

**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**

**SUMMARY**

*This research is conducted the Human Resource competency Influence and Role of Internal Audit on the Quality of local Government Financial Report (LKPD) either directly or mediated by SPIP (Government Internal Controlling System). Common problems in this study are; 1)The demand in improving LKPD quality, transparency and public accountability. 2). Readiness of personnel competence with the change in SAP (Government Accounting Standards). 3). The application of SPIP and, 4). The new role of Internal Audit , it's not only as the finance controller but also management consultant/SPIP builder. 5)There are some audit findings that are not detected by internal auditor either BPKP or The Inspectorate, but it was found by the BPK (Supreme Audit Agency) later. Research variables are elaborated operationally in several indicators.*

*Apparatus competence variable is elaborate into five indicators namely; knowledge, skill, motives, traits, and self concept. Variable of Internal Audits role is elaborated into three indicators namely; The role of supervisor, coaching/ consulting and review of financial report. Variable of Government Internal Controlling System is elaborated into five indicators namely; Internal control, risk assessment, controlling activity, information and communication, and monitoring. The variable of local government financial report quality is elaborated into four indicators namely; relevant, reliable, it can be compared, and easy to understand.*

*The population in this research are all regional works unit of Kebumen regency that are involved in the process of local Government financial reporting. The data is taken by questionnaires which is distributed to respondents. The variable in this study is independent variable Competency (X1), Independency (X2), while the dependent variables are the Government's Internal Controlling System (Y1) and Quality of Local Government Financial Report/LKPD (Y2). Data were analyzed using "Amos 18.0.*

*The research result show that ; 1) HR competency has insignificant positive effect on the quality of LKPD. 2) The role of Internal Audit has insignificant positive effect on the quality of LKPD. 3) SPIP has significant positive effect on the quality LKPD. 4) HR competency has significant positive effect to SPIP. 5) The role of Internal Audit has significant positive effect on SPIP. 6) HR competency which is mediated by SPIP has insignificant positive effect on the quality LKPD. 7) The role of Internal Audit which is mediated SPIP has insignificant positive effect on the quality of LKPD.*

**Keyword :** *The HR Competency, Role of Internal Audit, Government Internal Controlling System(SPIP), Quality of local Government Financial Report (LKPD).*

**PENDAHULUAN**

**Latar Belakang Masalah**

Fenomena yang terjadi di Indonesia dalam era reformasi sektor publik dewasa ini adalah menguatnya tuntutan

keterbukaan dan akuntabilitas publik dalam proses pembangunan manajemen pemerintahan. Sejalan dengan tuntutan reformasi, Pemerintah dan DPR-RI telah mengeluarkan UU Nomor 22 tahun 1999 (diganti UU No. 32/ 2004) tentang pemerintah daerah dan UU No. 25 tahun

1999 (diganti UU No.33/ 2004) tentang perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dan daerah. Berdasarkan Undang-Undang tersebut sistem pemerintahan sentralisasi menjadi desentralisasi, yaitu adanya pelaksanaan desentralisasi fiskal dan otonomi daerah.

Reformasi di bidang pengelolaan keuangan yaitu terbitnya tiga paket peraturan keuangan Negara yang meliputi; UU No. 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU No.1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan UU No.15 Tahun 2005 tentang Pemeriksaan Keuangan Negara. Penetapan UU tersebut telah merubah sistem anggaran tradisional menjadi berbasis kinerja, dan sistem akuntabilitas yang *vertikal* menjadi *horizontal*.

Dengan adanya pelaksanaan desentralisasi diharapkan setiap daerah semakin efisien dan efektif dalam mengatur proses pembangunannya karena daerah mendapat pelimpahan wewenang dan kebebasan yang luas untuk mengatur kebijakan-kebijakan penting demi kemajuan daerahnya. Namun disisi lain desentralisasi memberikan peluang bagi daerah baik eksekutif maupun DPRD untuk melakukan kecurangan. Menurut Direktur Jenderal Otonomi Daerah Djohermansyah D., sejak tahun 2004 sampai Februari 2013, sudah 291 kepala daerah yang terjerat kasus korupsi. Selain itu, anggota legislatif yang terjerat korupsi di DPRD kabupaten/kota tercatat sebanyak 431 dan DPRD provinsi 2.545 orang. ([Djkd.kemendagri.go.id](http://Djkd.kemendagri.go.id) #Ditjend keuangan daerah-kemendagri).

Timbulnya kecurangan didaerah salah satunya disebabkan lemahnya pengawasan. Sistem pengawasan terdiri atas pengawasan internal, yaitu pengawasan oleh aparat melalui pengawasan melekat dan pengawasan fungsional, dan pengawasan eksternal yang dilakukan oleh masyarakat dan lembaga pengawasan konstitusional, yaitu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan DPR.

Sebagai pelaksana otonomi dan pengelola keuangan, Pemerintah Daerah harus menyampaikan laporan keuangan atas pelaksanaan APBN/APBD sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan (UU No. 17/ 2003). Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang ditetapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Ketentuan SAP yang pertama diatur dalam PP No.24 Tahun 2005. Berdasarkan PP tersebut, sistem akuntansi pemerintah yang digunakan adalah basis kas menuju akrual (*cash toward accrual*). Basis kas digunakan untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran, sedangkan basis **akrual** digunakan untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dalam Neraca.

Dalam rangka peningkatan kualitas informasi pelaporan keuangan pemerintah merevisi PP No.24 Tahun 2005 dengan mengeluarkan PP no. 71 Tahun 2010 tentang SAP yang berbasis akrual. Penerapan akuntansi berbasis akrual diperlukan untuk menghasilkan pengukuran kinerja yang lebih baik, serta untuk memfasilitasi manajemen keuangan/ aset yang lebih transparan dan akuntabel. Karakteristik kualitas informasi keuangan menurut SAP yaitu: Relevan, andal, dapat dibandingkan, dan mudah dipahami.

Perubahan akuntansi berbasis kas menjadi akrual bukan sekedar masalah teknis pencatatan transaksi dan menyajikan laporan keuangan, tetapi membutuhkan kebijakan akuntansi (*accounting policy*), perlakuan akuntansi untuk suatu transaksi (*accounting treatment*), pilihan akuntansi (*accounting choice*), serta mendesain atau menganalisis sistem akuntansi yang ada. Oleh karenanya, proses pelaporan keuangan pemerintah harus dikerjakan oleh SDM yang memiliki **kompetensi** agar mampu menyusun dan menyajikan LKPD yang berkualitas.

Kemudian untuk menilai ketepatan pelaksanaan kebijakan organisasi dan melakukan tindakan koreksi jika terdapat penyimpangan maka diperlukan peran pengawas (audit intern) agar organisasi dapat mencapai tujuan secara efisien dan efektif. Mencermati topik pengawasan secara luas, sistem pengawasan dibangun berdasarkan pendekatan kelembagaan internal dan eksternal, yaitu sistem pemeriksaan ekstern pemerintah dan sistem pengawasan intern pemerintah. Meskipun keberadaan lembaga tersebut cukup beragam, sampai saat ini peranan masing-masing lembaga tersebut belum optimal. Di tengah-tengah permasalahan perebutan dominasi dan peranan tersebut ternyata kinerja pemerintah sebagai objek yang diperiksa atau diawasi belum menunjukkan peningkatan yang signifikan, baik di sektor publik maupun korporasi.

Berdasarkan IHPS I Tahun 2013 yang merupakan ikhtisar dari Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK atas 597 objek pemeriksaan. Pemeriksaan dilaksanakan terhadap entitas di lingkungan Pemerintah Pusat dan Daerah, Badan Usaha Milik Negara (BUMN), BUMD, serta lembaga atau badan lainnya yang mengelola keuangan Negara. Dalam IHPS I Tahun 2013 mengungkapkan sebanyak 13.969 kasus kelemahan sistem pengendalian intern dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan senilai Rp56,98 triliun.

Dari jumlah tersebut, 4.589 kasus temuan yang berdampak finansial yaitu ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian, potensi kerugian, dan kekurangan penerimaan senilai Rp10,74 triliun. Rekomendasi BPK antara lain adalah penyerahan aset dan/ atau penyeteroran ke kas negara/ daerah/ perusahaan milik negara/ daerah. Adapun 5.747 kasus merupakan kelemahan SPI, 2.854 kasus penyimpangan administrasi, serta ketidakhematan, ketidakefisienan, dan

ketidakefektifan 779 kasus senilai Rp46,24 triliun. Rekomendasi BPK adalah perbaikan SPI dan/ atau tindakan administratif dan/ atau tindakan korektif lain.

Menurut laporan audit BPK sampai akhir tahun 2013, mayoritas LKPD belum sesuai harapan, bahkan masih ada LKPD yang dianggap tidak layak diaudit. Perkembangan kualitas LKPD dapat dilihat dari hasil pemeriksaan BPK. Pada tahun 2006 LKPD yang WTP 2 (1%), tahun (2007) 1 (1%), tahun (2008) 6 (2%), tahun (2009) 7 (2%), tahun (2010) 16 (4%), tahun (2011) 34 (12%) dan tahun (2012) 67 (16%). Pada semester I Tahun 2013, BPK memberikan opini terhadap 415 LKPD Tahun 2012, opini WTP atas 113 entitas, opini WDP atas 267 entitas, opini TW atas 4 entitas, opini TMP atas 31 entitas, dan opini TMP atas 4 LKPD Tahun 2011. (sumber diolah; dari IHPS I tahun 2012 dan 2013)

LKPD yang meraih opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dan WDP umumnya memiliki pengendalian intern yang memadai. Sedangkan LKPD yang mendapat opini Tidak Wajar (TW) dan TMP (*disclaimer*) perlu perbaikan pengendalian intern. BPK menemukan beberapa kasus kelemahan SPI dan pelaporan, yaitu; a) Pencatatan belum/tidak dilakukan secara akurat, b) Proses penyusunan laporan tidak sesuai ketentuan yang berlaku, c) Terlambat dalam menyampaikan laporan keuangan, d) Sistem informasi akuntansi dan pelaporan belum memadai, e) Sistem informasi akuntansi dan pelaporan kurang didukung SDM yang kompeten.

Mengingat perkembangan kualitas laporan keuangan yang masih terlihat lambat, maka peningkatan kompetensi SDM dan peran pengawas keuangan serta efektivitas pengendalian intern pemerintah menjadi krusial. Terkait masalah pengendalian, pemerintah telah mengeluarkan PP No. 60 tahun 2008, tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintahan (SPIP). Dengan

mengoptimalkan SPIP diharapkan pengendalian intern semakin efektif sehingga dapat **memediasi** dalam mengatasi permasalahan rendahnya kualitas informasi keuangan.

Dengan terbitnya PP No.60 tahun 2008, pengawas intern memiliki **peran baru** yaitu: Pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan Negara, pembinaan penyelenggaraan SPIP, dan *reviu* laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah. Dengan paradigma baru ini, tugas pengawas tidak sekedar mengawasi pengelolaan keuangan tetapi bersinergi dengan mitra kerja dalam rangka meningkatkan kualitas laporan keuangan. Selama ini pemerintah kurang memperhatikan pendekatan *soft control* dalam SPIP tetapi lebih sering merancang SPIP dengan memperkuat pendekatan *hard control*.

Pengawas intern yang melakukan pengawasan keuangan dilingkungan pemerintah daerah selain BPKP adalah Aparat Inspektorat Daerah. Berdasarkan PP No. 79 Tahun 2005 tentang Pedoman Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan, Inspektorat Kabupaten/ Kota melakukan pengawasan terhadap;1). Pelaksanaan urusan pemerintahan di daerah; 2). Pelaksanaan pembinaan atas penyelenggaraan pemerintahan desa; 3). Pelaksanaan urusan pemerintahan desa.

Pada tahun 2009 BPKP mendampingi 15 Pemda dan yang meraih Opini WTP 12 Pemda. Kemudian tahun 2010, BPKP mendampingi 22 Pemda yang meraih Opini WTP 19 Pemda. Prestasi ini menunjukkan efektifitas peran pengawas intern dalam melakukan pemeriksaan dan pembinaan terhadap proses akuntansi pemerintahan dan penyusunan laporan keuangan dalam rangka peningkatan kualitas LKPD. Namun, keterbatasan kualitas dan kuantitas auditor intern masih menjadi kendala besar dalam melaksanakan tugasnya.

Fenomena yang terjadi dalam akuntansi sektor publik adalah tingginya upaya pemerintah pusat maupun daerah untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban dalam rangka mewujudkan keterbukaan dan akuntabilitas publik. Upaya tersebut mendapat dukungan BPKP dengan keluarnya Keputusan Kepala BPKP Nomor: Kep-1025/K/SU/2011 Tentang Kebijakan Pengawasan dan Pembinaan. Selain itu Kepala BPKP juga mengeluarkan keputusan No : PER-247/K/D4/2012 Tentang Pedoman Peningkatan Kualitas LKPD.

Upaya peningkatan kualitas LKPD juga sejalan dengan Inpres No. 4 Tahun 2011, tentang Percepatan Peningkatan Kualitas Akuntabilitas Keuangan Negara. Dimana salah satu instruksinya, BPKP diberi tugas melakukan asistensi kepada kementerian/ lembaga/ pemerintah daerah untuk meningkatkan pemahaman bagi pejabat pemerintah pusat/ daerah dalam pengelolaan keuangan Negara, meningkatkan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, serta meningkatkan kualitas laporan keuangan dan tata kelola.

Penelitian yang dilakukan oleh Indriasari (2008), Winindyaningrun dan Rahmawati (2010) menyatakan, bahwa kapasitas SDM tidak berpengaruh signifikan terhadap keterandalan LKPD. Namun menurut penelitian Irwan (2011), Wansyah (2012), dan Yosefrinaldi (2013) hasilnya menyatakan, bahwa kompetensi SDM berpengaruh signifikan terhadap kualitas LKPD. Selain itu hasil penelitian Irwan (2011), Wansyah (2012) dan Yosefrinaldi (2013) juga menyatakan, bahwa SPIP berpengaruh signifikan terhadap kualitas LKPD.

## Perumusan Masalah

Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Apakah Kompetensi Sumber Daya Manusia berpengaruh terhadap Kualitas LKPD?
2. Apakah Peran Audit Internal berpengaruh terhadap Kualitas LKPD?
3. Apakah SPIP berpengaruh terhadap Kualitas LKPD?
4. Apakah Kompetensi SDM berpengaruh terhadap SPIP?
5. Apakah Peran Audit Intern berpengaruh terhadap SPIP?
6. Apakah SPIP memediasi pengaruh Kompetensi SDM terhadap Kualitas LKPD?
7. Apakah SPIP memediasi pengaruh peran Audit Intern terhadap Kualitas LKPD?

## *New Public Management (NPM)*

Pada tahun 1990-an ilmu administrasi publik mengenalkan paradigma baru yang sering disebut *New Public Management (NPM)* (Hood, 1991). NPM disebut juga dengan nama lain misalnya *Post-bureaucratic Paradigm* (Barzelay, 1992), dan *Reinventing Government* (Osborne dan Gaebler, 1992). Model NPM berfokus pada kinerja, bukan pada kebijakan. Paradigma baru tersebut menimbulkan tuntutan untuk melakukan efisiensi, pemangkasan biaya (*cost cutting*), dan kompetisi tender.

Salah satu model NPM diajukan oleh Osborne dan Gaebler (1992) yang tertuang dalam pandangannya yang dikenal dengan konsep "*Reinventing Government*". Menurut Osborne dan Gaebler terdapat 10 perspektif baru pemerintah, yaitu: Pemerintahan katalis, Pemerintah milik masyarakat, Pemerintah yang kompetitif, Pemerintah yang digerakkan oleh misi, Pemerintah yang berorientasi hasil, Pemerintah berorientasi pada pelanggan, Pemerintah wirausaha, Pemerintah yang antisipatif, Pemerintah

desentralisasi, Pemerintah berorientasi pada mekanisme pasar.

## **Teori Keagenan (*Agency Theory*)**

Teori keagenan dapat didefinisikan sebagai suatu hubungan yang terdapat pada suatu kontrak dimana satu orang atau lebih (*principal*) memerintah orang lain (*agen*) untuk melakukan suatu jasa atas nama prinsipal dan memberi wewenang kepada agen untuk membuat keputusan yang terbaik bagi prinsipal (Jensen dan Meckling, 1976).

Prinsip utama teori ini berupa hubungan kerja antara pihak yang memberi wewenang (*prinsipal*) dengan pihak yang menerima wewenang (*agensi*) dalam bentuk kontrak kerja sama yang disebut "*nexus of contract*". Agen merupakan pihak yang dikontrak oleh *principal* untuk bekerja demi kepentingan *principal*. Untuk itu *principal* memberikan sebagian kekuasaannya kepada agen untuk membuat keputusan demi kepentingan terbaik bagi *principal*. Pelaksanaan otonomi daerah merupakan pelimpahan wewenang dari pemerintah kepada kepala daerah menunjukkan adanya hubungan keagenan (dalam Halim dan Abulah, 2005).

## **Teori Entitas**

Menurut Paton (Suwardjono, 2005) dalam teorinya, bahwa organisasi dianggap sebagai suatu kesatuan atau badan usaha ekonomik yang berdiri sendiri, bertindak atas nama sendiri, dan kedudukannya terpisah dari pemilik atau pihak lain yang menanamkan dana dalam organisasi dan kesatuan ekonomik tersebut menjadi pusat perhatian atau sudut pandang akuntansi.

Dari perspektif ini, akuntansi berkepentingan dengan pelaporan keuangan sebagai kesatuan usaha bukan pemilik. Hal ini berarti kesatuan usaha menjadi kesatuan pelapor (*reporting entity*) yang bertanggung jawab kepada pemilik. Sehingga kesatuan usaha menjadi pusat pertanggungjawaban, yang



dinyatakan dalam bentuk laporan keuangan. Konsep atau teori entitas ini telah diaplikasikan dalam mekanisme keuangan di Indonesia.

### **Laporan Keuangan Pemerintah**

Laporan keuangan pada dasarnya merupakan asersi dari pihak manajemen pemerintah yang menginformasikan kondisi keuangan pemerintah kepada para pemangku kepentingan (*stakeholder*). Pelaporan keuangan membantu memenuhi kewajiban pemerintah untuk menjadi akuntabel secara publik. Pelaporan keuangan juga membantu memenuhi kebutuhan para pengguna laporan keuangan yang mempunyai keterbatasan kewenangan, dan keterbatasan kemampuan untuk memperoleh informasi. Oleh sebab itu mereka menyandarkan pada laporan keuangan sebagai sumber informasi yang penting.

Berdasarkan UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, pemerintah pusat dan daerah harus membuat laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban. Selain itu, pemerintah pusat juga menerbitkan beberapa peraturan pemerintah (PP) menyangkut pengelolaan keuangan daerah diantaranya, PP No. 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah dan Permendagri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah. Untuk penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah diatur dalam PP No. 71 tahun 2010 tentang SAP.

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan persyaratan yang berkekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia. Dalam SAP terdapat empat persyaratan karakteristik kualitatif yang harus dipenuhi dalam penyusunan laporan keuangan, yaitu; Relevan, andal, dapat diperbandingkan, dan mudah dipahami. Kesesuaian laporan keuangan dengan SAP sangat menentukan kualitas LKPD.

Dalam rangka pertanggungjawaban pemerintah dalam pelaksanaan APBD, tiap kepala SKPD selaku pengguna anggaran menyelenggarakan akuntansi atas transaksi keuangan, aset, utang, dan ekuitas dana yang berada dalam tanggung jawabnya. Pencatatan dalam proses akuntansi tersebut sebagai bahan dalam menyiapkan laporan keuangan SKPD, yang terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan perubahan sisa anggaran (SAL), Neraca, Laporan operasi (LO), Laporan perubahan ekuitas (LPE), Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Laporan keuangan dari tiap-tiap SKPD tersebut dikonsolidasikan oleh DPPKAD menjadi LKPD.

### **Kompetensi Sumber Daya Manusia**

Keberhasilan suatu organisasi dalam mencapai suatu tujuan sangat ditentukan oleh kualitas dan kemampuan Sumber Daya Manusia (SDM) yang berada di dalamnya. Dalam organisasi publik, peran SDM lebih ditekankan pada kemampuan memberikan pelayanan yang terbaik bagi masyarakat, sehingga organisasi tetap memiliki reputasi kinerja yang unggul dan akuntabel dimata masyarakat. Oleh karenanya, kompetensi SDM pada setiap level manajemen menjadi *urgen* baik level pimpinan maupun staf pemerintahan.

Kompetensi menurut Spencer and Spencer, (1993:9) ; "*an underlying characteristic's of an individual which is causally related to criterion-referenced effective and or superior performance in a job or situation*". Penulis menterjemahkan, "suatu karakteristik yang mendasari kepribadian seseorang yang menyebabkan saling berkaitan dengan kriteria-keperilakuan efektif dan atau kinerja yang unggul dalam pekerjaan atau situasi tertentu.

Penentuan tingkat kompetensi dibutuhkan agar dapat mengetahui tingkat kinerja yang diharapkan untuk katagori baik/rata-rata. Penentuan ambang

kompetensi yang dibutuhkan tentunya dapat dijadikan dasar bagi proses seleksi, suksesi perencanaan, evaluasi kinerja dan pengembangan SDM. Menurut Spencer and Spencer (1993: 10) kompetensi terdiri dari lima karakteristik, yaitu: *Knowledge, Skills, Motives, Traits* (sifat), *Self Concept* (konsep diri).

Seseorang yang memiliki kompetensi akan bekerja dengan pengetahuan dan ketrampilannya sehingga dapat bekerja dengan mudah, cepat, intuitif dan dengan pengalamannya bisa meminimalisir kesalahan. Tiga kecenderungan ini juga selaras dengan pengertian kompetensi dalam penjelasan pasal 3 PP No.101 Tahun 2000 bahwa, yang dimaksud dengan kompetensi adalah kemampuan dan karakteristik yang dimiliki oleh PNS berupa pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugas jabatannya.

#### **Peran Audit Intern**

Sesuai pasal 1 ayat 3 PP No. 60 Tahun 2008, pengawasan intern adalah seluruh proses kegiatan audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik.

Peran audit intern berkaitan dengan kualitas laporan keuangan dalam pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara tersirat di dalam pasal 9 (1) UU No. 15 Tahun 2004, bahwa dalam menyelenggarakan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, BPK dapat memanfaatkan hasil pemeriksaan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). Berdasarkan PP No. 60 Tahun 2008 tentang SPIP, Peran Audit Intern tidak

terbatas pada pengawasan keuangan tetapi mendapat peran baru untuk melakukan pembinaan/konsultasi disamping melakukan review laporan keuangan pemerintah. Dalam pelaksanaan tugasnya, pengawasan intern tersebut berkaitan erat dengan sistem pengawasan keuangan negara. Sistem pengawasan terdiri dari lembaga-lembaga pengawasan fungsional yang disusun berlapis-lapis. Lembaga pengawasan terdiri intern atau APIP dan lembaga ekstern atau aparat pengawasan ekstern pemerintah. APIP meliputi BPKP yang berada dibawah Presiden dan Inspektorat Jenderal Departemen yang berada dibawah departemen.

#### **Sistem Pengendalian Internal Pemerintah**

Sesuai pasal 58 (1) UU No. 1 Tahun 2004, bahwa Presiden menyelenggarakan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) dalam rangka pengelolaan keuangan negara. Sistem pengendalian internal adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan (PP No. 60 tahun 2008)

Tingkat efektifitas SPIP daerah diukur berdasarkan terpenuhinya 5 kategori yang ditetapkan dalam Permendagri No.13 Tahun 2006 ayat 3 bahwa, pengendalian intern sebagaimana dimaksudkan pada ayat 2 sekurang-kurangnya memenuhi kriteria sebagai berikut: Terciptakan lingkungan pengendalian yang sehat, terselenggaranya penilaian resiko, terselenggarakan aktivitas pengendalian, terselenggarakannya sistem informasi dan komunikasi, dan terselenggaranya kegiatan pemantauan.

Selanjutnya seperti yang dijelaskan dalam lampiran 1

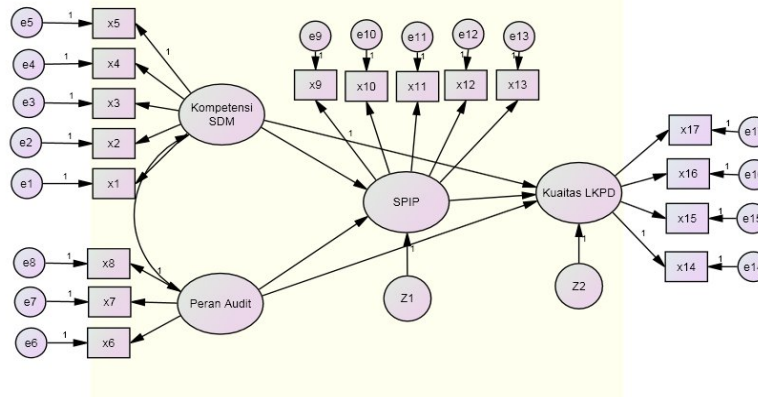
Permendagri No. 4 Tahun 2008, bahwa kualitas laporan keuangan tidak hanya diukur dari kesesuaian dengan SAP saja, tetapi juga dari sistem pengendalian internnya. Untuk itu, pemerintah daerah

harus mendesain, mengoperasikan, dan memelihara SPI yang baik dalam rangka menghasilkan informasi keuangan yang andal.

### Kerangka Pemikiran Teoritis

Berdasarkan kajian empiris dan teoritis yang telah diuraikan, maka model penelitian dalam penelitian ini disajikan pada gambar berikut ini:

Gambar 2.1 Kerangka Penelitian



Sumber : diolah dengan software Amos 18.0, 2014

## METODOLOGI PENELITIAN

### 1. Populasi dan Responden

Populasi dalam penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kabupaten Kebumen. Jumlah responden adalah 29 SKPD x 5 = 145.

### 2. Model Analisis Data

Model analisis data yang digunakan pada penelitian ini adalah analisis *Struktural Equation Modeling* dengan AMOS 18.0 dan diuji kesesuaiannya menggunakan *goodness-of-fit index*.

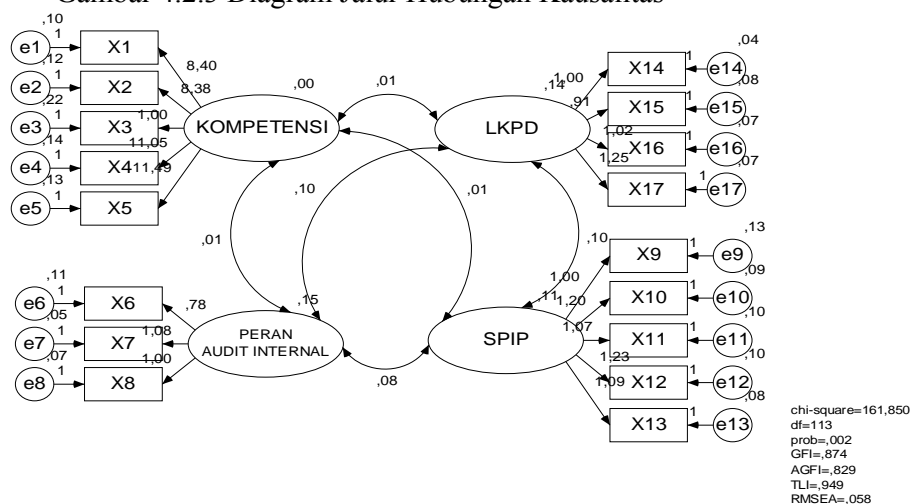
## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### A. Analisis CFA (*Confirmatory Factor Analysis*)

Uji validitas dan reliabilitas pada penelitian ini menggunakan *Confirmatory Factor Analysis* (CFA). Model pengukurannya melalui CFA dari indikator-indikator yang membentuk variabel laten yang terdiri; Kompetensi SDM, Peran audit internal, SPIP dan LKPD. Hubungan kausalitas antar konstruk beserta indikatornya seperti pada gambar 4.2.3., sedangkan *text output* nya tersaji pada lampiran 6.



Gambar 4.2.3 Diagram Jalur Hubungan Kausalitas



Sumber : diolah dari kuisisioner dengan Amos 18.

Berdasarkan perhitungan menggunakan *software* AMOS 18.0 diketahui bahwa hampir semua indikator dari masing-masing variabel memiliki  $CR \geq 2,00$ . Dengan demikian terdapat kesesuaian antara dimensi-dimensi konstruk dengan variabel *laten*, dengan kata lain terdapat **kesesuaian** antara model yang diajukan dengan data yang digunakan, setiap indikator variabel yang digunakan dalam kuesioner dapat mewakili faktor yang dibentuknya dan sesuai untuk mengukur variabel yang digunakan.

Dengan menggunakan kriteria CR sebesar  $\pm 2,58$  pada tingkat signifikansi 0,05 (5%), dapat diketahui bahwa ada sebagian data yang memiliki nilai CR melebihi batas kritis, maka dapat diasumsikan bahwa data yang digunakan dalam penelitian ini memiliki sebaran yang tidak normal. Namun karena tidak ada *warning* yang muncul dari program AMOS, maka dapat disimpulkan bahwa data yang ada masih dalam batas wajar dan normal untuk diteliti lebih lanjut. Oleh karena itu tidak menjadi alasan untuk mengeluarkan data tersebut dari perhitungan atau menambah jumlah sampel. Selain itu karena beragamnya sampel dari pendapat responden dapat

menyebabkan terjadinya sebaran data yang tidak normal.

### Evaluasi *Multivariate Outliers*

Selanjutnya dilakukan evaluasi terhadap *Multivariate Outliers* karena meskipun data yang dianalisis menunjukkan ada *Outliers* pada tingkat *Univariate*, tetapi observasi-observasi itu dapat menjadi *outliers* bila sudah dikombinasikan, untuk mengetahui hal tersebut perlu dilakukan perhitungan besarnya jarak Mahalanobis (*The Mahalanobis Distance*). Jarak Mahalanobis untuk tiap-tiap observasi dapat dihitung dan akan menunjukkan sebuah jarak observasi dari rata-rata semua variabel dalam sebuah ruang Multidimensional (Hair dkk, 1995 : Norusis, 1994 dalam Ferdinand, 2003 : 146).

Perhitungan jarak *mahalonobis* didasarkan pada nilai *Chi-Square* dalam tabel distribusi  $\chi^2$  pada derajat bebas sebesar 113 (jumlah indikator/parameter) pada tingkat  $p < 0,001$  yaitu  $\chi^2$  (36, 0,001). Oleh karena itu, data yang memiliki jarak *mahalonobis* lebih besar dari nilai tersebut dianggap *multivariate outlier*. Akan tetapi, *outliers* yang ditemukan dalam analisis ini tidak akan dihilangkan dari analisis karena data

tersebut menggambarkan keadaan yang sesungguhnya dan tidak ada alasan khusus dari profil responden yang menyebabkan data harus dikeluarkan (Ferdinand 2005:153).

Dari hasil perhitungan SEM dengan *software Amos 18.0* jarak terjauh dari centroidnya dengan nilai *mahalonobis d-squared* adalah 35,814. Data jarak *mahalonobis* dapat dilihat pada tabel 4.2.5 yang tersaji pada lampiran 6.

**Evaluasi atas multikolinearitas atau singularitas.**

Untuk melihat apakah terdapat *multicolinearity* atau *singularity* dalam sebuah kombinasi variabel, peneliti perlu mengamati *determinant of sample covariance matrik*. Determinan yang benar-benar kecil mengindikasikan adanya *multicolinearity* atau *singularity* (Tabachnick & Fidel, 2000 dalam Ferdinand, 2005).

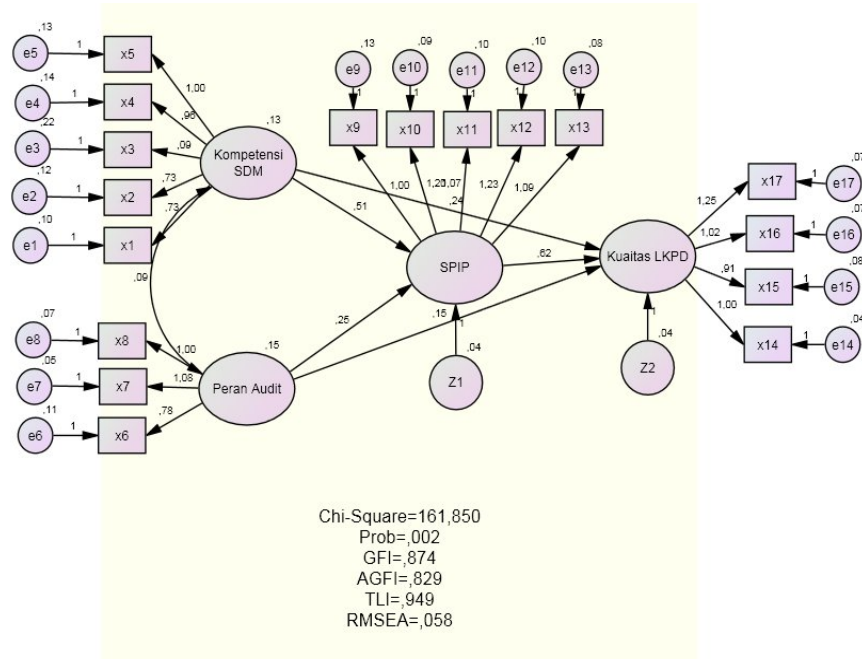
**B. Analisis SEM (Structural Equation Modeling)**

**1. Structural Equation Model (SEM)**

Model yang telah dianalisis menggunakan *confirmatory factor analysis* dan dapat dibuktikan bahwa masing-masing indikator dapat mendefinisikan konstruk laten, maka sebuah *full model* SEM dapat dianalisis. Hasil pengolahan menggunakan program AMOS 18.0 seperti pada gambar 4.3.4.

Kemudian tabel *standardized regression weight* yang menjelaskan besarnya pengaruh dari tiap-tiap variabel terdapat pada lampiran 6 yang merupakan *output* perhitungan AMOS 18.0. Berdasarkan perhitungan, dapat disimpulkan bahwa setiap indikator dari masing-masing variabel memiliki nilai koefisien  $\lambda$  atau *standardized estimate* yang signifikan ( $p \leq 0,05$ ).

Gambar.4.3.4. Hasil pengolahan dengan program AMOS 18.0



Sumber: Data Kuesioner yang diolah dengan AMOS 18.0

1) Uji kesesuaian dan uji statistik

Berdasarkan komputasi dari output program AMOS 18.0 untuk model SEM ini, dihasilkan indeks-indeks *godness-of-fit* sebagai berikut:

Tabel 4.3.4. Evaluasi kriteria *goodness-of-fit indices*.

Kriteria	Hasil Model ini	Nilai Kritis	Evaluasi Model
<i>Chi-Square</i> $\chi^2$ (CMIN)	161,850	kecil	<i>Good fit</i>
<i>Probability</i> (P)	0,002	$\geq 0,05$	<i>Marginal</i>
GFI	0,874	$\geq 0,90$	<i>Fit</i>
AGFI	0,829	$\geq 0,90$	<i>Fit</i>
TLI	0,949	$\geq 0,95$	<i>Good fit</i>
RMSEA	0,058	$\leq 0,08$	<i>Good fit</i>

Sumber: Data Kuesioner yang diolah dengan AMOS 18.0

Tabel menunjukkan hampir semua kriteria yang digunakan baik, hanya satu kriteria untuk *Probability* (P) yang *marginal* (0,002) tetapi tidak *poor fit* (0,000), karena itu model ini dapat diterima dengan baik. Dengan demikian, dapat dinyatakan bahwa kesesuaian antara model dan data dalam penelitian menghasilkan konfirmasi yang baik atas dimensi-dimensi faktor serta hubungan-hubungan kausalitas antar faktor. Dan juga tidak ada *warning* dari program AMOS, maka data yang ada normal untuk diteliti. Hasil *ouput text* tersaji pada tabel 4.3.5 berikut ini :

Tabel 4.3.5 Hasil Output dengan *software* Amos 18.0

**Regression Weights: (Group number 1 - Default model)**

			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
Kualitas LKPD	<---	Kompetensi_ SDM	,242	,139	1,738	,082	
Kualitas LKPD	<---	Peran_ Audit Intern	,147	,098	1,505	,132	
Kualitas LKPD	<---	SPIP	,617	,153	4,034	***	
SPIP	<---	Kompetensi_ SDM	,506	,131	3,872	***	
SPIP	<---	Peran_ Audit Intern	,246	,105	2,353	,019	

## **Pembahasan**

Penelitian ini menguji pengaruh Kompetensi SDM, Peran Audit Intern, dan SPIP terhadap Kualitas LKPD.

### **Pengaruh Kompetensi SDM terhadap Kualitas LKPD**

Hipotesis 1 yang menyatakan kompetensi SDM berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD **ditolak**. Hal ini dapat dijelaskan, bahwa penyusunan laporan keuangan harus dilakukan dengan cermat, akurat dan sesuai dengan SAP agar menghasilkan informasi laporan keuangan yang dapat diandalkan. Namun selain faktor kompetensi SDM ada beberapa faktor lain yang dapat mempengaruhi kualitas LKPD seperti masalah pengelolaan aset dan kelemahan sistem pengendalian internal. Hal ini sesuai dengan penjelasan dalam lampiran 1 Permendagri No. 4 Tahun 2008, bahwa kualitas laporan keuangan tidak hanya diukur dari kesesuaian dengan SAP saja, tetapi juga dari sistem pengendalian internnya.

Berdasarkan hasil pemeriksaan BPK, LKPD Kab. Kebumen pada tahun 2011 dan 2012 meraih opini WTP. Perolehan predikat WTP pada dua periode akuntansi tersebut banyak dibantu oleh peran BPKP yang melakukan pendampingan dalam menyusun laporan keuangan. Dengan adanya pendampingan oleh BPKP tentunya kompetensi aparatur di Pemda Kebumen semakin meningkat, sehingga pada tahun berikutnya diharapkan dapat mempertahankan predikat WTP. Namun harapan tersebut gagal, karena hasil pemeriksaan BPK pada tahun 2014 atas LKPD tahun 2013 hanya mendapat opini WDP (Wajar Dengan Pengecualian).

Penurunan predikat laporan keuangan tersebut membuktikan bahwa pengaruh kompetensi aparatur bukan satu-satunya faktor yang terpenting, tetapi ada faktor penting lain yang ikut menentukan kualitas LKPD. Menurut informasi yang berhasil diperoleh dari penelitian, kegagalan Kab. Kebumen mempertahankan predikat

WTP pada hasil pemerikasaan tahun 2014 adalah karena terdapat satu SKPD yang melakukan kesalahan dalam pengelolaan keuangan dan satu SKPD yang kurang sempurna dalam pengelolaan aset daerah.

Adanya temuan kesalahan/ penyimpangan dari hasil pemeriksaan BPK tersebut menurut penulis bukan semata-mata karena rendahnya tingkat kompetensi aparatur, tetapi juga kontribusi dari kebijakan pimpinan/manajemen yang kurang hati-hati. Pihak manajemen selaku pimpinan dengan berbagai kepentingan dapat membuat suatu keputusan yang “longgar toleransi” sehingga memiliki resiko bawaan (*inheren risk*) dalam pengelolaan keuangan daerah. Oleh karena itu, temuan dalam pemeriksaan BPK tersebut menyebabkan opini terhadap laporan keuangannya turun dari predikat WTP menjadi WDP.

Hasil uji hipotesis ini sejalan dengan hasil penelitian Indriasari (2008) pada Pemerintah Kota Palembang dan Kabupaten Ogan Ilir yang menyatakan, bahwa kapasitas SDM tidak berpengaruh signifikan terhadap keterandalan LKPD. Hasil Penelitian yang sama juga dilakukan oleh Winindyaningrum dan Rahmawati (2010) yang menyatakan, bahwa SDM berpengaruh tidak signifikan terhadap ketepatanwaktuan Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah. Kemudian hasil dari penelitian Apriansyah, (2010) juga menyatakan, bahwa SDM tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan.

### **Pengaruh Peran Audit Internal Terhadap Kualitas LKPD**

Hipotesis 2 yang menyatakan Peran Audit Internal berpengaruh signifikan terhadap kualitas LKPD **ditolak**. Hal ini dapat dijelaskan karena Audit Intern tidak mengerjakan secara langsung dalam proses penyusunan dan penyajian LKPD. Tugas utama Audit Intern adalah melakukan pemeriksaan, pembinaan terhadap proses pelaporan keuangan pemerintah daerah dan sebagai konsultan manajemen. Keterbatasan jumlah aparat Inspektorat, tingkat kompetensi dan luasnya cakupan

pemeriksaan masih menjadi kendala untuk dapat memeriksa seluruh pos keuangan secara cermat dan mendetail, sehingga kinerja audit intern menjadi kurang optimal.

Selain itu, dari hasil penelitian ini juga dapat diketahui bahwa kemampuan audit intern dalam mendeteksi ketidakpatuhan, kesalahan/ penyimpangan belum optimal. Oleh karenanya kesalahan dalam kegiatan maupun dalam pencatatan akuntansi yang telah dilakukan tidak terdeteksi hingga saat pemeriksaan oleh BPK. Kesalahan tersebut misalnya dalam hal pengelolaan keuangan dan penilaian aset daerah. Hal ini terbukti dengan adanya temuan BPK yang tidak ditemukan sebelumnya oleh Audit Intern pemerintah.

Hasil pengujian hipotesis ini sejalan dengan pendapat De Angelo bahwa kemungkinan (*probability*) dimana auditor akan menemukan salah saji tergantung pada kualitas pemahaman (kompetensi) auditor. Hasil pengujian lain yang sejalan dilakukan Dewi dan Nelly (2013) dengan Objek yang diteliti adalah *Symptom of Fraud* dan Peran Auditor Internal dalam mendeteksi *fraud*. Hasil penelitiannya menyatakan, bahwa Auditor internal berperan dalam mendeteksi *fraud*, tapi peran manajemen puncak dalam *me-review* atas pengendalian internal memberikan peran yang lebih penting dalam upaya pendeteksian tindakan *fraud* sesuai dengan konsep —*tone at the top*||.

### **Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) terhadap kualitas LKPD**

Hipotesis 3 yang menyatakan bahwa SPIP berpengaruh signifikan terhadap LKPD **diterima**. Hal tersebut menunjukkan semakin efektif penerapan SPIP, maka kualitas laporan keuangan semakin meningkat. Hal ini sesuai dengan penjelasan dalam lampiran 1 Permendagri No. 4 Tahun 2008 tanggal 17 Januari 2008, bahwa kualitas laporan keuangan tidak hanya diukur dari kesesuaian dengan SAP saja, tetapi juga dari sistem pengendalian internnya. Untuk itu, pemerintah daerah harus mendesain,

mengoperasikan, dan memelihara Sistem Pengendalian Internal yang baik dalam rangka meningkatkan keandalan informasi keuangan.

Dengan adanya pengendalian intern yang efektif akan dapat meminimalisir resiko kesalahan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan. Dengan demikian adanya penerapan SPIP sangat membantu manajemen pemerintahan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan, khususnya dalam rangka meningkatkan keandalan laporan keuangan. Hasil pengujian ini sejalan dengan hasil penelitian Irwan (2011) yang menyatakan bahwa kualitas laporan keuangan Pemerintah Provinsi Sumatera Barat dipengaruhi oleh penerapan SPIP, Kompetensi SDM dan penerapan SAP. Kemudian hasil penelitian Yosefrinaldi (2013) juga sejalan dengan penelitian ini yang menyatakan, bahwa SPIP berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas LKPD.

### **Pengaruh Kompetensi SDM Terhadap SPIP**

Hipotesis 4 yang menyatakan bahwa kompetensi SDM berpengaruh positif signifikan terhadap SPIP **diterima**. Diterimanya hipotesis 4 menunjukkan bahwa hubungan kompetensi SDM memiliki pengaruh yang signifikan terhadap efektifitas penerapan SPIP. Artinya semakin tinggi variasi kompetensi SDM maka pengendalian internal pemerintah akan semakin efektif. Dengan demikian kompetensi aparatur sangat berpengaruh terhadap peningkatan kinerja dan ketaatan terhadap aturan dalam melaksanakan kegiatan pemerintahan.

Dalam penerapan SPIP, tingkat efektifitas pengendalian intern diukur berdasarkan terpenuhinya lima kategori yaitu; Terciptakan lingkungan pengendalian yang sehat, terselenggaranya penilaian resiko, terselenggarakan aktivitas pengendalian, terselenggarakannya sistem informasi dan komunikasi, dan terselenggaranya kegiatan pemantuan pengendalian (Permendagri No.13 Tahun 2006). Hasil pengujian hipotesis 4 ini sejalan



dengan penelitian Irwan (2011) di Sumatera Barat yang menyatakan bahwa Kompetensi SDM berpengaruh terhadap Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).

### **Pengaruh Peran Audit Internal Berpengaruh terhadap SPIP**

**Hipotesis 5** yang menyatakan bahwa peran audit internal berpengaruh signifikan terhadap SPIP **diterima**. Diterimanya hipotesis ini menunjukkan bahwa tugas pengawasan yang dilakukan oleh audit intern dapat memperkuat dan menunjang efektifitas penyelenggaraan SPIP. Tujuan SPIP dalam PP 60 Tahun 2008 adalah tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan efisien dan efektif, keandalan laporan keuangan, pengamanan asset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Tugas intern audit dalam penerapan SPIP adalah berperan sebagai pengawal untuk menjamin bahwa segala kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan prosedur dan aturan yang berlaku.

Melalui fungsi penilaian dan pengawasannya, audit intern dan SPIP memegang peranan penting dalam organisasi untuk memberikan *feedback* dan menjaga arah organisasi dalam mencapai tujuan strategis yang telah ditetapkan secara efisien dan efektif. Dengan demikian peran Pengawas Intern sangat membantu organisasi dalam mencapai tujuan dengan cara memberikan suatu disiplin yang sistematis untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektifitas manajemen resiko, pengendalian, dan proses tata kelola.

### **SPIP dapat memediasi pengaruh Kompetensi SDM terhadap kualitas LKPD**

**Hipotesis ke-6** yang menyatakan bahwa SPIP memediasi pengaruh Kompetensi SDM dengan LKPD, diterima. Hal ini menunjukkan bahwa SPIP sebagai variabel mediasi (*intervening*) signifikan dalam memediasi pengaruh tidak langsung kompetensi SDM terhadap kualitas LKPD. Artinya tingkat variasi kompetensi SDM

dengan adanya penerapan SPIP dapat semakin meningkatkan kualitas LKPD. Hal ini dapat dijelaskan karena dengan Kompetensi SDM dan penerapan SPIP, maka kesalahan dalam hal pencatatan atau penilaian aset dapat terdeteksi sejak awal periode akuntansi sehingga dapat meminimalisir kekeliruan pencatatan, penyimpangan maupun faktor ketidakpatuhan terhadap peraturan.

Efektifitas SPIP menjadi tanggungjawab manajemen dan merupakan aspek fundamental untuk keberhasilan pengelolaan keuangan negara yang transparan dan akuntabel. Tingkat efektifitas SPIP diukur berdasarkan lima kategori yang ditetapkan dalam Permendagri No.13 Tahun 2006 ayat 3 yang menyebutkan bahwa, pengendalian intern sebagaimana dimaksudkan pada ayat 2 sekurang-kurangnya memenuhi lima kriteria sebagai berikut: Terciptanya lingkungan pengendalian yang sehat, terselenggaranya penilaian resiko, terselenggaranya aktivitas pengendalian, terselenggaranya sistem informasi dan komunikasi, dan terselenggarakannya kegiatan pemantauan.

Berdasarkan aturan tersebut, maka penerapan SPIP merupakan tanggungjawab manajemen yang akan berdampak baik/buruk terhadap peningkatan kualitas LKPD. Oleh karena itu efektifitas penerapan SPIP di lingkungan pemerintah daerah sangat mendukung upaya peningkatan terhadap kualitas LKPD. Hal ini sesuai dengan Permendagri No. 4 Tahun 2008, yang menyatakan bahwa kualitas laporan keuangan tidak hanya diukur dari kesesuaian dengan SAP saja, tetapi juga dari sistem pengendalian internnya. Hasil pengujian ini sejalan dengan hasil penelitian Irwan (2011) yang menyatakan bahwa kualitas laporan keuangan Pemerintah Provinsi Sumatera Barat dipengaruhi oleh penerapan SPIP, Kompetensi SDM dan penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan. Kemudian hasil penelitian Yosefrinaldi (2013) juga sejalan dengan penelitian ini yang menyatakan,

bahwa SPIP berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas LKPD.

### **SPIP dapat memediasi hubungan Peran Audit Intern terhadap kualitas LKPD**

Hipotesis **ke-7** yang menyatakan bahwa SPIP memediasi hubungan Peran Audit Internal dengan kualitas LKPD, **ditolak**. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa SPIP tidak signifikan dalam memediasi pengaruh tidak langsung peran audit intern terhadap kualitas LKPD. Ditolaknya hipotesis ini dapat dijelaskan, karena audit intern masih mengalami beberapa kendala dalam melakukan pemeriksaan, pembinaan, dan konsultan manajemen sejak awal tahun anggaran hingga akhir periode akuntansi.

Kendala tersebut meliputi terbatasnya jumlah Aparat Pemeriksa Intern Pemerintah (APIP), keterbatasan kompetensi, dan luasnya wilayah/ pos-pos pemeriksaan. Kendala tersebut menyebabkan peran audit intern kurang optimal dalam membantu manajemen untuk memastikan bahwa seluruh kegiatan telah dilakukan sesuai dengan aturan secara efisien dan efektif dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Dari hasil penelitian dapat diketahui bahwa audit intern belum mampu mendeteksi kesalahan dan belum dapat melakukan pemeriksaan terhadap seluruh pos keuangan secara cermat dan mendetail sehingga saat diperiksa BPK masih terdapat “temuan” audit.

Menurut hasil pemeriksaan BPKP, pengelolaan keuangan dan aset daerah Kebumen sepanjang tahun anggaran 2013 sudah cukup baik. Namun dalam pemeriksaan BPK masih terdapat adanya temuan pada dua Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dilingkungan Pemerintah Kabupaten Kebumen. Temuan tersebut yaitu adanya kekeliruan kinerja aparat terkait pengelolaan keuangan daerah dan ditemukan adanya ketidaksempurnaan SKPD dalam mengelola aset daerah. (Sumber: <http://www.beritakebumen.info/2014/04/>).

Temuan tersebut menunjukkan kurang optimalnya peran audit intern dalam melaksanakan tugas pengawasan baik dalam pemeriksaan keuangan, pembinaan atau sebagai pembina/ konsultan manajemen. Selain itu audit intern dalam hal ini Inspektorat Daerah juga mengalami konflik peran peran, dimana APIP harus mengawasi dan memeriksa kinerja keuangan terhadap Kepala Daerah beserta jajarannya tetapi audit intern juga merupakan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang bertanggungjawab kepada Bupati/Walikota. Dengan demikian Inspektorat Daerah sebagai audit intern harus “patuh” terhadap peraturan dan kebijakan Kepala Daerah sebagai pimpinannya.

Dengan adanya konflik peran peran ini, maka obyektifitas dan independensi audit internal cenderung kurang optimal karena masih dapat dikoreksi oleh kebijakan Bupati selaku pimpinan dan penanggungjawab. Hal ini dapat dibuktikan dengan adanya beberapa temuan dalam pemeriksaan BPK, namun tidak ditemukan sebelumnya oleh audit internal baik Inspektorat Daerah maupun BPKP.

Hasil pengujian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Dewi dan Nelly (2013) yang hasil penelitiannya menyatakan; Gejala *fraud* yang berpotensi timbul di lingkungan perguruan tinggi adalah *lack of internal control*, karena belum ada pemisahan fungsi pada level terkecil pengguna anggaran, kurangnya pengendalian internal oleh pimpinan unit terkecil dekan terhadap pelaporan pertanggungjawaban dana; Auditor internal berperan dalam mendeteksi *fraud*, tapi peran manajemen puncak dalam *me-review* atas pengendalian internal memberikan peran lebih penting dalam upaya pendeteksian tindakan *fraud* sesuai dengan konsep *—tone at the top//*.

Penelitian sejenis juga dilakukan oleh Wawu, Idrus, Rahayu, dan Djumahir (2013), pada seluruh manajer keuangan SKPD yang menyebar lebih dari 33 SKPD di Provinsi Sulawesi Tenggara. Hasil penelitiannya menyatakan, bahwa Pengawasan internal dan

gaya kepemimpinan tidak signifikan dalam mempengaruhi pelaporan kinerja, secara langsung/ tidak langsung melalui *good public governance* (GPG).

## KESIMPULAN DAN SARAN

### A. Kesimpulan Hipotesis

Berdasarkan hasil penelitian, dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

1. Kompetensi SDM tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas LKPD, artinya meningkatnya variasi kompetensi tidak berpengaruh signifikan terhadap peningkatan kualitas LKPD.
2. Peran Auditor Internal tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas LKPD, artinya meningkatnya peran pengawas keuangan tidak berpengaruh signifikan dalam meningkatkan kualitas LKPD.
3. SPIP berpengaruh signifikan terhadap kualitas LKPD, artinya semakin efektif SPIP, maka semakin baik kualitas LKPD.
4. Kompetensi SDM berpengaruh signifikan terhadap SPIP, sehingga tinggi tingkat kompetensi akan semakin meningkatkan efektifitas SPIP.
5. Peran Audit Intern berpengaruh signifikan terhadap SPIP, sehingga semakin baik Peran Audit Intern maka penerapan SPIP semakin efektif.
6. SPIP dapat memediasi pengaruh Kompetensi SDM terhadap kualitas LKPD.
7. SPIP tidak memediasi pengaruh Peran Audit Intern terhadap kualitas LKPD.

Dari hasil temuan penelitian dengan pengujian *Structural Equation Modeling* (SEM) dapat direkomendasikan beberapa implikasi kebijakan sesuai dengan prioritas yang dapat diberikan sebagai masukan bagi pihak manajemen pemerintah baik secara teoritis maupun praktis.

### B. Implikasi

Penelitian ini berhasil memperoleh bukti empiris bahwa Variabel Kompetensi SDM dan Peran Audit Intern tidak berpengaruh terhadap kualitas LKPD tetapi kedua variabel tersebut berpengaruh signifikan terhadap SPIP, sedangkan SPIP berpengaruh signifikan terhadap Kualitas LKPD. Kemudian hasil pengujian juga menunjukkan bahwa SPIP signifikan dalam memediasi pengaruh kompetensi SDM terhadap Kualitas LKPD tetapi tidak signifikan dalam memediasi pengaruh peran Audit Intern terhadap Kualitas LKPD.

Berdasarkan hasil tersebut, maka beberapa implikasi praktis dapat diberikan sebagai masukan khususnya kepada Pemerintah Kabupaten Kebumen dalam meningkatkan kualitas LKPD, yaitu sebagai berikut:

1. Pemerintah perlu melakukan penguatan efektifitas SPIP dalam rangka mempertahankan dan meningkatkan Kualitas LKPD.
2. Mengupayakan peningkatan kompetensi SDM untuk pemahaman akuntansi dan proses pelaporan keuangan serta segala hal yang menyangkut kegiatan, program, fungsi, dan peraturan yang dapat mendukung efektifitas SPIP.
3. Pemerintah harus mendorong dan membina aparatur guna meningkatkan kinerjanya dalam mengelola keuangan agar lebih efisien, efektif dan akuntabel.
4. Pemerintah perlu menambah jumlah APIP sebagai Audit Intern sehubungan dengan luasnya pos-pos keuangan yang harus dilakukan pengawasan dan pemeriksaan.
5. pemerintah perlu meningkatkan kualitas Audit Intern guna meningkatkan peran pengawasan, pembinaan, pemantauan serta review laporan keuangan sehingga mampu bekerja secara profesional, obyektif dan independen.

## A. Keterbatasan dan Saran Penelitian Mendatang

Penulis menyadari banyaknya keterbatasan dalam penelitian ini baik dari variabel independen, obyek penelitian maupun dari jumlah responden. Berdasarkan hasil penelitian ini, ada beberapa saran yang dapat diajukan untuk penelitian yang sejenis, antara lain:

1. Perlunya metode wawancara mendetail dalam mengumpulkan data agar dapat mengurangi adanya kelemahan terkait

- validitas internal.
2. Memperluas objek penelitian sehingga hasil dari penelitiannya lebih kredibel untuk digeneralisasikan.
3. Menambah variabel penelitian seperti gaya kepemimpinan, motivasi aparatur, penggunaan teknologi informasi, kapasitas auditor, obyektifitas dan independensi auditor serta sistem pengawasan.
4. Penelitian selanjutnya disarankan untuk meneliti pengaruh dari variabel-variabel lain yang belum termasuk dalam penelitian ini.

## DAFTAR PUSTAKA

- Ahmad, Z. and Taylor, D. (2009), '*Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict*' in *Managerial Auditing Journal*, Emerald, UK, vol.24, no. 9, pp. 899-925 ISSN: 0268-6902.
- Annisa (2012). Pengaruh Fungsi Audit Intern Terhadap Pengendalian Intern Proses Produksi (Sensus Pada Perusahaan Industri Manufaktur Skala Menengah Besar Di Tasikmalaya). Fakultas Ekonomi Universitas Siliwangi Tasikmalaya.
- Arisandi, W. Desi, Azwir Nasir, dan Rusli (2012). Pengaruh Sumber Daya Manusia dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Keterandalan Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah (Survei pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Siak). Fakultas Ekonomi Universitas Riau
- Badan Pemeriksa Keuangan RI. (2013). "*Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester 2 Tahun 2012*". Melalui <http://www.bpk.go.id> [10/03/2013].
- Bahtiar, A., Muchlis dan Iskandar (2009). *Akuntansi Pemerintahan*. PT. Indeks, Jakarta.
- Bastian, Indra (2010). *Akuntansi Sektor Publik Suatu Pengantar*. Edisi ketiga. Erlangga, Jakarta.
- Berita Suara Pembaharuan, 19/ 12/ 2012.
- Berita Kebumen info: <http://www.beritakebumen.info/2014/04/>
- Choirunisah, Fariziah (2008). Pengaruh Sumber Daya Manusia dan Organisasi Tim terhadap Kualitas Informasi, *Skripsi*. Universitas Negeri Malang.
- Doyle, Weili Ge, Mc Vay (2007). *Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting*. *The Accounting Review*. Vol. 82, No. 5 pp. 1141–1170
- Efendy, Muh. Taufiq (2010). Pengaruh Kompetensi, Independensi, Dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat Dalam Pengawasan Keuangan Daerah (*Studi Empiris pada Pemerintah Kota Kebumen*). Tesis. Program Pascasarjana Universitas Diponegoro. Program Studi Magister Akuntansi
- Ghozali, Imam (2011). *Model Persamaan Struktural. Konsep dan Aplikasi Dengan Amos 19.0*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- \_\_\_\_\_, (2013). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 21 Update PLS Regresi*. Edisi VII, Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang
- Hall, James A., (2009). *Accounting Information Systems (Sistem Informasi Akuntansi)*. Edisi 4. Salemba Empat, Bandung
- Hadi, Sutrisno (2004). *Analisis Regresi*. Yogyakarta: Andi Offset.
- Halim dan Abdullah (2006). *Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintah Daerah (Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi)*. *Jurnal Akuntansi Pemerintahan* Vol. 2 No. 1 pp 53-64.

- Hardiningsih, Pancawati (2010). Pengaruh Independensi, *Corporate Governance*, dan Kualitas Audit Terhadap Integritas Laporan Keuangan. Kajian akuntansi, pebruari 2010, hal: 61 - 76 vol. 2 no. 1 issn : 1979-4886
- Hutami, Gartiria (2011). Pengaruh Konflik Peran Dan Ambiguitas Peran Terhadap Komitmen Independensi Auditor Internal Pemerintah Daerah (Studi Empiris Pada Inspektorat Kota Semarang). *Skripsi Fak. Ekonomi universitas Diponegoro Semarang*
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2012*. (2012) Jakarta: Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI). Melalui <http://www.bpk.go.id>
- Indriasari, Nahartyo (2008). Pengaruh Kapasitas Sumberdaya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi, Dan Pengendalian Intern Akuntansi Terhadap Nilai Informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal. SNA XI*. Pontianak.
- Irwan, Dedi (2011). Pengaruh Penerapan SPIP, Kompetensi SDM dan Penerapan SAP terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi Sumatera Barat. *Tesis. Program Magister Manajemen Universitas Negeri Padang*
- Kementerian Sosial, melalui <http://images.kemsos.go.id/>[12/05/2013]
- Mahmudi (2007). *Analisis Laporan Keuangan Daerah: Panduan Bagi Eksekutif, DPRD, dan Masyarakat dalam Pengambilan Keputusan Ekonomi, Sosial, dan Politik*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN
- Mulyadi (2007), *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen (Sistem Pelipatganda Kinerja Perusahaan)*- jakarta: Salemba Empat.
- Mulyani, F. Suryawati (2011). Analisis Peran Dan Fungsi Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. *Jurnal Organisasi dan Manajemen*, Volume 7, Nomor 2, September 2011, 102-116
- Peran Baru Auditor dan Implikasinya*. Diakses [17/032013] melalui. <http://itjen.kemdiknas.go.id>.
- Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah.
- \_\_\_\_\_, 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah. Melalui <http://www.bpkp.go.id>. [15/03/2013]
- \_\_\_\_\_, 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Melalui <http://www.google.com> [27/03/2013]
- \_\_\_\_\_, 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Melalui <http://www.google.com> [10/03/2013]
- \_\_\_\_\_, 51 Tahun 2010 Tentang Pedoman Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah. Melalui <http://www.google.com> [24/03/2013]
- \_\_\_\_\_, PER/05/M.PAN/03/2008. *Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah*. Jakarta. Melalui <http://www.google.com> [21/03/2013]
- \_\_\_\_\_, PER- 247/K/D4/2012 Tentang Pedoman Peningkatan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Melalui <http://www.google.com> [21/03/2013]
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah. Melalui <http://www.google.com> [21/03/2013]
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2007. *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*. Jakarta
- Praptapa, Agung (2009). *The Art of controlling people*. Strategi mengendalikan Perusahaan. PT. Gramedia Pustaka Utama. Jakarta
- Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP. *Sistem Administrasi Keuangan Negara I*. 2007. ([pusdiklatwas.bpkp.go.id/filenya/namafile/280/SAKN\\_1.pdf](http://pusdiklatwas.bpkp.go.id/filenya/namafile/280/SAKN_1.pdf))



- Ridwan, Ahmad (2012). Analisis Pengendalian Internal atas Pengelolaan Keuangan Pemerintah Daerah (studi kasus di kabupaten sorong selatan, provinsi papua barat). Universitas Gunadarma
- Roviyantie, Devi (2012). Pengaruh kompetensi Sumber Daya Manusia dan Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah. (Survey pada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Kabupaten Tasikmalaya). Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Siliwangi
- Rozmita, Nelly (2013). Gejala *fraud* dan peran auditor internal dalam pendeteksian *fraud* di lingkungan perguruan tinggi (studi kualitatif). Universitas Pendidikan Indonesia
- Quirin, Jeffrey J., David P. Donnelly, David O'Bryan (2001). "*Antecedents of organizational commitment: The role of perception of equity*". Vol. Iss: 4, pp.261 – 280. Emerald Group Publishing Limited.
- Schneider, Church., 2008. The effect of auditors' internal control opinions on loan decisions. *Journal of Accounting and Public Policy* 27 (2008) 1–18
- Spencer, M. Lyle and Spencer, M. Signe (1993), *Competence at Work Modelas for Superrior Performance*, John Wily & Son, Inc, New York, USA.
- Sugiyono (2008). *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung : Alfabeta
- Suwardjono (2005). *Teori Akuntansi: Perekayasaan Pelaporan Keuangan*. Edisi Ketiga. BPFE, Yogyakarta.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara. Melalui <http://www.google.com> [12/03/2013]
- \_\_\_\_\_, 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. <http://www.google.com> [12/03/2013]
- \_\_\_\_\_, 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- \_\_\_\_\_, 32 Tahun 2004 Tentang Pemerintahan Daerah. Melalui <http://www.google.com> [25/03/2013]
- \_\_\_\_\_, 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.
- Wansyah, H., Darwanis, Usman Bakar (2012). Pengaruh Kapasitas Sumber Daya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi Dan Kegiatan Pengendalian Terhadap Nilai Informasi Pelaporan Keuangan Skpd Pada Provinsi Aceh. *Jurnal Akuntansi* Issn 2302-0164. Pascasarjana Universitas Syiah Kuala Pp. 1- 16. Volume 1, Tahun I, No. 1, Agustus 2012
- Wawu, A. Basru., M.S. Idrus, Mintarti Rahayu, Djumahir (2013). *The Influence of Internal and External Monitoring Leadership Style and Good Public Governance Implementation on Financial Reporting Performance* (Study on SKPDs/ Local Government Task Forces at South-East Sulawesi Province). *Journal of Basic and Applied Scientific Research*. ISSN 2090-4304.
- Widyaningsih, Arisanti (2010). PEengaruh Audit Internal Terhadap Efektifitas Pengendalian Intern Biaya Produksi. *Fokus Ekonomi*. Vol No.1 Juni 2010 : 43-53.
- Winindyaningrum dan Rahmawati (2010). Pengaruh Sumberdaya Manusia dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Keterandalan Pelaporan Keuangan Dan Ketepatanwaktuan Pelaporan Keuangan Pemerintah Dengan Variabel Intervening Pengendalian Intern Akuntansi. *Jurnal Akuntansi SNA XIII*. Purwokerto.
- Yosefrinaldi (2013). Pengaruh kapasitas Sumber Daya Manusia dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Keuangan Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Variabel Intervening Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. (Studi Empiris Pada Dinas Pengelolaan Keuangan Dan Aset Daerah Se-Sumatera Barat). Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.