitigasi risiko.

   Beberapa penelitian terdahulu pengaruh SPIP pada Kualitas LKPD seperti Herawati (2014); Yusniyar *et al*. (2016) menemukan dampak positif variabel lingkungan pengendalian, penilaian risiko, dan komunikasi terhadap kualitas LKPD. Studi lainnya menyatakan hal yang senada Afiah dan Azwari (2015); Kesuma *et al.* (2017) di mana lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi, dan komunikasi, serta monitoring memengaruhi kualitas LKPD. Cecilia dan Nunuy (2017)

menyatakan bahwa sistem pengendalian internal dan internal audit berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD.

Studi Fakhri dan Ivan (2018) menyatakan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintah, kualitas SDM sistem pengendalian internal, menggunakan teknologi informasi, komitmen organisasi, peranan internal audit, dan asset berpengaruh terhadap kualitas LKPD. Ahsan dan Haiyan (2014) juga menambahkan bahwa pengendalian merupakan kontrol kuat terhadap pengungkapan laporan keuangan. Eriadi *et al.* (2018) dan Mohammad (2017) sama-sama menjelaskan kuatnya pengawasan sangat berdampak terhadap kualitas laporan keuangan. Didukung Irene *et al.* (2017) juga menjelaskan bahwa dengan adanya tata kelola pemerintahan dan pengawasan menentukan kualitas laporan keuangan. Begitu Kesuma *et al.,* 2017; Dechow *et al*., 2012; menemukan bahwa SPIP yang terdiri dari lingkungan pengendalian, akivitas pengendalian, penilaian risiko, informasi, dan komunikasi berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD.

Berdasarkan kajian teoritis dan kajian empiris, maka dapat dikemukakan bahwa semakin meningkat karakteristik SPIP semakin meningkat kualitas LKPD. Dengan demikian hipotesis H7: Sistem Pengendalian Internal Pemerintah berpengaruh Positif terhadap Kualitas LKPD.

2. Tata Kelola Pemerintahan berpengaruh positif terhadap Kualitas LKPD melalui SPIP

Teori Stewardship menyatakan bahwa pegawai bekerja demi kesejahteraan organisasi. Pegawai dalam hal ini adalah ASN penatausahaan keuangan di OPD pada Pemda, akan bekerja mensejahterahkan OPD dengan membuat kualitas LKPD meningkat. Kualitas LKPD meningkat karena tata kelola pemerintahan dapat dibuat dan diterapkan oleh ASN penatausahaan keuangan, seperti penelitian: Myring dan Shortridge (2010); Akeju dan Babatunde (2017); Pina (2014); Siriyama dan Norah (2017); Sari dan Tamrin, (2014) menyatakan bahwa adanya transparansi pada setiap rincian

tugas dan tanggung jawab di setiap bidang berdampak signifikan terhadap kualitas informasi LKPD. Namun kenyataannya, kualitas LKPD masih lemah, terbukti karena masih ada Pemda yang belum mendapat opini WTP dari BPK. Hal ini sesuai dengan hasil penelitian Simon, Mas, dan Su (2016) yang menemukan bahwa tata kelola pemerintahan berpengaruh negatif terhadap kualitas LKPD.

Ketidaksesuaian antara hipotesis dan hasil penelitian, yakni hasil penelitian yang berpengaruh negatif sehingga masih belum optimal dan konkrit. Untuk mengoptimalkan dan mengonkritkan pengaruh tata kelola pemerintahan terhadap kulalitas LKPD, maka perlu variabel mediasi agar pengaruhnya lebih optimal dan konkrit. Variabel mediasi SPIP penulis pilih agar pengaruh tata kelola pemerintahan pada kualitas LKPD semakin konkrit dan optimal. Hal ini didukung oleh penelitian Yamin dan Sutaryo (2015) menjelaskan bahwa tata kelola pemerintahan dengan proksi melibatkan partisipasi semua lini manajeman sebagai alat kontrol atau pengawasan mampu meningkatkan SPIP. Juga penelitian pengaruh SPIP pada kualitas LKPD, yakni Herawati (2014); Yusniyar *et al.* (2016) menemukan dampak positif variabel lingkungan pengendalian, penilaian risiko, dan komunikasi terhadap kualitas LKPD. Studi lainnya menyatakan hal yang senada Afiah dan Azwari (2015); Kesuma *et al.* (2017) di mana lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi, dan komunikasi, serta monitoring memengaruhi kualitas LKPD. Cecilia dan Nunuy (2017) menyatakan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD.

Ahsan dan Haiyan (2014) menambahkan bahwa pengendalian merupakan kontrol kuat terhadap pengungkapan laporan keuangan. Eriadi *et al.* (2018) dan Mohammad (2017) sama-sama menjelaskan kuatnya pengawasan sangat berdampak terhadap kualitas laporan keuangan. Begitu juga Dechow *et al.*, 2012 menemukan

bahwa SPIP yang terdiri dari lingkungan pengendalian, akivitas pengendalian, penilaian risiko, informasi, dan komunikasi berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD.

Tata kelola pemerintahan yang sudah dibuat dengan baik, pengaruhnya terhadap kualitas LKPD menjadi kurang optimal dan konkrit, karena ASN penatausahaan keuangan yang menerapkannya punya perilaku untuk mensejahterahkan dirinya sendiri, sehingga tata kelola pemerintahan tidak dijalankan sesuai peraturan yang ada. Agar tata kelola pemerintahan dapat dijalankan sesuai peraturan, maka perlu dimedisi dengan variabel SPIP. Dengan SPIP diharapkan mampu melakukan pengawasan sehingga tata kelola pemerintahan, yakni transparansi dan akuntabilitas pengaruhnya terhadap kualitas LKPD semakin konkrit dan optimal. Juga didukung teori *Stewardship* dimana pegawai bekerja demi kepentingan organisasi.

Jadi untuk mengonkritkan dan mengoptimalkan pengaruh tata kelola pemerintahan terhadap kualitas LKPD, maka peran SPIP sebagai mediasi sangat urgen dimasukkan ke dalam model penelitian, untuk memperjelas pengaruh tata kelola pemerintahan di dalam peningkatan kualitas LKPD. Berdasarkan kajian teoritis dan kajian empiris, maka dikemukakan bahwa semakin baik tata kelola pemerintahan semakin meningkatkan SPIP dan semakin berkualitas LKPD. Jadi hipotesis kedelapan penelitian dikemukakan berikut H8: Tata Kelola Pemerintahan Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas LKPD Melalui SPIP.

3. Kompetensi SDM Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas LKPD Melalui SPIP

Teori *Stewardship* (Golberg, 1965) menyatakan bahwa aparatur harus bekerja demi kepentingan organisasi, bukan untuk kepentingan dirinya sehingga bekerja secara profesional sesuai undang-undang yang berlaku agar kesalahan dapat dikurangi. Kesalahan yang dapat diminimalkan dalam mengerjakan suatu pekerjaan oleh ASN penatausahaan keuangan di OPD, dapat mengurangi

pekerjaan yang berulang sehingga dalam membuat laporan keuangan dapat diselesaikan tepat waktu. Laporan keuangan yang diselesaikan tepat waktu membuat kualitas LKPD meningkat sehingga opini WTP dari BPK dapat diterima.

Kualitas LKPD meningkat karena dibuat oleh ASN penatausahaan keuangan yang berkompeten telah diteliti, oleh Afiah dan Rahmatika (2014); Indriasih (2014); Abbott *et al*. (2016); Anggriawan dan Yudianto (2018); Fakhri dan Ivan (2018) menemukan bahwa kompetensi SDM berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD. Kualitas LKPD telah meningkat, tetapi kenyataannya masih ada Pemda yang belum mendapat opini WTP dari BPK. Hal ini sesuai hasil studi Sagara (2015) yang menemukan bahwa kompetensi SDM justru berpengaruh negatif terhadap kualitas LKPD.

Adanya ketidaksesuaian antara hasil dengan yang dihipotesiskan membuat hasil penelitian menjadi belum optimal dan konkrit. Untuk mengoptimalkan dan mengonkritkan kompetensi SDM pengaruhnya terhadap kualitas LKPD, maka perlu variabel mediasi agar menjadi lebih optimal dan konkrit. Variabel mediasi SPIP penulis masukkan ke dalam model agar pengaruh kompetensi SDM dan kualitas LKPD semakin konkrit dan optimal. Hal ini didukung beberapa penelitian pengaruh kompetensi SDM terhadap SPIP, seperti Sasaran organisasi yang optimal dapat dicapai melalui pengendalian yang dilaksanakan oleh sumber daya yang memiliki kompetensi secara efisien dan efektif (Mironiuc, Chersan dan Robu, 2013). Begitu juga penerapan SPIP membutuhkan SDM yang memahami dan menguasai PP No. 60 Tahun 2008 dengan baik (Indriasih, 2014). Sudiarianti Agung dan Budiasih (2015) menyatakan bahwa kompetensi SDM berpengaruh positif terhadap SPIP. Pengetahuan, keahlian dan sikap dapat meningkatkan SPIP (Sari, 2012).

Kompetensi SDM yang sudah baik, tetapi pengaruhnya terhadap kualitas LKPD masih kurang optimal dan konkrit, karena ASN penatausahaan keuangan yang

bekerja ada keinginan untuk mensejahterahkan dirinya sendiri, sehingga bekerja tidak sesuai dengan apa yang diharapkan. Agar kompetensi SDM dapat bekerja sesuai yang diharapkan, maka perlu sistem untuk dapat mengurangi perilaku ASN penatausahaan keuangan yang ingin mensejahterahkan dirinya sendiri, yakni dengan dimedisi variabel SPIP. Adanya SPIP mampu melakukan pengawasan secara terus-menerus membuat kompetensi SDM pengaruhnya terhadap kualitas LKPD semakin konkrit dan optimal. Juga adanya dukungan teori *Stewardship* dimana pegawai bekerja demi kepentingan organisasi sehingga ASN penatausahaan keuangan di OPD dapat bekerja sesuai kompetensi yang dimiliki. Dengan bekerja sesuai kompetensinya, maka ASN penatausahaan keuangan dapat menghasilkan kualitas LKPD yang meningkat, karena didukung oleh SPIP yang dibuat dan diterapkan, dengan mengacu peraturan yang telah ditetapkan sehingga terjadi monev secara berkesinambungan.

Jadi untuk mengonkritkan dan mengoptimalkan pengaruh kompetensi SDM terhadap kualitas LKPD, maka peran mediasi SPIP sangat urgen dimasukkan ke dalam model penelitian, dalam upaya mendorong peningkatan kualitas LKPD. Berdasarkan kajian teoretis dan kajian empiris, maka dikemukakan bahwa semakin berkompeten SDM, maka semakin meningkatkan SPIP dan semakin berkualitas LKPD. Jadi hipotesis kesembilan penelitian dikemukakan berikut H9: Kompetensi SDM Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas LKPD Melalui SPIP.

D. Karakteristik APIP Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas LKPD Melalui SPIP

Teori *Stewarship* yang menjelaskan bahwa aparatur bekerja demi kepentingan organisasi bukan untuk kepentingan dirinya sendiri. Karakteristik APIP berusaha melakukan pekerjaan yang diamanahkan kepadanya oleh *prinsipal*, akan bekerja dengan jujur dan amanah karena didorong oleh

keinginan mensejahterakan organisasi dalam hal ini OPD dimana karakteristik APIP bekerja, sehingga mampu memitigasi risiko demi kesejaheraan *prinsipal*. Risiko yang dapat diminimalkan oleh karakteristik APIP sesuai dengan tujuan utama dari COSO mengenai risiko pengendalian yang diadopsi oleh pemerintah Indonesia tentang SPIP. Tujuan utama SPIP dapat berjalan dengan baik, yakni efisien, efektif, dan kepatuhan terhadap hukum, serta peraturan yang ada. Oleh karena itu, ASN penatausahaan keuangan di OPD pada Pemda dalam membuat kualitas LKPD meningkat, maka perlu diperiksa, diawasi, dan di evaluasi oleh karakteristik APIP agar pengaruhnya terhadap kualitas LKPD meningkat.

Pernyataan tersebut di atas bahwa karakteristik APIP mempunyai pengaruh terhadap peningkatan kulaitas LKPD telah dibuktikan oleh penelitian: Shireeejit *et al*. (2013) temuannya faktor karakteristik pemeriksa internal berpengaruh terhadap kualitas LKPD; Setyaningrum (2013) temuannya karakteristik, kapabilitas, dan kualitas auditor dengan rekomendasi audit bdrpengaruh pada kualitas LKPD; Nattawut dan Sirilak (2018) temuannya etika pemeriksa, kualitas aparatur pemeriksa, efektifitas komite audit dan kualitas audit berpengaruh pada kualitas LKPD; Afiah dan Rahmatika (2014) temuannya efektivitas fungsi audit internal berpengaruh pada kualitas LKPD; Afiah dan Azwari (2015) temuannya kompetensi, independensi dan auditor internal; dan Kewo dan Afiah (2017) temuannya internal audit berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD.

Beberapa studi lainnya Suharyanto dan Sutaryo (2016); Aikins (2011); Kurniawan (2013) menjelaskan bahwa level kapabilitas APIP dan jumlah APIP berpengaruh positif terhadap kualitas pengawasaan. Kualitas audit juga dipengaruhi oleh latar belakang auditor, misalnya faktor pendidikan (baik itu tingkat pendidikan formal atau tidak formal) dan pendidikan profesional berkelanjutan APIP (Suharyanto dan Sutaryo, 2016 dan Kurniawan, 2017). Beberapa hasil penelitian tersebut di atas membuktikan bahwa karakteristik APIP berpengaruh terhadap

kualitas LKPD, tetapi belum optimal dan konkrit karena masih ada Pemda yang belum mendapat opini WTP dari BPK. Hal ini didukung oleh penelitian Simon *et al.* (2016) yang menyatakan bahwa internal audit berpengaruh negatif terhadap kualitas LKPD.

Ketidaksesuaian antara hasil penelitian dengan apa yang dihipotesiskan menjadikan hasil penelitian menjadi belum optimal dan konkrit. Apalagi, karakteristik APIP menjadi bawahan dari Kepala Daerah sehingga tidak independen dalam meengambil keputusan. Untuk mengoptimalkan dan mengonkritkan pengaruh karakteristik APIP terhadap kualitas LKPD, maka perlu dimediasi oleh SPIP agar karakteristik APIP pengaruhnya terhadap kualitas LKPD semakin optimal dan konkrit. Variabel mediasi SPIP penulis masukkan ke dalam model penelitian agar pengaruh karakteristik APIP terhadap kualitas LKPD semakin konkrit dan optimal.

Hal ini didukung penelitian pengaruh karakteristik APIP terhadap SPIP oleh

Imran dan Hasanuddin (2018) menemukan bahwa audit internal berpengaruh positif terhadap sistem pengendalian internal penjualan. Sistem pengendalian internal penjualan yang diterapkan dengan baik dapat meminimalkan kesalahan dalam penjualan karena didukung oleh kapabilitas, jumlah, dan pendidikan audit internal sehingga cepat memberi masukan jika terjadi kelemahan dari SPI penjualan.

Karakteristik APIP yang ada sudah sesuai dengan kompetensi, tetapi pengaruhnya terhadap kualitas LKPD masih belum konkrit dan optimal. Hal ini disebabkan karakteristik APIP tidak bisa independen dalam mengambil keputusan karena menjadi bawahan Kepala Daerah dan karakteristik APIP dalam bekerja tidak sesuai dari teori *Stewardship*, dimana pegawai bekerja demi kepentingan organisasi. Untuk memaksimalkan kerja dari APIP, maka diperlukan SPIP sebagai variabel mediasi agar tercipta lingkungan pengendalian dan pengawasan yang baik. Lingkungan pengendalian melalui budaya transparansi dan pengawasan yang baik yang sudah

tercipta memungkinkan karakteristik APIP dapat bekerja secara independen karena dapat mengambil keputusan sendiri dan selalu merasa diawasi. Perasaan selalu diawasi tersebut, karena karakteristik APIP bekerja untuk mensejahterakan Pemda sehingga memeriksa dan memberi masukan kepada ASN penatausahaan keuangan dengan jujur dan amanah. Sikap jujur dan amanah serta independensi dari karakteristik APIP yang tercipta dengan adanya SPIP, akan dapat menghasilkan kualitas LKPD yang meningkat.

Berdasarkan kajian teoretis dan kajian empiris, maka dapat dikemukakan bahwa karakteristik APIP pengaruhnya terhadap kualitas LKPD semakin meningkat dan jelas, karena didukung SPIP yang dibuat dan dijalankan oleh OPD di Pemda dengan mengacu pada peraturan yang ada. Jadi hipotesis kesepuluh penelitian dikemukakan berikut H.10. Karakteristik APIP Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas LKPD Melalui SPIP.

BAB III
MODEL PENGUKURAN (*OUTER MODEL* DAN *INNER MODEL*)

Tahap pertama pengujian PLS adalah pengujian *outer model*. Pengujian ini dilakukan dengan tujuan untuk mengevaluasi konstruk reflektif agar dapat menunjukkan seberapa baik hasil yang diperolah dari suatu pengukuran yang sesuai dengan teori yang digunakan. Pengukurannya menggunakan model validitas konvergen dan validitas diskriminan, dengan tujuan untuk mengetahui seberapa baik validitasnya, serta *cronbach's alpha* dan *composite reliability* (*discriminant reliability*) dengan tujuan untuk mengetahui reliabilitasnya.

Pengujian validitas digunakan untuk mengukur sah atau tidaknya suatu instrumen dalam mengungkap konstruk. Pengujian reliabilitas digunakan untuk mengukur konsistensi jawaban responden terhadap indikator dari suatu konstruk.

A. Pengujian Validitas Konstruk

Tabel 5.4 berikut ini menyajikan hasil pengujian validitas konstruk berdasarkan *loading factor* (*convergent validity)* pada pengujian tahap pertama.

Tabel 5.4 Hasil Pengujian Validitas Konstruk berdasarkan *outer loading*

Variabel	Indikator	Indikator faktor loading
Kulaitas LKPD	Relevan	0,821
	Andal	0,868
	Dapat dibandingkan	0,782
	Dapat dipahami	0,841
Sistem Pengendalian	Lingkungan pengendalian	0,753
	Penilaian risiko	0,696
	Aktivitas pengendalian	0,812

Internal Pemerintah	Informasi dan komunikasi	0,785
	Pengawasan	0,665
Tata Kelola Pemerintahan	*Fairness*	0,797
	Transparansi	0,677
	Akuntabilitas	0,786
	Responsibilitas	0,794
	Kemandirian atau independensi	0,839
Kompetensi SDM	Pendidikan	0,713
	Pengalaman	0,737
	Pelatihan	0,782
	Keterampilan	0,769
Karakteristik APIP	Kapabilitas	0,588
	Jumlah	0,816
	Tingkat Pendidikan	0,848
	Latar Belakang Pendidikan	0,818

Lihat lampiran 5

Uji validitas konstruk digunakan untuk mengetahui Indikator-Indikator pernyataan yang valid dan tidak valid. Pengujian validitas menggunakan hasil analisis SEM-PLS yaitu faktor loading sebagai validitas konvergen dan nilai Average Variance Extracted (AVE) untuk validitas diskriminan dari instrumen yang diukur.

Tabel 5.4 menunjukkan bahwa konstruk yang digunakan sebagai indikator reflektif untuk mengukur variabel menunjukkan bahwa semua indikator loading factor telah memenuhi syarat yaitu bernilai positif dan lebih dari 0,50, maka indikator yang disebut sebagai convergent validity dapat dinyatakan valid. Selanjutnya untuk mengetahui validitas diskriminan dalam mengukur valid atau tidaknya indikator dalam mengukur variabel ditinjau dari nilai AVE lebih besar dari 0,50 (Ghozali dan Latan, 2015). Niali AVE adalah rerata persentase skor varian yang diekstraksi dari seperangkat variabel laten yang diestimasi melalui loading standardize indikatornya pada proses iterasi algoritma PLS (Hair et al., 2005).

Berdasarkan hasil pengukuran masing-masing variabel yang diteliti menghasilkan nilai AVE lebih dari 0,50 sehingga indikator-indikator tersebut dinyatakan valid untuk merefleksikan variabel yang diukur. Untuk lebih jelas dapat dilihat pada Tabel 5.5.

1. Pengujian Reliabilitas Konstruk

   Pengujian reliabilitas konstruk dilakukan untuk membuktikan akurasi, konsistensi, dan ketepatan instrumen dalam mengukur konstruk. Untuk mengukur reliabilitas suatu konstruk dengan indikator reflektif dilakukan dengan cronbah's alpha dan composite reliability (discriminant reliability). Kriteria pengujian dapat dikatakan reliabel apabila nilai composite reliability lebih besar dari 0,70 atau nilai cronbach' alpha lebih besar dari 0,60 (Ghozali dan Latan, 2015; Hair et al., 2010).

   Tabel 5.5 menunjukkan bahwa semua indikator memiliki nilai composite reliability dan cronbach's alpha lebih besar dari 0,7 sehingga semua Indikator yang mengukur variabel-variabel tersebut dinyatakan reliabel atau handal digunakan untuk menjelaskan variabel yang diteliti. Simpulan yang dapat diambil bahwa model pengukuran penelitian ini telah memenuhi syarat validitas konfergen, validitas diskriminan, dan konstruk reliability. Hasil pengujian validitas dan reliabilitas dapat disajikan pada Tabel 5.5 berikut.

Tabel 5.5 Hasil Pengujian Validitas dan Reliabilitas

Variabel	Composite Reliability	Cronbach's Alpha	Average Variance Extracted (AVE)	Keterangan
Tata Kelola Pemerintahan	0,886	0,838	0,609	Valid dan Reliabel
Kompetensi SDM	0,838	0,745	0,563	Valid dan Reliabel
Karakteristik APIP	0,855	0,776	0,600	Valid dan Reliabel
SPIP	0,861	0,798	0,554	Valid dan Reliabel
Kualitas LKPD	0,898	0,849	0,687	Valid dan Reliabel

Lihat lampiran 5

B. Pengujian Model Struktural (*Inner Model)*

Hasil analisis model PLS yang mengandung seluruh komponen variabel pendukung uji hipotesis digunakan sebagai dasar untuk menguji hipotesis yang telah diajukan dalam penelitian ini. Sebagai penjelasan tambahan akan diuraikan beberapa model seperti: (1) *Goodness of fit*, (2) model tanpa variabel mediasi, (3) model hipotesis.

C. Goodness of Fit Model

Goodness of fit (GoF) *model* digunakan untuk mengetahui besarnya kemampuan variabel dependen untuk menjelaskan keragaman variabel independen atau dengan kata lain untuk mengetahui besarnya kontribusi variabel independen terhadap variabel dependen. Untuk menentukan nilai GoF model dapat digunakan dengan menentukan nilai indeks GoF. Indeks Gof didefinisikan sebagai rata-rata *R-Square* (R^2) untuk semua konstruk dependen (Tenenhaus *et al*., 2005). Nilai R^2 digunakan untuk mengukur tingkat variasi perubahan variabel independen terhadap variabel dependen (Hartono dan Abdillah, 2009:62). Semakin tinggi nilai R^2 berarti semakin baik model prediksi dari model yang diajukan. Indeks GoF menunjukkan kekuatan prediksi atas model secara keseluruhan dan memiliki nilai interval antara 0 sampai dengan 1. Nilai GoF yang mendekati angka 1 menunjukkan estimasi *model path* yang baik (Akter, D'Ambra, dan Ray, 2011). GoF *model* dalam analisis PLS dilakukan dengan menggunakan Q-*Square* (Q^2) *predictive relevance*. Q-*Square* (Q^2) *predictive relevance* mengukur seberapa baik nilai observasi yang dihasilkan model dan estimasi parameternya (Ghozali, 2011:26). Nilai Q^2 lebih besar dari nol menunjukkan inner model memiliki *predictive relevance*. Nilai Q^2 dihitung dengan formula:

$Q^2 = 1 - [(1 - R_1^2)\ldots(1 - R_n^2)]$

Nilai *Q-Square predictive relevance* dan nilai koefisien determinasi (R^2) berdasarkan hasil analisis dengan menggunakan aplikasi

SmartPLS 3, diperoleh nilai yang di sajikan pada Tabel 5.6 berikut.

Tabel 5.6 Penghitungan Q-*Square predictive relevance*

Variabel	**R^2**
Kualitas LKPD	0,344
SPIP	0,745
$Q^2 = 1 – [(1 - R_1^2)(1 - R_2^2)]$ $Q^2 = 1 – [(1 - 0,344)(1 – 0,745)]$ $Q^2 = 1 – [(0,656)(0,255)]$ $Q^2 = 1 – [0,167]$ $Q^2 = 0,833$	

R-square untuk Kualitas LKPD bernilai 0,344 artinya, variabel tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, karakteristik APIP, dan SPIP mampu menjelaskan atau berkontribusi sebesar 34,4% terhadap keragaman variabel Kualitas LKPD. Sedangkan sisanya sebesar 65,6% merupakan kontribusi dari variabel lain yang tidak dibahas dalam model penelitian ini. *R-square* (R^2) variabel SPIP bernilai 0,745 artinya, variabel tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, dan karakteristik APIP mampu menjelaskan atau berkontribusi sebesar 74,5% terhadap keragaman variabel SPIP. Sedangkan sisanya sebesar 25,5% merupakan kontribusi dari variabel lain yang tidak dibahas dalam model penelitian ini.

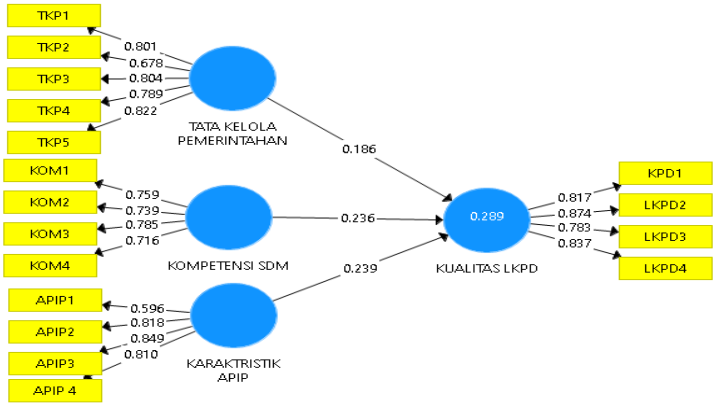
Q-*Square predictive relevance* variabel Kualitas LKPD bernilai 0,833 artinya, keragaman vaiabel Kualitas LKPD mampu dijelaskan oleh model secara keseluruhan sebesar 83,3% atau kontribusi variabel variabel tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, karakteristik APIP, dan SPIP secara keseluruhan terhadap Kualitas LKPD sebesar 83,3%, sedangkan sisanya sebesar 16,7% merupakan kontribusi dari variabel lain yang tidak dibahas dalam model penelitian ini. Hasil penghitungan menunjukkan nilai Q^2 untuk *inner model* sebesar 0,833 yang berarti model penelitian ini memiliki *predictive*

relevance yang besar, karena memiliki nilai lebih besar dari nol sehingga layak digunakan untuk menguji hipotesis.

1. Model Tanpa Variabel Mediasi

   Model ini menampilkan hasil analisis yang mengandung empat variabel yaitu tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, karakteristik APIP, dan Kualitas LKPD. Model ini akan menjelaskan adanya pengaruh yang kuat antara tata kelola pemerintahan terhadap Kualitas LKPD, kompetensi SDM terhadap Kulaitas LKPD, dan pengaruh yang kuat yang kuat antara karakteristik APIP terhadap Kualitas LKPD. Gambar 5.1 menerangkan hasil model PLS tanpa variabel mediasi.

   Hasil model PLS tanpa variabel mediasi menerangkan bahwa koefisien jalur dari tata kelola pemerintahan terhadap Kualitas LKPD adalah 0,186. Analisis ini menerangkan bahwa pelaksanaan tata kelola pemerintahan sesuai dengan harapan karena dibuat dan diterapkan dengan mendengar masukan dari semua lini di OPD, akan mendorong ASN penatausahaan untuk meningkatkan Kualitas LKPD. Walaupun hasil analisis ini membuktikan bahwa pengaruh tata kelola pemerintahan pada kategori lemah yakni sebesar 18,6%. Hasil model PLS tanpa variabel mediasi juga digunakan untuk mengukur pengaruh antara kompetensi SDM terhadap Kualitas LKPD yang dapat dilihat pada Gambar 5.1 menunjukkan bahwa besar koefisien jalur adalah 0,236. Analisis ini menjelaskan bahwa kompetensi SDM dapat meningkatkan Kualitas LKPD dan nilai koefisian jalur berada pada kategori kuat. Selanjutnya Hasil model PLS tanpa variabel mediasi juga digunakan untuk mengukur pengaruh antara Karakteristik APIP terhadap Kualitas LKPD menunjukkan bahwa besar koefisien jalur adalah 0,239. Analisis ini menjelaskan bahwa karakteristik APIP sudah sesuai dengan harapan akan mendorong ASN penatausahaan keuangan di OPD pada Pemda untuk meningkatkan Kualitas LKPD yang semakin baik.



Gambar 4.1 Model Tanpa variabel Mediasi
Lihat lampiran 4

Keterangan:

TKP : Tata Kelola Pemerintahan
KOM : Kompetensi SDM
APIP : Karakteristik APIP
LKPD : Kualitas LKPD

Hasil analisis PLS model tanpa variabel mediasi di atas menunjukkan bahwa varaibel tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, dan karakteristik APIP mampu memengaruhi kualitas LKPD secara signifikan. Sehingga analisis ini dapat dilanjutkan ketahap pengujian dengan memasukkan SPIP sebagai variabel mediasi, dengan tujuan untuk mengetahui peran SPIP dalam menjelaskan pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen.

BAB IV
TATA KELOLA, KOMPETENSI DAN KARAKTERISTIK KUALITAS LKPD

A. Tata Kelola Pemerintah Dan Pengaruhnya Pada Kualitas LKPD

1. Tata Kelola Pemerintahan Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas LKPD

Berdasarkan hasil uji model diketahui bahwa tata kelola pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD. Hal ini membuktikan secara empiris bahwa hipotesis pertama dapat diterima. Mengandung makna bahwa penerapan tata kelola pemerintahan telah berjalan dengan baik dan dapat meningkatkan kualitas LKPD secara positif.

Persepsi responden terhadap variabel tata kelola pemerintahan berdasarkan hasil uji model pengukuran menunjukkan bahwa Indikator *fairness* sebagai salah satu perilaku ASN penatausahaan keuangan yang paling dominan merefleksikan tata kelola pemerintahan. Adanya perasaan setara atau adil yang dirasakan oleh ASN penatausahaan keuangan di OPD ketika dilibatkan dalam membuat perencanaan dan penggunaan anggaran, dapat memberikan kontribusi yang tinggi terhadap penerapan tata kelola pemerintahan untuk menghasilkan laporan keuangan yang dapat dibandingkan, mudah dipahami, andal, dan relevan.

Selanjutnya indikator transparansi menunjukkan hasil baik setelah *fairness*. Pengelolaan pemerintahan yang baik apabila sesuai dengan anggaran yang direncanakan dan semua penggunaannya diotorisasi. Persepsi transparansi telah memberikan kontribusi yang nyata pada tata kelola pemerintahan untuk meningkatkan relevan dan andal kualitas LKPD.

Kemudian Indikator kemandirian atau independensi sebagai salah satu perilaku ASN yang baik merefleksikan

pelaksanaan tata kelola pemerintahan saat ini. Hal ini membuktikan bahwa ASN penatausahaan keuangan mampu melaksanakan setiap prosedur karena keputusan yang diambil bersifat profesional, bebas dari tekanan, dan konflik kepentingan sehingga mampu meningkatkan kualitas LKPD. Begitu juga pengukuran akuntabilitas dan responsibilitas merupakan indikator memberikan kontribusi yang juga nyata pada penerapan tata kelola pemerintahan. Pertanggunjawaban tepat waktu yang sesuai kebenaran dengan pelaksanaan merupakan salah satu syarat kualitatif dari kualitas LKPD.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian sebelumnya, seperti Torres dan Pina (2003); Myring dan Shortridge (2010); Akeju dan Babatunde (2017); Siriyama dan Norah (2017); Pina (2014) mengemukakan bahwa pada dasarnya pengungkapan keuangan juga bermuatan politik sehingga tata kelola pemerintahan berupa transparansi, akuntabilitas, dan partisipasi yang dijalankan berpengaruh terhadap peningkatan kualitas laporan keuangan. Riset Babatunde dan Babatunde (2017) bahwa tata kelola pemerintahan menentukan pengawasan dan kualitas pelaporan keuangan.

Penelitian Kesuma, Anwar dan Darmansyah (2017) menyatakan bahwa transparansi, akuntabilitas, keadilan, dan kemandirian dapat meningkatkan kualitas LKPD. Tua (2015) menyatakan semakin baik penerapan *good governance* akan membuat kualitas informasi laporan keuangan meningkat atau semakin baik. Irvan, Mus, Su, dan Sufri (2017) menambahkan bahwa adanya prinsip transparansi dapat mendorong peningkatan kualitas LKPD. Didukung Yusniyar (2016) dalam temuannya bahwa tata kelola pemerintahan yang baik dengan indikator transparansi, akuntabilitas, responsibilitas, dan keadilan berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD.

Irene *et al.* (2017) tata kelola pemerintahan, dan pengawasan menentukan kualitas laporan keuangan.

Bardhan *et al.* (2015) keterlibatan prinsipal dalam pengawasan sangat menentukan kualitas pemeriksaan, dan kualitas laporan keuangan. Begitu juga Nuraddeen dan Hasnah (2015) mekanisme tata kelola pemerintahan sangat memberikan keuntungan secara periodik, dan dapat membantu mengurangi kesalahan pada masa lalu dalam pengungkapan laporan keuangan.

Beberapa hasil penelitian yang telah diuraikan di atas menujukkan bahwa tata kelola pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD. Implikasinya tata kelola pemerintahan yang menyangkut bidang administrasi dan keuangan, sebaiknya regulasi yang dibuat dengan mengambil masukan dari publik. Regulasi yang mengambil saran dan masukan dari publik akan mudah diterapkan oleh ASN penatausahaan keuangan, karena bersifat adil, independen, transparan, akuntabilitas, dan responsibilitas.

Regulasi diperlukan sebagai tanggapan atas permintaan publik terhadap perbaikan praktik pasar yang tidak efisien dan tidak adil. Opini WTP dari BPK belum didapat, membuktikan bahwa pasar belum efisien sehingga perlu diregulasi. Jika dikaitkan dengan teori regulasi, temuan penelitian ini memperkuat teori *public interest theory* bahwa, ASN penatausahaan keuangan pada OPD mampu menerapkan aturan tatakelola pemerintahan yang selalu diperbaiki demi kepentingan publik dengan mengambil saran dan masukan dari publik, dapat meningkatkan kualitas LKPD di OPD. Penerapan tata kelola pemerintahan dapat memberikan harapan bagi kepala OPD untuk mempertahankan sumberdaya ASN penatausahaan keuangan yang dimiliki saat ini dan melakukan perekrutan ASN penatausahaan keuangan sesuai kompetensi, yakni berlatarbelakang pendidikan S1 Akuntansi karena mampu memberi saran dan masukan serta mengimplementasikan regulasi tatakelola pemerintahan bidang akuntansi, sebagai acuan pelaksanaan tata kelola pemerintahan dalam peningkatan kualitas LKPD.

Berdasarkan uraian tersebut di atas dapat disimpulkan bahwa hasil pengujian hipotesis, H1 dalam penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya, yakni Tata Kelola Pemerintahan Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas LKPD.

2. Kompetensi SDM Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas LKPD

Berdasarkan hasil uji model diketahui bahwa Kompetensi SDM memiliki pengaruh yang positif terhadap kualitas LKPD. Hal ini membuktikan secara empiris bahwa hipotesis kedua yang menyatakan bahwa Kompetensi SDM berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD dapat diterima. Mengandung makna bahwa ASN penatausahaan keuangan mendukung Kompetensi SDM dapat meningkatkan kualitas LKPD secara positif. Tujuan yang diharapkan adalah agar ASN penatausahaan keuangan memiliki kompetensi SDM dengan karakteristik berupa pendidikan, pengalaman, pelatihan, dan keterampilan merupakan sikap perilaku yang diperlukan dalam pembuatan laporan keuangan yang sesuai dengan SAP, sehingga dapat mengurangi kesalahan yang berulang.

Persepsi responden terhadap variabel Kompetensi SDM berdasarkan hasil uji model pengukuran menunjukkan bahwa latar belakang pendidikan merupakan indikator yang paling dominan merefleksikan implementasi dari Kompetensi SDM oleh ASN penatausahaan keuangan saat ini. Responden menyadari bahwa kualitas LKPD dapat disajikan karena ASN penatausahaan keuangan sebagai pejabat yang ditunjuk membuat laporan keuangan sebaiknya berlatar belakang pendidikan minimal S1 akuntansi untuk membantu pemerintah dalam menjalankan pemerintahan yang bersih, karena kurang kesalahan yang berulang.

Pelatihan merupakan indikator yang juga mampu merefleksikan Kompetensi SDM. Hal ini membuktikan bahwa ASN penatausahaan keuangan yang dibekali

pelatihan yang relevan dengan penggunaan IT bidang akuntansi, mampu meningkatkan kualitas LKPD.

Selanjutnya indikator pengalaman dengan cara diskusi, breafing, dan bimbingan langsung dilapangan merupakan indikator yang mampu memberikan kontribusi yang nyata dalam mengukur Kompetensi SDM. Kualitas LKPD dapat dibuat oleh ASN penatausahaan keuangan yang mempunyai pengalaman dalam membuat LKPD minimal dua tahun, karena mampu menindaklanjuti masukan dan saran pada saat diskusi, breafing dan bimbingan langsung sehingga tidak ada pekerjaan yang berulang.

Kemudiaan diikuti oleh Indikator keterampilan, yakni ASN penatausahaan keuangan mampu menyelesaikan pekerjaan sesuai dengan beban kerja secara cepat dan tepat, agar LKPD dapat dilaporkan tepat waktu. Beban kerja yang semakin berat dan besar dalam membuat LKPD dapat diselesaikan oleh ASN penatausahaan keuangan yang memiliki keterampilan akuntansi.

Fakta empiris berdasarkan persepsi responden bahwa dengan adanya kompetensi SDM mampu menghasilkan LKPD yang tepat waktu, sehingga kualitas LKPD meningkat. Hal ini memberi masukan kepada kepala OPD agar dapat meningkatkan kompetensi SDM dengan merekrut dan menempatkan ASN penatausahaan keuangan dari latarbelakang pendidikan S1 Akuntansi.

Hasil penelitian ini memperkuat hasil penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Call *et al.* (2017) menemukan bahwa dengan tenaga kerja berkualitas tinggi menunjukkan kualitas akademik yang lebih tinggi, lebih sedikit pelanggaran kontrol internal dan lebih sedikit pernyataan ulang. Abbott *et al*. (2016); Anggriawan dan Yudianto (2018); Fakhri dan Ivan (2018) menemukan bahwa pendidikan, keterampilan, dan pengalaman dapat membantu Pemda dalam membuat laporan keuangan tepat waktu karena kurang kesalahan yang berulang. Siriyama dan Norah (2017) karakteristik aparatur dan sistem tata kelola berpengaruh

terhadap pengendalian dan kualitas laporan keuangan. Afiah dan Rahmatika (2014); Indriasih (2014) menemukan kompetensi aparatur pemerintah merupakan penentu peningkatan kualitas pelaporan keuangan pada semua unit di Pemda.

Beberapa hasil penelitian yang telah diuraikan di atas membuktikan kompetensi SDM merupakan faktor penting pada Pemda dalam menyusun LKPD yang berkualitas. Sesuai hasil penelitian ini, maka Pemda perlu secara serius menyusun perencanaan dengan merekrut dan menempatkan kompetensi SDM sesuai bidangnya masing-masing terutama bidang akuntansi yang berlatarbelakang pendidikan S1 Akuntansi. Penempatan ASN penatausahaan keuangan di OPD yang sesuai kompetensi diharapkan meningkatkan kualitas LKPD.

Jika dikaitkan dengan teori *Stewardship*, penelitian ini memperkuat teori *Stewardship* dimana pegawai yang berkualitas atau berkompeten punya rasa memiliki terhadap organisasi akan termotivasi dalam bekerja demi kepentingan organisasi bukan demi kepentingan individu atau diri sendiri (Golberg, 1965), sehingga mendorong menjalankan tugas dengan baik sesuai dengan SAP dalam membuat LKPD berkualitas.

Berdasarkan uraian tersebut di atas dapat disimpulkan bahwa hasil pengujian hipotesis, H2 dalam penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya, yakni Kompetensi SDM Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas LKPD.

3. Karakteristik APIP Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas LKPD

Berdasarkan hasil uji model diketahui bahwa Karakteristik APIP memiliki pengaruh yang positif terhadap Kualitas LKPD. Hal ini membuktikan secara empiris bahwa hipotesis ketiga dapat diterima. Mengandung makna bahwa karakteristik APIP harus dimiliki oleh ASN yang bertugas sebagai APIP agar dapat membantu ASN penatausahaan

keuangan di OPD dalam memeriksa, mengawasi, mengevaluasi, dan membuat laporan keuangan menjadi berkualitas.

Persepsi responden terhadap variabel Karakteristik APIP berdasarkan hasil uji model pengukuran menunjukkan bahwa jumlah APIP dan kepabilitas APIP merupakan indikator yang paling dominan merefleksikan implementasi Karakteristik APIP dan telah diakui dengan baik oleh ASN penatausahaan keuangan saat ini. Artinya bahwa volume kerja yang ada sekarang dapat diselesaikan jika didukung dengan jumlah tenaga APIP yang memadai dan didukung dengan kemampuan APIP yang berkompeten, karena mampu mengungkap permasalahan yang menghambat pemerintahan.

Kemudiaan diikuti oleh Indikator latar belakang pendidikan, yakni APIP dengan latar pendidikan auditing dan akuntansi mampu bekerja sesuai dengan beban kerja secara cepat dan tepat secara berkesinambungan. Hal ini memberikan gambaran bahwa latar belakang pendidikan memiliki kontribusi kuat terhadap peningkatan Kualitas LKPD. Selanjutnya tingkat pendidikan yang sesuai, mampu menilai berbagai transaksi dan catatan yang dibuat oleh ASN penatausahaan keuangan dengan akurat dan tidak bertentangan dengan regulasi karena sesuai SAP dalam rangka meningkatkan kualitas LKPD.

Fakta empiris berdasarkan persepsi responden ini, karakteristik APIP dapat meminimalkan kekeliruan dan ketidaktelitian yang dilakukan oleh ASN penatausahaan keuangan pada OPD di Pemda dalam membuat LKPD berkualitas. Hal ini memberi penjelasan kepada Kepala Daerah agar mampu menempatkan APIP dengan karakteristik latar belakang pendidikan, tingkat pendidikan, jumlah APIP, dan kapabilitas APIP yang memadai sehingga dapat memeriksa, mengawasi, mengevaluasi, dan memberi masukan kepada ASN penatausahaan keuangan di OPD, agar kualitas LKPD meningkat.

Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Dyah Setyaningrum *et al*. (2103) bahwa karakteristik, kapabilitas, dan kualitas auditor dapat menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas dengan rekomendasi audit yang dapat membantu Pemda. Bardhan *et al.* (2015), keterlibatan prinsipal dalam pengawasan sangat menentukan kualitas pemeriksaan, dan kualitas laporan keuangan. Shireenjit *et al.* (2013) menjelaskan bahwa karakteristik pemeriksa internal membantu pembuatan laporan keuangan yang berkualitas. Nattawut dan Sirilak (2018) juga menyatakan bahwa etika pemeriksa, kualitas aparatur pemeriksa, efektifitas komite audit, dan kualitas audit sangat menentukan kualitas laporan keuangan. Suharyanto dan Sutaryo (2016) menemukan bahwa kapabilitas APIP, dan jumlah APIP berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja Pemda. Level kapabilitas yang mumpuni dan jumlah APIP yang memadai akan mendorong kualitas pengawasaan yang lebih baik. Selain itu, tingkat pendidikan, dan latar belakang pendidikan APIP juga berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja Pemda (Kurniawan, 2017).

Hasil penelitian ini dan bukti empiris penelitian sebelumnya yang telah diuraikan di atas, maka karakteristik APIP merupakan faktor penting di Pemda dalam menyusun LKPD yang berkualitas. Oleh karena itu Pemda perlu secara serius menyusun perencanaan dalam merekrut dan penempatan SDM sesuai bidangnya masing-masing dalam hal ini karakteristik APIP. Penempatan karakteristik APIP sesuai dengan latar belakang pendidikan, tingkat pendidikan, kapabilitas, dan jumlah APIP yang dimiliki dapat meningkatkan kualitas LKPD.

Jika dikaitkan dengan teori agensi, hasil penelitian ini memperkaya teori agensi dengan temuan bahwa karakteristik APIP mampu mengurangi *moral hazard* dari ASN penatausahaan keuangan di OPD pada Pemda dengan mengevaluasi, memeriksa, mengawasi, dan memberi

masukan secara berkesinambungan kepada ASN penatausahaan keuangan sehingga amanah dalam bekerja dalam membuat LKPD yang berkualitas. Oleh karena itu kepala daerah di Pemda, merekrut dan menempatkan karakteristik APIP yang berlatarbelakang pendiikan S1 Akuntansi, karena memiliki kemampuan memeriksa, mengawasi, mengevaluasi, dan memberi masukan kepada ASN penatausahaan keuangan di OPD berkaitan dengan penyusunan LKPD yang berkualitas.

Berdasarkan uraian tersebut di atas dapat disimpulkan bahwa hasil pengujian hipotesis, H3 dalam penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya, yakni Karakteristik APIP Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas LKPD.

B. Tata Kelola Pemerintah Dan Pengaruhnya Pada SPIP

1. Tata Kelola Pemerintahan Berpengaruh Positif Terhadap SPIP

Berdasarkan hasil uji model diketahui bahwa Tata Kelola Pemerintahan memiliki pengaruh yang positif terhadap SPIP. Hal ini membuktikan secara empiris bahwa hipotesis empat yang menyatakan bahwa Tata Kelola Pemerintahan berpengaruh positif terhadap SPIP dapat diterima. Mengandung makna bahwa penerapan Tata Kelola Pemerintahan telah berjalan dengan baik meningkatkan SPIP secara positif. Tata Kelola Pemerintahan yang dibuat dan diterapkan yang berupa pembuatan undang-undang yang selalu diperbaharui disesuaikan dengan kebutuhan, apabila diterapkan oleh ASN penatausahaan keuangan di OPD mampu meningkatkan SPIP, khususnya lingkungan pengendalian. Lingkungan pengendalian berupa budaya transparansi di OPD mampu membuat Kepala Daerah dan jajarannya bekerja dengan amanah dalam peningkatan SPIP.

Persepsi responden terhadap variabel Tata Kelola Pemerintahan berdasarkan hasil uji model pengukuran menunjukkan bahwa persepsi indikator tata kelola

pemerintahan mampu merefleksikan pelaksanaan Tata Kelola Pemerintahan yang telah dilakukan dengan baik oleh ASN penatausahaan keuangan saat ini. Fakta empiris *fairness* dan kemandirian atau independensi berdasarkan persepsi responden membuat ASN penatausahaan keuangan di OPD merasa setara, adil, dan independen dalam perencanaan kerja dan penyusunan anggaran dapat membuat lingkungan pengendalian pada SPIP meningkat, karena tidak mudah dipengaruhi oleh kepala OPD dan kepala daerah. Begitu juga indikator transparansi, responsibilitas, dan akuntabilitas dapat meningkatkan aktivitas pengendalian pada SPIP, karena mampu mencatat dan melaporkan sesuai fakta. Hal ini memberikan penjelasan kepada kepala OPD agar mempertahankan dan berupaya meningkatkan ASN penatausahaan keuangan melalui perekrutan ASN yang berlatarbelakang pendidikan S1 Akuntansi.

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa pelaksanaan Tata Kelola Pemerintahan berpengaruh positif dan signifikan terhadap SPIP. Sejalan dengan penelitian Yamin dan Sutaryo (2015), menyatakan bahwa Tata Kelola Pemerintahan pada suatu di Pemda mewakili *stakeholder* berpengaruh positif terhadap SPIP, karena kurangnya kesalahan dalam pengendalian internal sehingga mendorong transparansi oleh Pemda. Independensi sebagai prinsip tata kelola menentukan pengawasan dan kualitas pelaporan keuangan (Babatunde dan Babatunde, 2017). Siriyama dan Norah (2017) menambahkan bahwa karakteristik aparatur dan sistem tata kelola berupa pengawasan dari eksternal dan responsibilitas berpengaruh positif terhadap pengendalian internal.

Jika dikaitkan dengan teori regulasi, temuan penelitian ini memperkuat teori *public interest theory* bahwa, tata kelola pemerintahan yang yang dibuat dan dijalankan demi kepentingan publik dengan mengacu pada undang-undang, sehingga ASN penatausahaan keuangan di OPD mampu melaksanakan Tata Kelola Pemerintahan meningkatkan SPIP. Berdasarkan uraian tersebut di atas dapat disimpulkan

bahwa hasil pengujian hipotesis, H4 dalam penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya, yakni Tata Kelola Pemerintahan Berpengaruh Positif Terhadap SPIP.

2. **Kompetensi SDM Berpengaruh Positif Terhadap SPIP**

Berdasarkan hasil uji model diketahui bahwa Kompetensi SDM memiliki pengaruh positif terhadap SPIP. Hal ini membuktikan secara empiris bahwa hipotesis lima yang menyatakan bahwa Kompetensi SDM berpengaruh positif terhadap SPIP dapat diterima. Mengandung makna bahwa Kompetensi SDM yang dimiliki oleh ASN penatausahaan keuangan saat ini telah sesuai dengan kebutuhan dan berjalan dengan baik, sehingga dapat meningkatkan SPIP secara positif. Tujuan yang diharapkan adalah agar ASN penatausahaan keuangan memiliki kemampuan dan karakteristik berupa pendidikan, pengalaman, pelatihan, dan keterampilan merupakan sikap perilaku yang diperlukan di dalam pelaksanaan tugas jabatannya sehingga ASN penatausahaan keuangan tersebut dapat melaksanakan tugasnya secara profesional, efektif, dan efisien terutama dalam peningkatan SPIP.

Persepsi responden terhadap variabel Kompetensi SDM berdasarkan hasil uji model pengukuran menunjukkan bahwa latar belakang pendidikan merupakan indikator yang paling dominan merefleksikan implementasi dari Kompetensi SDM oleh ASN penatausahaan keuangan saat ini. Responden menyadari bahwa SPIP dapat dijalankan karena ASN penatausahaan keuangan sebagai pejabat yang ditunjuk membuat laporan keuangan sebaiknya berlatar belakang pendidikan minimal S1 akuntansi, karena membantu menjalankan pemerintahan yang bersih sehingga kurang kesalahan internal.

Pelatihan merupakan indikator yang juga mampu merefleksikan Kompetensi SDM. Hal ini membuktikan bahwa ASN penatausahaan keuangan yang dibekali pelatihan yang relevan dengan penggunaan IT mampu menjalankan SPIP, yakni aktivitas pengendalian.

Selanjutnya indikator pengalaman dengan cara diskusi, breafing, dan bimbingan langsung dilapangan merupakan indikator yang mampu memberikan kontribusi yang nyata dalam mengukur Kompetensi SDM. Peningkatan SPIP dapat dibuat oleh ASN penatausahaan keuangan yang mempunyai pengalaman, dapat bertindak akurat dan amanah dengan lingkungan kerja yang kondusif.

Kemudiaan diikuti oleh Indikator keterampilan, yakni ASN penatausahaan keuangan mampu menyelesaikan pekerjaan sesuai dengan beban kerja secara cepat dan tepat agar aktivitas pengendalian dapat diselesaikan tepat waktu. Fakta empiris berdasarkan persepsi responden bahwa dengan adanya kompetensi SDM mampu menigkatkan SPIP. Hal ini memberikan penjelasan kepada kepala OPD agar dapat mempertahankan ASN panatausahaan keuangan dan berupaya meningkatkan Kompetensinya, sehingga SPIP dapat ditingkatkan.

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa sumberdaya manusia yang memiliki kompetensi tinggi memberikan pengaruh yang positif terhadap peningkatan SPIP, hal ini memperkuat hasil penelitian terdahulu bahwa kompetensi aparatur sangat berpengaruh terhadap peningkatan kinerja dan ketaatan terhadap aturan dalam melaksanakan kegiatan pemerintahan sehingga mendukung diterapkannya SPIP (Ramli, 2017). Sudiarianti Agung dan Budiasih (2015) menemukan bahwa kompetensi SDM berpengaruh positif terhadap SPIP, begitu juga pengetahuan, keahlian dan sikap dapat meningkatkan SPIP dalam pencapaian sasaran organisasi (Sari, 2012). Sasaran organisasi yang optimal dapat dicapai melalui pengendalian yang dilaksanakan oleh sumber daya yang memiliki kompetensi secara efisien dan efektif (Mironiuc, Chersan dan Robu, 2013). Penerapan SPIP membutuhkan SDM yang memahami dan menguasai PP No. 60 Tahun 2008 dengan baik (Indriasih, 2014). Syarifuddin, 2014 dan Arens *et al*., 2012) juga menemukan bahwa semakin tinggi kompetensi SDM berpengaruh positif terhadap SPIP.

Penelitian ini memperkaya teori *Stewardship*, bahwa ASN yang memiliki kompetensi dalam suatu OPD akan mampu melaksanakan tugas-tugas dengan baik sesuai SAP dan adanya keinginan untuk mendahulukan kepentingan OPD daripada kepentingan dirinya sendiri dalam membuat SPIP meningkat. Untuk mewujudkan SPIP sebagai proses yang integral pada kegiatan dan tindakan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai, perlu didukung oleh ASN penatausahaan keuangan yang memiliki kompetensi SDM yang bekerja demi kepentingan OPD di Pemda. Berdasarkan uraian tersebut di atas dapat disimpulkan bahwa hasil pengujian hipotesis, H:5 dalam penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya, yakni Kompetensi SDM Berpengaruh Positif Terhadap SPIP.

3. Karakteristik APIP Berpengaruh Positif Terhadap SPIP

Berdasarkan hasil uji model diketahui bahwa Karakteristik APIP memiliki pengaruh positif terhadap SPIP. Hal ini membuktikan secara empiris bahwa hipotesis enam yang menyatakan bahwa Karakteristik APIP berpengaruh positif terhadap SPIP dapat diterima. Mengandung makna bahwa karakteristik yang dimiliki oleh APIP saat ini dapat meningkatkan SPIP secara positif. Fungsi karakteristik APIP sebagai pemeriksa, pengawas, dan memberi saran dan masukan kepada ASN penatausahaan keuangan terejawantahkan di aktivitas pengendalian yang semakin efisien dan efektif.

Persepsi responden terhadap variabel Karakteristik APIP berdasarkan hasil uji model pengukuran menunjukkan bahwa indikator karakteristik APIP mampu merefleksikan implementasi Karakteristik APIP dan telah diakui dengan baik oleh ASN penatausahaan keuangan saat ini. Artinya, bahwa aktivitas pengendalian dan pengawasan oleh ASN penatausahaan keuangan di OPD dapat berjalan sesuai prosedur karena didukung karakteristik APIP yang ada. Fakta empiris berdasarkan persepsi responden ini

memberikan penjelasan kepada kepala OPD agar berusaha mempertahankan dan meningkatkan karakteristik APIP.

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa APIP yang memiliki latar belakang, tingkat pendidikan, kapabilitas, dan jumlah APIP yang dimiliki mampu memberikan pengaruh yang positif terhadap peningkatan SPIP, hal ini memperkuat hasil penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Syarifudin (2014), di mana kualitas dan jumlah auditor internal berpengaruh positif terhadap SPIP karena APIP memiliki independensi dalam mengawasi SPIP. Tugas pengawasan yang dilakukan oleh audit internal dapat memperkuat dan menunjang efektifitas penyelenggaraan SPIP. Selanjutnya Imran dan Hasanuddin (2018) menyatakan bahwa audit internal berpengaruh positif terhadap sistem pengendalian internal.

Adanya SPIP yg diterapkan dengan baik dapat meminimalkan kesalahan internal karena didukung oleh kapabilitas, jumlah, latar belakang pendidikan, dan tingkat pendidikan APIP sehingga cepat memberi masukan jika terjadi kelemahan. Karakteristik APIP merupakan faktor penting di Pemda dalam menerapkan SPIP. Oleh karena itu Pemda perlu secara serius menyusun perencanaan dan penempatan SDM sesuai bidangnya masing-masing dalam hal ini bidang pengawasan internal. Penempatan APIP sesuai dengan jumlah, latar belakang, tingkat pendidikan, dan kapabilitas yang dimiliki, diharapkan dapat membantu ASN penatausahaan keuangan dalam menerapkan SPIP.

Jika dikaitkan dengan teori keagenan karakteristik APIP mampu mengurangi *moral hazard*, yakni meminimalkan asimetri informasi yang mungkin dibuat oleh ASN penatausahaan keuangan di OPD pada Pemda, dengan mengevaluasi, memeriksa, mengawasi dan memberi masukan secara berkesinambungan dalam pembuatan dan penerapan SPIP agar bisa meningkat. Karakteristik APIP dapat melaksanakan semua itu dengan amanah, jika didukung lingkungan pengendalian yang kondusif karena

dapat bekerja secara profesional, bebas dari tekanan, dan intimidasi.

Berdasarkan uraian tersebut di atas dapat disimpulkan bahwa hasil pengujian hipotesis, H6 dalam penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya, yakni Karakteristik APIP Berpengaruh Positif Terhadap SPIP.

4. SPIP Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas LKPD

Berdasarkan hasil uji model diketahui bahwa SPIP memiliki pengaruh terhadap Kualitas LKPD. Hal ini membuktikan secara empiris bahwa hipotesis ketujuh yang menyatakan bahwa SPIP berpengaruh positif terhadap Kualitas LKPD dapat diterima. Mengandung makna bahwa SPIP yang diterapkan oleh OPD di Pemda saat ini telah sesuai dengan harapan dan berjalan dengan baik, sehingga dapat meningkatkan Kualitas LKPD secara positif.

Persepsi responden terhadap variabel SPIP berdasarkan hasil uji model pengukuran menunjukkan bahwa lingkungan pengendalian merupakan indikator yang paling dominan merefleksikan penerapan SPIP dan telah diakui berjalan dengan baik oleh ASN penatausahaan saat ini. Artinya bahwa SPIP dibangun atas asas kemanfaatan guna membentuk lingkungan pengendalian yang kondusif yang ada telah sesuai dengan keadaan saat ini. Lingkungan yang kondusif merupakan syarat yang harus ada guna mambantu ASN bekerja secara profesional dan independen, sehingga kualitas LKPD meningkat.

Kemudian diikuti oleh Indikator Informasi dan komunikasi, yakni ASN penatausaahaan keuangan, memungkinkan komunikasi dan informasi diperoleh dengan mudah dan tepat agar kegiatan operasional dapat dikendalikan sehingga informasi yang dihasilkan relevan dan andal. Hasil ini memberikan gambaran bahwa informasi dan komunikasi memiliki kontribusi kuat terhadap peningkatan Kualitas LKPD.

Selanjutnya Penilaian resiko merupakan indikator yang memberikan kontribusi dalam mengukur SPIP.

Penilaian risiko dilakukan agar kegagalan untuk mencapai misi, tujuan, pembiayaan yang tidak memadai, pelanggaran penggunaan dana, atau ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dapat dicegah. Risiko yang dapat diidentifikasi dan dikelola membuat OPD menjadi efisien dan efektif, sebagai syarat LKPD relevan dan andal.

Begitu juga pengawasan yang dilakukan unit satuan kerja memberikan kontribusi terhadap kualitas LKPD. Kontribusi tersebut terutama dalam hal pengawasan terus menerus terhadap semua kegiatan yang sedang berjalan.

Adapun aktivitas pengendalian nilainya paling rendah dalam mengukur SPIP tetapi dalam rentang yang baik. Aktivitas pengendalian yang dijalankan sesuai kebijakan dan prosedur, membuat pekerjaan dicatat dengan akurat dan dapat diselesaikan tepat waktu untuk menghasilkan kualitas LKPD yang meningkat.

Fakta empiris berdasarkan persepsi responden ini memberikan penjelasan kepada pimpinan OPD, bahwa peningkatan SPIP mampu berkontribusi terhadap peningkatan Kualitas LKPD. Oleh karena itu pemimpin OPD diharapkan mampu menyusun pengendalian yang bersifat administratif mencakup rencana organisasi dan prosedur, serta catatan yang berhubungan dengan proses pengambilan keputusan sampai dengan otorisasi manajemen terhadap transaksi keuangan di setiap OPD. Sehingga tugas pekerjaan ASN penatausahaan keuangan dapat dikendalikan dan sesuai SAP untuk memenuhi Kualitas LKPD. Penyelenggaraan SPIP yang baik, tercermin dari menurunnya temuan berulang dari tahun ke tahun dan dapat cepat ditindak lanjuti oleh ASN penatausahaan keuangan di OPD pada Pemda jika terjadi kesalahan.

Hasil penelitian ini memperkuat penelitian terdahulu yang menyatakan bahwa lingkungan pengendalian, penilaian risiko dan informasi, dan aktivitas pengendalian berpengaruh signifikan terhadap Kualitas LKPD Herawati (2014); Yusniyar *et al*. (2016) menemukan dampak positif

variabel lingkungan pengendalian, penilaian risiko, dan komunikasi terhadap kualitas LKPD. Studi lainnya menyatakan hal yang senada Afiah dan Azwari (2015); Kesuma *et al.* (2017) di mana lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi, dan komunikasi, serta monitoring memengaruhi kualitas LKPD. Cecilia dan Nunuy (2017) dan Kewo dan Afiah (2017 menyatakan bahwa sistem pengendalian internal dan internal audit berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD. Fakhri dan Ivan (2018) menemukan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintah, kualitas SDM, sistem pengendalian internal, menggunakan teknologi informasi, komitmen organisasi, peranan internal audit, dan asset berpengaruh terhadap kualitas LKPD. Ahsan dan Haiyan (2014) juga menambahkan bahwa pengendalian merupakan kontrol kuat terhadap pengungkapan laporan keuangan. Eriadi *et al.* (2018) dan Mohammad (2017) sama-sama menjelaskan kuatnya pengawasan sangat berdampak terhadap kualitas laporan keuangan. Didukung Irene *et al.* (2017) juga menjelaskan bahwa dengan adanya tata kelola pemerintahan dan pengawasan menentukan kualitas laporan keuangan. Begitu Kesuma *et al.*, 2017; Dechow *et al.*, 2012; menemukan bahwa SPIP yang terdiri dari lingkungan pengendalian, akivitas pengendalian, penilaian risiko, informasi, dan komunikasi berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD.

Jika dikaitkan dengan teori *Stewardship* temuan penelitian ini, bahwa ASN penatausahaan keuangan di OPD pada Pemda bekerja demi untuk kepentingan Pemda, sehingga mampu melakukan tindakan mitigasi risiko sesuai tujuan utama dari PP No 60 Tahun 2008 yang diadopsi dari COSO dan Permendagri No. 4 Tahun 2008, menerangkan bahwa kualitas laporan keuangan tidak hanya diukur dari kesesuaian dengan SAP saja, tetapi juga dari sistem pengendalian internalnya, dan kepatuhan terhadap undang-undang agar kualitas LKPD dapat meningkat. Sehingga

tujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai mengenai pencapaian sasaran dalam keefektifan, keefesienan operasi entitas, keandalan pelaporan keuangan, kepatuhan terhadap hukum, dan peraturan yang berlaku dapat tercapai (Afiah dan Rahmatika, 2014).

Berdasarkan uraian tersebut di atas dapat disimpulkan bahwa hasil pengujian hipotesis, H:7 dalam penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya, yakni SPIP Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas LKPD.

C. Tata Kelola Pemerintah Dan Pengaruhnya Pada Kualitas LKPD Melalui SPIP

1. Tata Kelola Pemerintahan Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas LKPD Melalui SPIP.

Berdasarkan hasil uji model pengukuran, SPIP mampu memediasi pengaruh Tata Kelola Pemerintahan terhadap Kualitas LKPD. Hal ini membuktikan secara empiris bahwa hipotesis kedelapan yang menyatakan bahwa Tata Kelola Pemerintahan berpengaruh terhadap Kualitas LKPD melalui SPIP secara positif dapat diterima. Artinya, Tata Kelola Pemerintahan yang dilakukan telah berjalan dengan baik, dan dapat menyebabkan ASN penatausahaan keuangan mampu meningkatkan kualitas LKPD secara konkrit dan optimal dengan SPIP sebagai variabel mediasi. Hasil uji model pengukuran juga mengungkapkan bahwa sifat mediasi dalam menjelaskan pengaruh Tata Kelola Pemerintahan terhadap Kualitas LKPD melalui SPIP adalah mediasi parsial. Mengandung makna, bahwa Tata Kelola Pemerintahan dapat memengaruhi Kualitas LKPD sacara langsung maupun secara tidak langsung dengan SPIP sebagai variabel mediasi.

Secara keseluruhan indikator yang dianalisis memiliki kontribusi terhadap variabel Tata Kelola Pemerintahan berada pada kategori baik. Fakta empiris berdasarkan persepsi responden ini memberikan penjelasan bahwa tata kelola pemerintahan yang ada sudah baik mampu

menigkatkan kualitas LKPD, semakin konkrit dan optimal dengan adanya variabel mediasi SPIP. Variabel mediasi SPIP memperjelas pengaruh tata kelola pemerintahan terhadap kualitas LKPD, karena keinginan untuk tidak menjalankan tata kelola pemerintahan sebagaimana yang diundangkan oleh ASN penatauasahaan keuangan dapat dicegah dengan didukung lingkungan pengendalian yang menerapkan budaya transparansi dan pengawasan secara terus-menerus.

Jika dikaitkan dengan teori Stewardship bahwa tata kelola pemerintahan dapat membantu peningkatan kualitas LKPD apabila di mediasi SPIP. Artinya tata kelola pemerintahan telah dijalankan oleh ASN penatausahaan keuangan sehingga mampu meningkatkan kualitas LKPD. Kuaitas LKPD yang dihasilkan konkrit dan optimal, jika ASN penatausahaan keuangan bekerja demi kepentingan OPD di Pemda. Tata kelola pemerintahan sudah baik tapi perilaku *moral hazard* ada pada setiap individu, oleh karena itu perlu sistem, yakni SPIP yang dapat mencegah agar keinginan berlaku curang atau tidak amanah dari ASN penatausahaan keuangan dapat diminimalkan bahkan kalau bisa dihilangkan. Pengaruh tata kelola pemerintahan terhadap penigkatan kualitas LKPD melalui SPIP dapat menjadi konkrit dan optimal dengan didukung oleh ASN penatausahaan keuangan yang bekerja demi kepentingan OPD.

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa SPIP memediasi tata kelola pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD. Hasil deskriptif, bahwa *mean* pada kualitas LKPD (4,06) kategori baik pada skala lima poin, seperti *mean* pada tata kelola pemerintahan (4,20), sehingga jika kualitas LKPD jadi prioritas utama bagi kepala OPD untuk ditingkatkan, penting untuk memperbaiki tatakelola pemerintahan melalui regulasi yang menerima masukan dari publik dalam hal ini ASN penatausahaan keuangan. Tata kelola pemerintahan yang dibuat sesuai masukan dari ASN penatausahaan keuangan akan dapat diterima dan

diterapkan oleh ASN penatausahaan keuangan sehingga SPIP meningkat. Saran dari ASN penatausahaan keuangan, seperti keadilan dengan melibatkan semua fungsi dalam membuat perencanaan kerja perlu menjadi perhatian, pengelolaan di OPD lebih transparan dengan penggunaan anggaran diotorisasi dan adanya independensi karena keputusan yang diambil bersifat profesional, bebas dari tekanan, dan konflik kepentingan.

2. **Kompetensi SDM berpengaruh positif terhadap Kualitas LKPD melalui SPIP.**

   Berdasarkan hasil uji model pengukuran, SPIP mampu memediasi pengaruh Kompetensi SDM terhadap Kualitas LKPD. Hal ini membuktikan secara empiris bahwa H9 yang menyatakan bahwa Kompetensi SDM berpengaruh terhadap Kualitas LKPD melalui SPIP secara positif dapat diterima. Artinya, Kompetensi SDM yang dimiliki saat ini telah sesuai dan dapat menyebabkan ASN penatausahaan keuangan dengan kompetensinya mampu meningkatkan kualitas LKPD dengan SPIP sebagai variabel mediasi.

   Hasil uji model pengukuran juga mengungkapkan bahwa sifat mediasi dalam menjelaskan pengaruh Kompetensi SDM terhadap Kualitas LKPD melalui SPIP adalah mediasi sebagian. Mengandung makna, bahwa Kompetensi SDM dapat mempengaruhi Kualitas LKPD baik sacara langsung maupun secara tidak langsung.

   Hasil penelitian ini mengonfirmasi teori *Stewardship* yang menyatakan bahwa SDM yang berkualitas dan punya rasa memiliki terhadap organisasi termotivasi dalam bekerja demi kepentingan organisasi bukan demi kepentingan individu atau diri sendiri (Golberg, 1965). Artinya, ASN penatausahaan keuangan yang berkompeten bekerja untuk kepentingan organisasi agar menghasilkan LKPD berkualitas, karena kurang kesalahan internal yang berulang. Namun ASN penatausahaan keuangan kadang timbul keinginan untuk mementingkan dirinya sendiri sehingga bekerja bukan untuk kepentingan OPD. Olehnya itu perlu

SPIP melakukan pengawasan terus-menerus agar tetap bekerja sesuai apa yang telah diatur oleh undang-undang, sehingga memperjelas pengaruh kompetensi SDM terhadap kualitas LKPD.

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa SPIP memediasi kompetensi SDM berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD. Hasil deskriptif, bahwa *mean* pada kualitas LKPD (4,06) kategori baik pada skala lima poin, seperti *mean* pada kompetensi SDM (3,70), sehingga kualitas LKPD jadi prioritas utama bagi kepala OPD untuk diperbaiki, penting untuk membuat kompetensi SDM ditingkatkan dengan memperbaiki perekrutan ASN penatausahaan keuangan dengan latarbelakang pendidikan S1 Akuntansi.

3. **Karakteristik APIP berpengaruh positif terhadap Kualitas LKPD melalui SPIP.**

Berdasarkan hasil uji model pengukuran, SPIP mampu memediasi pengaruh Karakteristik APIP terhadap Kualitas LKPD. Hal ini membuktikan secara empiris bahwa H10 yang menyatakan bahwa Karakteristik APIP berpengaruh positif terhadap Kualitas LKPD melalui SPIP secara positif dapat diterima. Artinya, Karakteristik APIP yang dimiliki saat ini telah sesuai dan mampu meningkatkan kualitas LKPD dengan SPIP sebagai variabel mediasi telah sesuai dengan yang diharapkan. Hasil uji model pengukuran juga mengungkapkan bahwa sifat mediasi dalam menjelaskan pengaruh Karakteristik APIP terhadap Kualitas LKPD melalui SPIP adalah mediasi parsial. Mengandung makna bahwa Karakteristik APIP dapat memengaruhi Kualitas LKPD baik sacara langsung maupun secara tidak langsung.

Hasil uji hipotesis, bahwa Karakteristik APIP memengaruhi Kualitas LKPD melalui SPIP. Hasil deskriptif, *mean* kualitas LKPD kategori baik (4,06) pada skala lima-poin, seperti *mean* karakteristik APIP (3,70). Sehingga, apabila kepala OPD menginginkan agar kualitas LKPD meningkat, penting memperhatikan karakteristik APIP berlatar belakang pendidikan S1 Akuntansi dan Auditing, sehingga dapat

menyelesaikan volume kerja yang besar dan dapat menemukan pelanggaran dengan cepat. Dengan karakteristik APIP dapat meningkatkan SPIP, sehingga ASN penatausahaan keuangan merasa selalu diawasi dan diberi masukan oleh karakteristik APIP dalam membuat laporan keuangan sehingga dapat meningkatkan kualitas LKPD.

Hasil penelitian ini dapat memperkaya teori *Stewardship*, bahwa APIP yang bekerja dalam memeriksa, mengawasi, dan memberi masukan kepada ASN penatausahaan keuangan adalah manusia biasa, ada keinginan untuk bekerja demi kepantingan dirinya sendiri. Teori *Stewardship* dapat mendorong karakteristik APIP bekerja demi kepentingan Pemda agar kualitas LKPD menjadi meningkat dengan diperjelas oleh SPIP sehingga semakin konkrit dan optimal.

BAB V
KESIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan memberikan bukti empiris bahwa Tata Kelola Pemerintahan, Kompetensi SDM, dan Karakteristik APIP berpengaruh terhadap Kualitas LKPD melalui SPIP. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat hubungan kausal variabel yang diteliti, yang ditunjukkan oleh dukungan empiris terhadap hipotesis penelitian.

Hasil pengujian pengaruh langsung tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, dan karakteristik APIP berpengaruh positif terhadap SPIP dan kualitas LKPD. Hasil penelitian memberikan bukti bahwa tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, dan karakteristik APIP, berpengaruh positif pada SPIP dan kualitas LKPD. Hasil pengujian pengaruh langsung SPIP berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD, juga memberikan bukti empiris bahwa SPIP berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD.

Hasil penelitian pengaruh tidak langsung tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, dan karakteristik APIP berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD melalui SPIP. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa SPIP memediasi pengaruh tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, dan karakterisktik APIP terhadap kualitas LKPD.

Kualitas LKPD dan SPIP di OPD pada Pemda dapat ditingkatkan dengan memperbaiki tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, dan karakteristik APIP. Pelaksanaan Tata Kelola Pemerintahan dapat dibuat dan diterapkan oleh pihak Pemimpin OPD di Pemda, maka dapat memberi dampak positif pada SPIP dan peningkatan Kualitas LKPD, karena adil, transparansi, akuntabilitas, rensponsibilitas, dan independen.

Kompetensi SDM memberikan dampak positif pada peningkatan SPIP dan Kualitas LKPD karena kurang kesalahan internal yang berulang. Hal ini menunjukkan bahwa ASN penatausahaan keuangan dalam melaksanakan pekerjaanya perlu

dukungan dari latar belakang pendidikan S1 Akuntansi dan pemimpin yang lebih tinggi.

Karakteristik APlP memiliki dampak positif terhadap SPIP dan kualitas LKPD. Oleh karena itu diperlukan implementasi karakteristik APIP yang difokuskan pada kapabilitas, jumlah personil, tingkat Pendidikan dan latar belakang pendidikan dari S1 Akuntansi, karena dapat mengawasi, memeriksa, dan memberi masukan kepada ASN penatausahaan keuangan di OPD.

Penerapan SPIP berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD. Oleh karena itu diperlukan implementasi SPIP yang difokuskan pada budaya transparansi untuk mendukung lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pengawasan.

Semakin tinggi penerapan tata kelola pemerintahan, semakin berkualitas kompetensi SDM, dan semakin baik karakteristik APIP merupakan faktor yang penting bagi penerapan SPIP untuk memediasi atau mengintervensi dalam memperjelas pengaruh Tata Kelola Pemerintahan, kompetensi SDM, dan karakteristik APIP terhadap Kualitas LKPD semakin konkrit dan optimal. Perlu menjadi perhatian pihak OPD di Pemda untuk memperthatikan SPIP agar dibuat dan dijalankan dengan baik karena hasil penelitian ini menunjukkan bahwa masih ada OPD di Pemda belum membuat dan menjalankan SPIP dengan maksimal.

Hasil penelitian ini mendukung teori regulasi bahwa tata kelola pemerintahan yang dibuat dengan mengambil masukan dan saran dari publik dalam hal ini ASN penatausahaan keuangan di OPD pada Pemda membuat kualitas LKPD meningkat. Teori Agensi dalam penelitian ini terdukung bahwa Karakteristik APIP yang bekerja dengan amanah memeriksa, mengevaluasi, mengawasi, dan memberi masukan kepada Agen dalam hal ini ASN penatausahaan keuangan bekerja demi kepentingan prinsipal mampu meningkatkan kualitas LKPD. Hasil penelitian ini juga mendukung teori *Stewardship* bahwa ASN penatausahaan keuangan yang bekerja demi kepentingan OPD di Pemda, bekerja dengan bersungguh-sungguh sehingga kurang kesalahan internal yang berulang, sehingga kualitas LKPD meningkat. Teori *Stewardship*

dalam penelitian ini juga mendukung mediasi atau intervensi SPIP dalam menjelaskan pengaruh tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, dan karakteristik APIP terhadap kualitas LKPD.

Penelitian ini menghasilkan model penelitian kualitas LKPD. Model kualitas LKPD merupakan kombinasi antara tata kelola pemerintahan, kompetensi SDM, dan karakteristik APIP dengan mediasi SPIP.

DAFTAR PUSTAKA

Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., dan Peters, G. F. (2016). Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence. *Journal of Accounting Research*, *54*(1), 3–40. https://doi.org/10.1111/1475-679X.12099

Abdillah, W., dan Jogiyanto. (2015). *Partial Least Square (PLS): Alternatif Structural Equation Modeling (SEM) dalam Penelitian Bisnis*. Yogyakarta: Andi.

Afiah, N. N., dan Azwari, P. C. (2015). The Effect of the Implementation of Government Internal Control System (GICS) on the Quality of Financial Reporting of the Local Government and its Impact on the Principles of Good Governance: A Research in District, City, and Provincial Government in Sou. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, *211*, 811–818. https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.11.172

Afiah, dan Rahmatika. (2014). Factors influencing the quality of financial reporting and its implications on good government governance (research on local government Indonesia). *International Journal of Business, Economics and Law*, *5*(1), 111–121.

Akeju, B., dan Babatunde, A. A. (2017). R esearch A rticle Corporate Governance And Financial Reporting Quality In Nigeria, *4*, 3749–3753.

Anggriawan, dan Yudianto. (2018). Factors Affecting Information Quality of Local Government Financial Statement of West Bandung District , West Java Province , Indonesia, *1*(1), 34–46.

Bangun Tua. (2015). Information Quality of Local Government Financial Statement. *Jom FEKON*, *2*(No.2 Oktober), 1–14.

Call, A. C., Campbell, J. L., Dhaliwal, D. S., dan Moon, J. R. (2017). Employee quality and financial reporting outcomes. *Journal of Accounting and Economics*, *64*(1), 123–149. https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2017.06.003

Dawes, J. (2008). Do Data Characteristics Change According to the Number of Scale Points Used? An Experiment Using 5-Point, 7-Point and 10-Point Scales. *International Journal of Market Research*, *50*(1), 61–104. https://doi.org/10.1177/147078530805000106

Dechow, P. M., Hutton, A. P., Kim, J. H., dan Sloan, R. G. (2012). Detecting Earnings Management: A New Approach. *Journal of Accounting Research*, *50*(2), 275–334. https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2012.00449.x

Ekawati. (2013). Pengaruh Proffesionalisme Pengalaman Kerja dan Tingkat Pendidikan Auditor, terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Wilayah Bali). *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Humanika*, *3*, 1031–1054.

Fornell, C. (1982). *A Second Generation of Multivariate Analysis: Measurement and Evaluation* (Vol. 1). New York: Praeger.

Fornell, C., dan Larcker, D. F. (1981). Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error. *Journal of Marketing Research*, *XVIII*(February), 39–50.

Gary, C., Hilary, G., Verdi, R. S., Does, H., dan Biddle, G. C. (2009). How does financial reporting quality relate to investment efficiency ? The MIT Faculty has made this article openly available . Please share Citation Accessed Citable Link Detailed Terms How Does Financial Reporting Quality Relate to Investment Efficiency. *Journal of Accounting and Economics*, *48*(2–3), 112–131. Retrieved from http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410109000469

Ghozali, I. (2014). *Partial Least Squares Konsep, Metode Dan Aplikasi Menggunakan Program Warp PLS 4.0*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.

Ghozali, I., dan Latan, H. (2015). *Konsep, Teknik, dan Aplikasi Menggunakan Smart PLS 3.0 untuk Penelitian Empiris*. Semarang: BP Undip.

Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., dan Sarstedt, M. (2017). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)* (2nd Ed). Thousand Oaks: Sage Publications, Inc.

Herath, S. K., dan Albarqi, N. (2017). Financial Reporting Quality : A Literature Review School of Business Administration. *International Journal of Business Management and Commerce*, *2*(2), 1–14.

Herawati, T. (2014). Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *Study & Accounting Research*, *XI*(1), 1–14. https://doi.org/1693-4482

Hundley, V., dan Teijlingen, E. R. van. (2001). *The Importance of Pilot Study*. UK: Social Research Update.

Imran, H., dan Hasanuddin, U. (2018). Kualitas Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dan Faktor yang Memengaruhinya (The Quality of Information in Local Government Financial Statement and the Influential Factors ..., (July). https://doi.org/10.13140/RG.2.2.19772.95367

Indriasih, D. (2014). The Effect of Government Apparatus Competence and the Effectiveness of Government Internal Control Toward the Quality of Financial Reporting in Local Goverment. *Research Journal of Finance and Accounting*, *5*(20), 38–47.

Indriasih, dan Koeswayo. (2014). The Effect of Government Apparatus Competence and the Effectiveness of Government Internal Control Toward the Quality of Financial Reporting in Local Goverment. *Research Journal of Finance and Accounting*, *5*(20), 38–47.

Irvan, N., Mus, A. R., Su, M., dan Sufri, M. (2017). Effect of Human Resource Competencies , Information Technology and Internal Control Systems on Good Governance and Local Government Financial Management Performance, *8*(1), 31–45.

Kesuma, Anwar, dan Darmansyah. (2017). Pengaruh Good Governance , Penerapan Standar Pemerintah Dan Kompetensi Aparatur Pemerintah. *Jurnal IlmiahWIDYA Ekonomika*, *Volume 141*.

Kraig, F. (2010). Response Interpolation and Scale Sensitivity: Evidence Against 5-Point Scales. *Journal of Usability Studies*, *5*(3), 104–110.

Lelly, N., N., dan Afiah (2017). Does Qual i ty of F i nanc i al Statement Affected by Internal Control System and Internal Aud i t ?, *7*(2), 568–573.

Mironiuc, M., Chersan, I.-C., dan Robu, I.-B. (2013). Ethics in Providing Non-Audit Services to Ensure Transparency in Financial Reporting. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, *81*, 474–478. https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2013.06.463

Myring, M., dan Shortridge, R. T. (2010). Corporate Governance And The Quality Of Financial Disclosures, *9*(6), 103–110.

Nattawut, dan Sirilak. (2018). The Factors Affecting Financial Reporting Reliability: An Empirical Research of Public Listed Companies in Thailand, *14*(6), 291–304. https://doi.org/10.17265/1548-6583/2018.06.001

Pina, V. (2014). Local Government Financial Reporting In The, (January 2003). https://doi.org/10.1080/02102412.2003.10779478

PP nomor 71 tahun 2010. (n.d.). Standar Akuntasi Pemerintah.

Pradita. (2018). IHPS BPK II 2017 : Sulawesi Selatan. Jakarta.

Ringle, C. M., Rigdon, E., dan Sarstedt, M. (2018, January). On Comparing Results from CB-SEM and PLS-SEM: Five Perspectives and Five Recommendations.

Sagara, Y. (2015). The Effect of Implementation Accounting Information System and Competence of Human Resources on the Quality of Financial Reporting, *6*(10), 111–116.

Sari, I. M., dan Tamrin, N. A. (2014). Pengaruh Penerapan Good Government Governance dan Kompetensi Sumber Daya Manusia terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan (Studi pada Badan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah Kota Kendari). *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Fakultas Ekonomi Dan Bisnis, UHO*, 106–121.

Sekaran, U., & Bougie, R. (2016). *Research methods for business : a skill-building approach*. Wiley.

Sekaran, U., dan Bougie, R. (2017). *Metode Penelitian untuk Bisnis* (Edisi 1). Jakarta: Salemba Empat.

Setyaningrum, Gani, L., Martani, D., & Kuntadi, C. (2013). The Effect of Auditor Quality on the Follow-Up of Audit Recommendation, *6*(2), 89–104.

Shireeejit, Jhol, Subramaniam, dan Cooper. (2013). *Internal audit function , board quality and financial reporting quality : Evidence from Malaysia Article information :* https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2013-0886

Shmueli, G., Sarstedt, M., Hair, J. F., Cheah, J. H., Ting, H., Vaithilingam, S., dan Ringle, C. M. (2019). Predictive model assessment in PLS-SEM: guidelines for using PLSpredict. *European Journal of Marketing*, *53*(11), 2322–2347. https://doi.org/10.1108/EJM-02-2019-0189

Sicca, S. P. (2018). Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK II 2017. *Https://tirto.id/bpk-Ada-Kerugian-Negara-rp146-Triliun-Di-Laporan-Ihps-Ii-2017-cHas*.

Simon, Y., Mas, M., dan Su, M. (2016). the Role of Apparatus Competence, Internal Control System on Good Governance and the Quality of Financial Statement Information. *Journal of Arts*, *123*(4), 123–132. https://doi.org/10.18843/rwjasc/v7i4/14

Siriyama, & Norah. (2017). Financial Reporting Quality : A Literature Review Financial Reporting Quality : A Literature Review, (March).

Sudiarianti, Agung, 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. *Penelitian Mandiri*, *4*(71), 1–25.

Suharyanto, dan Sutaryo. (2016). Pengawasan Internal dan Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Daerah di Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi XIX, Lampung*, 1–13.

Syarifudin. (2014). Pengaruh Kompetensi SDM dan Peran Audit Intern terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Variabel Intervening Sistem Pengendalian

Internal Pemerintah (studi empiris pada Pemkab Kebumen) Akhmad Syarifudin. *Jurnal Fokus Bisnis, Volume 14, No 02, Desember 2014*, *14*(25), 26–44.

Toms, S., dan Toms, S. (2019). Financial scandals : a historical overview Financial scandals : a historical overview, *4788*. https://doi.org/10.1080/00014788.2019.1610591

Yamin, R., & Sutaryo. (2015). Faktor Penentu Jumlah Temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern pada Pemerintah Daerah di Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi XVIII Medan*.

Yusniyar, Darwanis, dan Abdullah, S. (2016). Pengaruh Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintahan dan Pengendalian Intern terhadap Good goverment governance. *Jurnal Magister Akuntansi Pascasarjana Universitas Syiah Kuala*, *5*(2), 16.

Zikmund, W. (2013). *Business Research Methods* (9th editio). Mason: OH: South-Western College Publishing.