

## Kemampuan Komitmen Organisasi Memoderasi Kompetensi Pejabat Penatausahaan Keuangan dan SPI Pada Kualitas Laporan Keuangan Kota Denpasar

Ida Bagus Putra Astika<sup>1</sup>

Gerianta Wirawan Yasa<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia  
email : [ib.putraastika@unud.ac.id](mailto:ib.putraastika@unud.ac.id)/ Tlp: 0361224133

<sup>2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

### ABSTRAK

Penelitian ini meneliti kualitas laporan keuangan Kabupaten Denpasar. Laporan keuangan Kota Denpasar telah tiga kali berurut-turut mempertahankan opini wajar tanpa pengecualian (WTP) dari Badan Pengawas Keuangan (BPK) sejak tahun 2013 (Pemerintah Kota Denpasar, 2015). Keberhasilan dari Kota Denpasar ini harus dipertahankan melalui pembenahan, terutama di bidang SDM, SPI, dan komitmen dari perangkat daerah. Penelitian ini akan dilakukan di lingkungan SKPD Kota Denpasar. Waktu penelitian dilakukan pada tahun 2016. Ruang lingkup penelitian dibatasi pada pejabat penatausahaan keuangan (PPK) sebagai pihak yang berkaitan dengan penyusunan laporan keuangan SKPD. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian adalah analisis statistik deskriptif dan induktif. Analisis Statistik deskriptif berupa distribusi frekuensi dari jawaban responden atas pernyataan yang disajikan dalam kuesioner. Analisis statistik induktif yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah SEM-PLS. Hasil Penelitian ini membuktikan bahwa kompetensi pejabat penatausahaan keuangandan sistem pengendalian intern mempengaruhi kualitas laporan keuangan, sedangkan komitmen organisasi tidak mempengaruhi kualitas laporan keuangan. Komitmen organisasi tidak terbukti memoderasi pengaruh kompetensi pejabat penatausahaan keuangan dan sistem pengendalian intern pada kualitas laporan keuangan

**Kata kunci:** komitmen organisasi, kompetensi, sistem pengendalian intern, kualitas laporan keuangan, dan satuan kerja perangkatdaerah.

### ABSTRACT

*This study examines the quality of financial reporting Denpasar District. The financial statements of Denpasar has three times successively retain unqualified opinion (WTP) of the Supreme Audit Agency (BPK) since 2013 (The government of Denpasar, 2015). The success of Denpasar must be maintained through the improvement, especially in the field of HR, SPI, and the commitment of the region. This study will be conducted in the environment SKPD Denpasar. The research was conducted in 2016. The research scope is limited to the financial administration officials (PPK) as the parties relating to the preparation of financial statements SKPD. Data analysis techniques used in this research is descriptive and inductive statistical analisis. Analysis Descriptive statistics such as frequency distribution of respondents' answers on statements in the questionnaire. Inductive statistical analysis used in this study is the SEM-PLS. This research proves that the competence of the administration officials keuangandan internal control system affects the quality of financial statements, while the organizational commitment does not affect the quality of financial statements. Organizational commitment not found moderating influence of the financial administration officials competence and internal control system on the quality of financial statements*

**Keywords:** *organizational commitment, competence, internal control system, the quality of financial reports, and working units.*

## **PENDAHULUAN**

Laporan keuangan yang dihasilkan oleh organisasi merupakan bentuk pertanggungjawaban pengelola organisasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan dengan organisasi tersebut. Salah satu organisasi di Indonesia adalah pemerintah daerah. Pemerintah daerah sebagai pihak yang dipercaya oleh masyarakat untuk menjalankan roda pemerintahan di daerah wajib mempertanggungjawabkan pelaksanaan kegiatan yang tertuang pada Anggaran Belanja dan Pendapatan Daerah (APBD) kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPRD) yang merupakan wakil rakyat. Laporan keuangan yang dihasilkan oleh pemerintah kepada masyarakat seharusnya memiliki kualitas yang baik. Standar akuntansi pemerintahan (SAP) menjelaskan karakteristik laporan keuangan yang baik, yaitu relevan, andal, dapat diperbandingkan, dan dapat dipahami.

Laporan keuangan yang baik dapat dihasilkan apabila sumber daya yang menyusun laporan keuangan memiliki kompetensi yang memadai dalam bidang akuntansi pemerintahan, keuangan daerah, dan organisasi pemerintahan. Menurut Permendagrino 13 tahun 2006 yang menyatakan bahwa fungsi PPK adalah sebagai pelaksana akuntansi di satuan kerja perangkat daerah (SKPD) yang kemudian dituangkan dalam laporan keuangan SKPD. PPK diharapkan berlatar pendidikan minimal sarjana akuntansi. Hal ini ditegaskan dalam USAID-LGSP (2007). Pentingnya sumber daya manusia yang handal dinyatakan oleh Nasier (2009) bahwa laporan keuangan yang berkualitas dihasilkan oleh tenaga akuntan sektor publik yang handal, namun temuan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menunjukkan adanya masalah SDM pemerintah pusat dan daerah. Pemerintah daerah umumnya belum memiliki SDM yang berkualitas dalam mengelola keuangan (USIA-DRSP, 2006).

Struktur Pengendalian intern (SPI) yang diterapkan oleh SKPD merupakan faktor kedua yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan. SPI yang baik mengakibatkan laporan keuangan yang dihasilkan oleh organisasi memiliki kualitas yang baik. SPI merupakan 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 laporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Bukti empiris pengaruh kompetensi SDM dan SPI terhadap kualitas laporan keuangan masih belum konsisten dan diperdebatkan, sehingga masih perlu diteliti lebih lanjut. Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui penyebab ketidakkonsistenan hasil tersebut. Ketidakkonsistenan hasil penelitian sebelumnya diperkirakan disebabkan oleh komitmen organisasi dari PPK SKPD. Komitmen organisasi yang tinggi diperkirakan memperkuat pengaruh SDM dan SPI pada kualitas laporan. Hal ini berarti Semakin baik kompetensi SDM, semakin baik SPI, dan semakin tinggi komitmen organisasi akan berdampak pada semakin baik kualitas laporan keuangan.

Penelitian ini meneliti kualitas laporan keuangan Kabupaten Denpasar. Laporan keuangan Kota Denpasar telah tiga kali berurut-turut mempertahankan opini wajar tanpa pengecualian (WTP) dari Badan Pengawas Keuangan (BPK) sejak tahun 2013 (Pemerintah Kota Denpasar, 2015). Keberhasilan dari Kota Denpasar ini harus dipertahankan melalui pembenahan, terutama di bidang SDM, SPI, dan komitmen dari perangkat daerah.

Tujuan penelitian ini adalah penguji pengaruh kompetensi PPK, SPI, komitmen organisasi pada kualitas laporan keuangan serta menguji efek moderasi komitmen organisasi

atas pengaruh kompetensi PPK dan SPI pada kualitas laporan keuangan. Hasil penelitian ini memberikan manfaat teoretis dan praktis. Manfaat teoretis penelitian adalah memberikan bukti empiris teori *stewardship* melalui pengujian atas pengaruh kompetensi SDM dan SPI pada kualitas laporan keuangan. Manfaat praktis penelitian ini adalah memberikan masukan kepada SKPD di Kota Denpasar bahwa dalam usaha meningkatkan kualitas laporan keuangan SKPD, kompetensi SDM dan penyelenggaraan SPI sangat penting dan mendapat perhatian oleh pimpinan SKPD di Kota Denpasar.

Teori *Stewardship* dinyatakan oleh Donaldson dan Davis (1991). Teori *stewardship* adalah teori yang menggambarkan situasi dimana para manajer tidaklah 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 agar para eksekutif sebagai *steward* termotivasi untuk bertindak sesuai keinginan prinsipal, selain itu perilaku *steward* tidak akan meninggalkan organisasinya sebab *steward* berusaha mencapai sasaran organisasinya. Teori ini didesain bagi para peneliti untuk menguji situasi para eksekutif dalam perusahaan sebagai pelayan dapat termotivasi untuk bertindak dengan cara terbaik pada prinsipalnya (Donaldson dan Davis, 1991).

Pada *Stewardship Theory*, *model of man* ini didasarkan pada pelayan yang memiliki perilaku dimana dia dapat dibentuk agar selalu dapat diajak bekerjasama dalam organisasi, memiliki perilaku kolektif atau berkelompok dengan utilitas tinggi daripada individunya dan selalu bersedia untuk melayani. Pada teori *stewardship* terdapat suatu pilihan antara perilaku *self-serving* dan pro-organisational, perilaku pelayan tidak akan dipisahkan dari kepentingan organisasi adalah bahwa perilaku eksekutif disejajarkan dengan kepentingan

prinsipaldimana para *steward* berada. *Steward* akan menggantikan atau mengalihkan *selfserving* untuk berperilaku kooperatif. Sehingga meskipun kepentingan antara *steward* dan prinsipal tidak sama, *steward* tetap akan menjunjung tinggi nilai kebersamaan. Sebab *steward* berpedoman bahwa terdapat utilitas yang lebih besar pada perilaku kooperatif, dan perilaku tersebut dianggap perilaku rasional yang dapat diterima.

Mengacu pada teori *stewardship*, perilaku *steward* adalah kolektif, sebab *steward* berpedoman dengan perilaku tersebut tujuan organisasi dapat dicapai. Misalnya peningkatan penjualan atau profitabilitas. Perilaku ini akan menguntungkan principal termasuk *outsideowner* (melalui efek positif yang ditimbulkan oleh laba dalam bentuk deviden dan shareprices), hal ini juga memberikan manfaat pada status manajerial, sebab tujuan mereka ditindak lanjuti dengan baik oleh *steward*. Para ahli teori *stewardship* mengasumsikan bahwa ada hubungan yang sangat kuat antara kesuksesan organisasi dengan kepuasan principal. *Steward* melindungi dan memaksimalkan *shareholder* melalui kinerja perusahaan, oleh karena itu fungsi utilitas *steward* dimaksimalkan.

*Steward* yang dengan sukses dapat meningkatkan kinerja perusahaan akan mampu memuaskan sebagian besar organisasi yang lain, sebab sebagian besar *shareholder* memiliki kepentingan yang telah dilayani dengan baik lewat peningkatan kemakmuran yang diraih organisasi. Oleh karena itu, *steward* yang pro organisasi termotivasi untuk memaksimalkan kinerja perusahaan, disamping dapat memberikan kepuasan kepada kepentingan *shareholder*.

Penjelasan ini tidak mengimplikasikan bahwa *steward* memiliki kebutuhan untuk *survive*. Jelasnya, *steward* harus memiliki penghasilan untuk tetap hidup. Perbedaan antara

agen dan prinsipal adalah bagaimana kebutuhan tersebut dapat bertemu. *Steward* mewujudkan tarik menarik antara kebutuhan personal dan tujuan organisasi dan kepercayaan bahwa dengan bekerja untuk organisasi, dan kemudian dikumpulkan, maka kebutuhan personal akan bertemu. Di lain pihak kesempatan steward dibatasi oleh adanya persepsi bahwa utilitas yang dapat diperoleh dari orang yang berperilaku pro-organisasional akan lebih tinggi dibandingkan dengan mereka yang bersikap individualistik dan berperilaku *self-serving*. *Steward* percaya bahwa kepentingan mereka akan disejajarkan dengan kepentingan perusahaan dan pemilik. Dengan demikian kepentingan steward, motivasi untuk memperoleh utilitas ditujukan langsung ke organisasi dan tidak untuk tujuan personel.

Sebelumnya para penganut teori stewardship menitikberatkan pada suatu struktur yang memungkinkan untuk manajer-manajer pada tingkat yang lebih tinggi (Donalson dan Davis, 1991). Sebagai contoh Donalson dan Davis (1991) berpendapat bahwa CEO yang bertindak sebagai steward akan mempunyai sikap pro-organisasional pada saat struktur manajemen perusahaan memberikan otoritas dan keleluasaan yang tinggi. Struktur tersebut memperlihatkan adanya disfungsi model of man dari teori agensi. Tetapi model of man pada Stewardship Theory akan memaksimalkan utilitas steward untuk mencapai tujuan organisasional dibandingkan dengan tujuan untuk diri sendiri.

Objek Penelitian ini adalah laporan keuangan yang dihasilkan oleh organisasi sektor publik, yaitu Pemerintah Daerah Kota Denpasar. Kualitas laporan yang baik akan dapat dihasilkan apabila kompetensi SDM yang dimiliki dan SPI yang diterapkan di SKPD Kota Denpasar baik. Pengaruh Kompetensi SDM dan SPI pada kualitas laporan keuangan akan

semakin kuat apabila komitmen organisasi SDM semakin tinggi. Keterkaitan antar variabel dapat dijelaskan dengan teori *stewardship*.

Implikasi teori *stewardship* dalam menjelaskan pertanggungjawaban pemerintah daerah adalah pemerintah daerah sebagai lembaga yang dapat dipercaya untuk bertindak sesuai dengan kepentingan publik dengan melaksanakan tugas dan fungsinya dengan tepat. Pemerintah daerah membuat pertanggungjawaban keuangan dalam bentuk laporan keuangan dengan baik, sehingga tujuan ekonomi, pelayanan publik, dan kesejahteraan masyarakat tercapai dengan maksimal. Dalam rangka menyusun laporan keuangan, PPK mengarahkan segala kompetensi yang dimilikinya untuk menyusun laporan keuangan, menerapkan SPI secara efektif sehingga dihasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Komitmen organisasi yang tinggi akan memperkuat pengaruh kompetensi dan SPI pada kualitas laporan keuangan.

Kualitas Laporan keuangan merupakan persyaratan normatif yang harus dipenuhi dalam menyusun laporan keuangan agar laporan keuangan bermanfaat bagi para pengguna laporan keuangan tersebut. PP No. 71 tahun 2010, menyatakan bahwa karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi, sehingga dapat memenuhi tujuannya. Empat karakteristik yang diperlukan agar laporan keuangan dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki, yaitu: relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami.

Permendagri Nomor 13 tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah menyebutkan bahwa Pejabat Penatausahaan Keuangan (PPK) SPKD adalah pejabat yang melaksanakan fungsi tata usaha keuangan SPKD. Lebih lanjut dalam pasal 13 ayat 2

dinyatakan bahwa PPK memiliki tugas melaksanakan fungsi akuntansi SKPD dan menyiapkan laporan keuangan SPKD. Berdasarkan fungsi yang disebutkan di dalam PermendagriNo 13 tahun 2006, PPK merupakan akuntan pemerintah di SKPD. USAID-LGSP (2007) menyatakan bahwa dalam melaksanakan tugas tersebut dibutuhkan kompetensi khusus dibidang akuntansi. PPK diharapkan berlatar belakang pendidikan akuntansi dan didukung dengan Sub Bagian Keuangan/Akuntansi yang memiliki staf yang berkualifikasi dalam jumlah yang cukup.

Sistem pengendalian Intern (SPI) pemerintah diatur dalam PP Nomor 60 Tahun 2008. SPI merupakan proses 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 perundang undangan. Komitmen organisasi merupakan hubungan antara karyawan dengan organisasi yang ditunjukkan dengan adanya keinginan kuat untuk mempertahankan keanggotaan organisasi serta bersedia untuk bekerja keras demi tercapainya tujuan dan kelangsungan organisasi. Komitmen organisasi yang diharapkan adalah hubungan kekuatan relatif yang luas antara individu dengan organisasi terbuka dan parsial serta berfokus pada tujuan dan hasil.

Penelitian mengenai pengaruh kompetensi terhadap kualitas laporan keuangan dilakukan oleh Yensi, etal. (2014), Hazrita, etal. (2014), serta Purwanti dan Kurniawan (2013). Yensietal. (2014) dan Purwanti dan Kurniawan (2013) membuktikan pengaruh kompetensi SDM pada kualitas laporan keuangan. Namun, Hazritaetal. (2014) tidak dapat membuktikan pengaruh kompetensi SDM pada kualitas laporan keuangan. Pengaruh SPI pada kualitas laporan keuangan telah diteliti oleh Yensietal. (2014) dan Herawati (2014).

Hasil penelitian Yensietal. (2014) menemukan bahwa SPI tidak berpengaruh pada kualitas laporan keuangan, sebaliknya Herawati membuktikan SPI berpengaruh pada kualitas laporan keuangan.

Teori *stewardship* menyatakan bahwa PPK sebagai pihak yang menyusun laporan keuangan akan menggunakan kompetensi yang dimilikinya untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. PPK yang lebih kompeten akan berusaha menyajikan laporan keuangan yang lebih berkualitas. Kompetensi di bidang akuntansi dan pemahaman mengenai peraturan akan membantu PPK dalam menyusun laporan keuangan yang sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan dan peraturan yang berlaku. Pengaruh Kompetensi PPK terhadap kualitas laporan keuangan didukung oleh Yensietal. (2014) dan Purwanti dan Kurniawan (2013) yang membuktikan pengaruh kompetensi SDM pada kualitas laporan keuangan. Berdasarkan teori *stewardship* dan hasil penelitian Yensietal. (2014) dan Purwanti dan Kurniawan (2013), dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H<sub>1</sub>: Kompetensi PPK berpengaruh positif pada kualitas laporan keuangan.

Teori *stewardship* menduga bahwa PPK yang bertanggung jawab akan berusaha menerapkan SPI dengan baik. SPI yang baik akan menjamin dihasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Dalam rangka meningkatkan kualitas laporan keuangan, pemerintah daerah harus senantiasa meningkatkan kegiatan pengendalian dengan mempertimbangkan pelimpahan tugas secara sistematis ke sejumlah orang untuk memberikan keyakinan check and balances (Herawati, 2014). Adanya pembagian tugas merupakan upaya salah satu unsur pengendalian dalam SPI. Kajian yang dilakukan oleh Herawati membuktikan SPI

berpengaruh pada kualitas laporan keuangan. Berdasarkan uraian tersebut dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

H<sub>2</sub>: SPI berpengaruh positif pada kualitas laporan keuangan.

Menurut Hahn*etal.* (1992), salah satu metode untuk meningkatkan pengolahan informasi adalah meningkatkan tingkat keterlibatan anggota. Untuk keterlibatan anggota lebih tinggi dalam organisasi, salah satu alternatifnya adalah dengan meningkatkan komitmen organisasi mereka. Komitmen organisasi memiliki arti lebih dari sekedar loyalitas yang pasif, tetapi melibatkan hubungan aktif dan keinginan karyawan untuk memberikan kontribusi yang berarti pada organisasinya. Kontribusi yang berarti dalam hal pengelolaan keuangan negara adalah menghasilkan laporan keuangan yang transparan untuk menyajikan dan mengungkapkan semua transaksi keuangan dan seluruh kekayaan yang dikuasai dan dimiliki pemerintah dengan harapan mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian. Komitmen dalam penerapan pengendalian intern yang efektif dalam organisasi akan menghasilkan atau menjamin pelaksanaan pembukuan secara obyektif, benar, dan dapat dipercaya sehingga berimplikasi terhadap laporan keuangan yang dihasilkan. Hal ini didukung oleh pendapat Ghufron (2014) yang menyatakan bahwa dalam penerapan pengendalian intern perlu adanya komitmen dari semua lini organisasi mulai dari manajemen hingga pelaksana. Hal ini sejalan dengan pendapat Nardisyah (2008) yang menyatakan bahwa komitmen merupakan faktor yang sangat penting dalam penerapan pengendalian intern yang dijadikan sebagai suatu keyakinan untuk melakukan, menjalankan dan mengaplikasikan kebijakan dan prosedur yang telah ditetapkan secara bersama sehingga tujuan atas diterapkannya kebijakan tersebut dapat tercapai. Pernyataan tersebut didukung oleh penelitian Nugraha *etal.* (2014) yang menyatakan bahwa ketika

seorang pegawai mempunyai komitmen yang tinggi terhadap apa yang menjadi pencapaian tujuan organisasinya maka akan baik pula outputnya. Senada dengan itu penelitian Choi et al. (2011), Zeyn (2011), Ratifah dan Ridwan (2012) yang menyatakan bahwa apabila seseorang memiliki komitmen yang tinggi maka akan menciptakan kesadaran dan tanggung jawab untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas, sehingga hipotesis yang diajukan adalah:

H<sub>3</sub>: Komitmen organisasi berpengaruh positif pada kualitas laporan keuangan.

PPK dan SPI diperkirakan berpengaruh positif pada kualitas laporan keuangan. Pengaruh ini akan semakin kuat dengan adanya komitmen organisasi dari PPK. PPK yang memiliki kompetensi yang tinggi akan menggunakan kompetensi yang dimilikinya untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Adanya Komitmen organisasi yang tinggi akan memperkuat usaha dari PPK untuk menghasilkan laporan yang lebih berkualitas. Berdasarkan uraian tersebut dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

H<sub>4</sub>: Komitmen organisasi memoderasi pengaruh kompetensi PPK pada kualitas laporan keuangan

SPI yang baik diperoleh dari upaya PPK dalam menjalankan sistem pengendalian intern yang berlaku di organisasi. Upaya PPK untuk menciptakan pengendalian yang baik akan semakin kuat, apabila PPK memiliki komitmen organisasi yang tinggi. Pelaksanaan SPI yang baik dan didukung oleh komitmen organisasi akan menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Berdasarkan uraian tersebut dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H<sub>5</sub>: Komitmen organisasi memoderasi pengaruh SPI pada kualitas laporan keuangan

## **METODE PENELITIAN**

Penelitian ini akan dilakukan di lingkungan SKPD Kota Denpasar. Waktu penelitian dilakukan pada tahun 2016. Data penelitian ini berupa data primer dan sekunder. Data primer diperoleh dari kuesioner yang diberikan secara langsung kepada responden. Kuesioner berupa pernyataan yang disusun sesuai dengan variabel yang diteliti. Jawaban kuesioner dari responden akan dikonfirmasi kembali dengan sampling responden. Data sekunder penelitian ini diperoleh surat keputusan penunjukan pejabat penatausahaan keuangan (PPK) SKPD di Kota Denpasar. Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data kualitatif yaitu informasi yang berkaitan dengan kompetensi PPK, sistem pengendalian intern (SPI), komitmen organisasi, dan kualitas laporan keuangan.

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas objek/subjek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik sebuah kesimpulan (Sugiyono,2009:115). Populasi dalam penelitian ini adalah pejabat PPK pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Pemerintahan Kota Denpasar. Pada lingkungan Pemerintah Kota Denpasar terdapat 34 SKPD. Sampel adalah bagian dari jumlah karakteristik yang dimiliki oleh populasi tersebut (Sugiyono,2009:116). Sampel yang dipilih hanya yang berkaitan dengan proses penyusunan anggaran. Sampel dalam penelitian ini sebanyak 34 orang yang terdiri dari pejabat PPK yang ikut serta dalam proses penyusunan anggaran dan yang bertanggungjawab atas pengendalian anggaran pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Pemerintahan Kota Denpasar.

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode sampel jenuh yaitu metode penentuan sampel bila semua anggota populasi digunakan sebagai sampel. Hal ini sering dilakukan bila jumlah populasi relatif kecil, kurang dari 30 orang, atau penelitian

yang ingin membuat generalisasi dengan kesalahan yang sangat kecil (Sugiyono, 2009:122). Berikut adalah tabel nama-nama Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Pemerintahan Kota Denpasar.

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah menggunakan survey dan observasi non partisipan. Metode survey melalui penyebaran kuesioner. Kuesioner merupakan teknik pengumpulan data yang dilakukan dengan cara member seperangkat pertanyaan atau pernyataan tertulis kepada responden untuk dijawab (Sugiyono, 2009:199). Bentuk kuesioner yang digunakan yaitu menggunakan *Skala Likert* dimana responden tinggal memberikan tanda atau mengisi nilai skala yang telah ditentukan.

Metode observasi non partisipan merupakan teknik pengumpulan data dimana peneliti tidak terlibat langsung dan hanya sebagai pengamat independen. Peneliti hanya mengamati, mencatat, serta mengumpulkan data dari dokumen-dokumen instansi berupa nama dan alamat seluruh kantor yang ada pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di kantor Pemerintahan Kota Denpasar. Variabel penelitian ini terdiri atas variabel independen, dependen, dan pemoderasi. Variabel independen penelitian, yaitu kompetensi pejabat penatausahaan keuangan (KPPK) dan sistem pengendalian intern (SPI). Variabel dependen penelitian adalah kualitas laporan keuangan (KLK). Variabel pemoderasi penelitian ini adalah komitmen organisasi (KO). Kompetensi PPK (KPPK) adalah kemampuan PPK, baik dalam tingkatan individu, organisasi/kelembagaan, maupun sistem untuk melaksanakan fungsi atau kewenangan untuk mencapai tujuan secara efektif dan efisien (USAID/CLEAN Urban, 2001). Indikator pengukuran, terdiri atas (1) latar belakang pendidikan, (2) pemahaman terhadap peraturan standar, (3) interaksi dengan sistem, (4)

pelatihan dan bimbingan teknis, (5) pengalaman bekerja.

Sistem Pengendalian Intern (SPI) adalah penerapan proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan (PP 60/2008). Indikator pengukuran terdiri atas (1) Integritas data, (2) ketepatan pating dan input data, (3) prosedur otorisasi dokumen transaksi, (4) tersimpannya dokumen sumber data, dan (5) pembagian tanggung jawab. Kualitas Laporan Keuangan (KLK) adalah karakteristik laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan, yaitu PP Nomor 71 tahun 2010 dan PP Nomor 24 tahun 2005. Indikator pengukuran variabel kualitas laporan keuangan, meliputi (1) relevan, (2) andal, (3) dapat dipahami, dan dapat dibandingkan.

Komitmen Organisasi (KO) adalah kesediaan pegawai berbuat lebih baik sesuai dengan tugas dan fungsi. Indikator pengukuran komitmen organisasi, meliputi (1) rasa memiliki, (2) tanggung jawab pekerjaan, dan (3) keyakinan atas manajemen. Analisis statistik yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah SEM-PLS. Keunggulan analisis ini adalah analisis adalah data tidak harus berdistribusi normal multivariate dan sampel tidak harus besar. Adapun alasan menggunakan PLS adalah (1) PLS merupakan metode umum untuk mengestimasi *pathmodel* yang menggunakan variabel laten dengan multiple indikator, (2) PLS merupakan metode analisis untuk *causal predictive analysis* dalam situasi kompleksitas yang tinggi dan dukungan teori yang rendah, (3) PLS menangani model reflektif dan formatif, bahkan konstruk dengan Ijen (indikator) tunggal (Ghozali, 2011).

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Pemerintahan Kota Denpasar terdiri dari 34 SKPD yang terdiri atas sekretariat daerah, sekretariat DPRD, Dinas-dinas, Badan-badan, Inspektorat Daerah, RSUD, Kecamatan-kecamatan Kota Denpasar. Responden dalam penelitian ini adalah Kepala Dinas/Kepala Badan dan Kepala Sub Bagian keuangan di masing-masing SKPD. Data dikumpulkan dengan menyebarkan kuesioner yang dikirim langsung oleh peneliti ke seluruh SKPD.

Karakteristik demografi responden dalam penelitian ini merupakan profil dari 34 responden yang mengisi kuesioner ini. Karakteristik responden meliputi jenis kelamin, umur, lama bekerja di Instansi Pemerintahan, dan latar belakang pendidikan. Berikut adalah Tabel 1 Demografi Responden.

**Tabel 1.**  
**Demografi Responden**

1.	Jenis Kelamin	
	- Pria	21 Responden
	- Wanita	15 Responden
2.	Umur	
	- 30 -40 Tahun	3 Responden
	- 41 -45 Tahun	12 Responden
	- 46 – 50 Tahun	10 Responden
	- >51 Tahun	9 Responden
3.	Lama Menduduki Jabatan	
	- 0 – 5 Tahun	14 Responden
	- 5 – 10 Tahun	16 Responden
	- 10- 15 Tahun	2 Responden
	- >15 Tahun	2 Responden
4.	Latar Belakang Pendidikan	
	- Ekonomi	27 Responden
	- Pariwisata	2 Responden
	- Peternakan	1 Responden
	- Hukum	1 Responden
	- Fisip	1 Responden
	- Lainnya	2 Responden

Sumber: Data Primer Diolah, 2016

Jumlah responden pria tercatat 21 orang (61,7%), sedangkan responden wanita berjumlah 15 responden (38,5%). Umur responden terbesar pada rentang 41 – 45 tahun, yaitu sebanyak 12 responden. Lama menduduki jabatan responden rata-rata 6,5 tahun atau berada dalam rentang 5 sampai 10 tahun. Mayoritas latar pendidikan responden adalah S1 Ekonomi, yaitu sebanyak 27 responden. Namun demikian, beberapa responden memiliki latar pendidikan non Ekonomi, seperti S1 Pariwisata, S1 Peternakan, S1 Hukum, S1 Fisip, dan Lainnya (SMA/SMEA).

Hasil analisis PLS di dalam penelitian meliputi analisis model pengukuran dan analisis model struktural. Analisis model pengukuran, meliputi analisis validitas dan reliabilitas setiap variabel penelitian. Analisis model struktural meliputi analisis validitas model dan koefisien jalur. Validitas konvergen berhubungan dengan prinsip bahwa setiap pengukur dari konstruk seharusnya berkorelasi. Validitas konvergen diukur dengan *loading faktor* (korelasi antara skor komponen dengan skor konstruk). PLS mengukur validitas konvergen dengan skor *outerloading* dan *averagevarianceextracted* (AVE). *Ruleofthumb* yang digunakan untuk validitas konvergen adalah skor *outerloading* lebih besar daripada 0,7 dan *averagevarianceextracted*(AVE) lebih besar daripada 0,5 (Chin, 1995). Hasil pengujian validitas konvergen adalah sebagai berikut.

**Tabel 2.**  
**Distribusi Jawaban Responden**

No	Pernyataan	Alternatif Jawaban				
		STS	TS	N	S	SS
<b>A. Kualitas laporan Keuangan</b>						
1.	Laporan Keuangan disajikan/disusun bermanfaat bagi pemakai, tepat waktu, dan lengkap	0%	0%	6%	53%	41%
2.	Laporan Keuangan disajikan/disusun dengan jujur, dapat diverifikasi, dan netral.	0%	0%	3%	62%	35%
3.	Laporan Keuangan disajikan/disusun dalam bentuk dan istilah yang mudah dipahami.	0%	0%	3%	68%	29%
4.	Laporan Keuangan disajikan/disusun dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya.	0%	0%	3%	74%	24%
5.	Laporan Keuangan disajikan/disusun sesuai dengan pedoman penyusunan laporan keuangan	0%	0%	0%	65%	35%

*Sumber:* data diolah, 2016

**Tabel 3.**  
**Hasil Pengujian Validitas Konvergen dengan *OuterLoading***

Indikator	KLK	KO	KPPK	SPI
KLK 1	0,762			
KLK 2	0,875			
KLK 3	0,798			

KLK 4	0,770		
KLK 5	0,801		
KO 1		0,895	
KO 2		0,880	
KO 3		0,701	
KO 4		0,865	
KPPK 1			0,811
KPPK 2			0,869
KPPK 3			0,850
KPPK 4			0,850
KPPK 6			0,826
SPI 1			0,794
SPI 2			0,917
SPI 3			0,780
SPI 4			0,895
SPI 5			0,813

Sumber: data diolah, 2016

**Tabel 4.**

**Hasil Pengujian Validitas Konvergen dengan AVE**

Variabel	AVE	Keterangan
KLK	0,643	Valid
KO	0,704	Valid
KPPK	0,708	Valid
SPI	0,709	Valid

Sumber: data diolah, 2016

Pengukur-pengukur konstruk yang berbeda seharusnya tidak berhubungan. PLS menguji validitas diskriminasi dengan *Cross loading*. *Rule of thumb* yang digunakan adalah skor *crossloading* dalam satu variabel lebih besar daripada 0,7 (Chin, 1995). Hasil pengujian validitas diskriminan adalah sebagai berikut.

**Tabel 5.**

**Hasil Pengujian Validitas Diskriminan dengan *Cross Loading***

Indikator	KLK	KO	KPPK	SPI
KLK 1	0,762	0,207	0,589	0,510
KLK 2	0,875	0,453	0,889	0,646

Indikator	KLK	KO	KPPK	SPI
KLK 3	<b>0,798</b>	0,041	0,675	0,618
KLK 4	<b>0,770</b>	0,194	0,648	0,589
KLK 5	<b>0,801</b>	0,453	0,753	0,707
KO 1	0,401	<b>0,895</b>	0,426	0,507
KO 2	0,207	<b>0,880</b>	0,247	0,439
KO 3	0,210	<b>0,701</b>	0,349	0,485
KO 4	0,288	<b>0,865</b>	0,330	0,439
KPPK 1	0,719	0,382	<b>0,811</b>	0,024
KPPK 2	0,601	0,295	<b>0,869</b>	0,658
KPPK 3	0,738	0,211	<b>0,850</b>	0,603
KPPK 4	0,615	0,438	<b>0,850</b>	0,664
KPPK 6	0,701	0,425	<b>0,826</b>	0,683
SPI 1	0,652	0,456	0,581	<b>0,794</b>
SPI 2	0,882	0,509	0,643	<b>0,917</b>
SPI 3	0,562	0,440	0,644	<b>0,780</b>
SPI 4	0,791	0,510	0,639	<b>0,895</b>
SPI 5	0,697	0,320	0,604	<b>0,813</b>

Sumber: data diolah, 2016

Uji reliabilitas di dalam PLS menggunakan dua metode, yaitu *Cronbach's alpa* dan *compositereliability*. *Cronbach's alpa* mengukur batas bawah nilai reliabilitas satu konstruk, sedangkan *compositereliability* mengukur nilai sesungguhnya reliabilitas satu konstruk (Chin, 1995). Nilai *Cronbach's alpa* dan *compositereliability* minimal adalah 0,7 (Hair et al., 2008)

**Tabel 6.**  
**Hasil Pengujian Reliabilitas**

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Composite Reliability</i>	Keterangan
KLK	0,861	0,900	Reliabel
KO	0,862	0,904	Reliabel
KPPK	0,897	0,924	Reliabel
SPI	0,896	0,924	Reliabel

Sumber: Lampiran

Validitas model diukur menggunakan koefisien determinasi. Koefisien determinasi ( $R^2$ ) sebesar 0,869 artinya 86,9% kualitas laporan keuangan dapat dijelaskan oleh variabel komitmen organisasi, kompetensi pejabat penatausahaan keuangan, sistem pengendalian

intern, interaksi komitmen organisasi dan kompetensi pejabat penatausahaan keuangan, serta interaksi komitmen organisasi dan sistem pengendalian intern, sedangkan sisanya 13,1% oleh faktor lainnya yang tidak diikutsertakan dalam penelitian ini. Nilai koefisien jalur atau *inner model* menunjukkan tingkat signifikansi dalam pengujian hipotesis. Hasil analisis koefisien jalur disajikan pada Tabel 7.

**Tabel 7.**  
**Hasil Pengujian Koefisien Jalur**

Jalur	Koefisien Jalur	Statistik <i>t</i>	<i>P Value</i>	Keterangan
KPPK → KLK	0,558	3,036	0,003	Signifikan
SPI → KLK	0,478	2,464	0,014	Signifikan
KO → KLK	-0,127	1,186	0,237	Tidak Signifikan
KPPK*KO→ KLK	0,185	0,869	0,385	Tidak Signifikan
SPI*KO→KLK	-0,377	1,530	0,127	Tidak Signifikan

*Sumber:* data diolah, 2016

Pengaruh kompetensi pejabat penatausahaan keuangan (KPPK) terhadap kualitas laporan keuangan (KLK) sebesar 0,558, dengan nilai statistik *t* sebesar 3,036 dan *p value* sebesar 0,003. *P value* sebesar 0,003 lebih kecil daripada  $\alpha = 0,05$ , sehingga kompetensi pejabat penatausahaan keuangan (KPPK) secara statistis berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan (KLK). Hipotesis penelitian (H1) yang menyatakan kompetensi pejabat penatausahaan keuangan (KPPK) berpengaruh positif pada kualitas laporan keuangan (KLK) diterima. Pengaruh sistem pengendalian intern (SPI) terhadap kualitas laporan keuangan (KLK) sebesar 0,478, dengan nilai statistik *t* sebesar 2,464 dan *p value* sebesar 0,014. *P value* sebesar 0,014 lebih kecil dari  $\alpha = 0,05$ , sehingga sistem pengendalian intern (SPI) secara statistis berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan (KLK). Hipotesis penelitian (H2) yang menyatakan sistem pengendalian intern berpengaruh positif pada kualitas laporan keuangan diterima.

Tabel di atas menunjukkan bahwa pengaruh komitmen organisasi (KO) terhadap kualitas laporan keuangan (KLK) sebesar -0,127, dengan *p value* sebesar 0,237. *P value* lebih besar daripada  $\alpha = 0,05$ , sehingga pengaruh komitmen organisasi terhadap kualitas laporan keuangan secara statistik tidak signifikan. Hasil ini menolak hipotesis penelitian (H3) yang menyatakan komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan.

Pengaruh variabel interaksi kompetensi pejabat penatausahaan keuangan dan terhadap kualitas laporan keuangan (KPPK\*KO) pada kualitas laporan keuangan (KLK) sebesar 0,185, segan nilai statistik t sebesar 0,869 dan *p value* sebesar 0,385. *P value* sebesar 0,385 lebih besar dari  $\alpha = 0,05$ , sehingga komitmen organisasi secara statistik tidak memoderasi pengaruh kompetensi pejabat penatausahaan keuangan terhadap kualitas laporan keuangan. Hipotesis penelitian (H4) yang menyatakan komitmen organisasi memperkuat pengaruh kompetensi pejabat penatausahaan keuangan terhadap kualitas laporan keuangan ditolak. Pengaruh variabel interaksi sistem pengendalian intern dan terhadap kualitas laporan keuangan (SPI\*KO) pada kualitas laporan keuangan (KLK) sebesar -0,377, segan nilai statistik t sebesar 1,520 dan *p value* sebesar 0,127. *P value* sebesar 0,127 lebih besar dari  $\alpha = 0,05$ , sehingga komitmen organisasi secara statistik tidak memoderasi pengaruh sistem pengendalian intern terhadap kualitas laporan keuangan. Hipotesis penelitian (H5) yang menyatakan komitmen organisasi memperkuat pengaruh sistem pengendalian intern terhadap kualitas laporan keuangan ditolak.

Hasil pengujian hipotesis mendukung hipotesis penelitian bahwa kompetensi PPK mempengaruhi kualitas laporan keuangan. Kompetensi PPK yang baik akan meningkatkan

kualitas laporan keuangan yang dihasilkan oleh SKPD. Hasil ini dukung teori *stewardship* yang menyatakan bahwa PPK sebagai pihak yang menyusun laporan keuangan akan menggunakan kompetensi yang dimilikinya untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. PPK yang lebih kompeten akan berusaha menyajikan laporan keuangan yang lebih berkualitas. Kompetensi di bidang akuntansi dan pemahaman mengenai peraturan akan membantu PPK dalam menyusun laporan keuangan yang sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan dan peraturan yang berlaku. Hasil penelitian ini mendukung temuan Yensietal. (2014) dan Purwanti dan Kurniawan (2013) yang membuktikan pengaruh kompetensi SDM pada kualitas laporan keuangan.

Hasil pengujian mendukung hipotesis penelitian, yaitu struktur pengendalian mempengaruhi kualitas laporan keuangan. Struktur pengendalian intern yang baik meningkatkan kualitas laporan keuangan. Hasil penelitian ini mendukung teori *stewardship* menduga bahwa PPK yang bertanggung jawab akan berusaha menerapkan SPI dengan baik. SPI yang baik akan menjamin dihasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Dalam rangka meningkatkan kualitas laporan keuangan, pemerintah daerah harus senantiasa meningkatkan kegiatan pengendalian dengan mempertimbangkan pelimpahan tugas secara sistematis ke sejumlah orang untuk memberikan keyakinan check and balances (Herawati, 2014). Adanya pembagian tugas merupakan upaya salah satu unsur pengendalian dalam SPI. Kajian yang dilakukan oleh Herawati membuktikan SPI berpengaruh pada kualitas laporan keuangan.

Komitmen organisasi terbukti tidak mempengaruhi kualitas laporan keuangan. Hasil survey menunjukkan mayoritas pegawai memiliki komitmen yang tinggi terhadap organisasi, namun demikian komitmen organisasi tidak cukup untuk menghasilkan laporan keuangan yang baik. Kualitas laporan keuangan yang baik dihasilkan oleh kompetensi yang baik, serta

sistem pengendalian yang memadai. Hasil penelitian tidak mendukung pernyataan Hahn *et al.* (1992), yaitu salah satu metode untuk meningkatkan pengolahan informasi adalah meningkatkan tingkat keterlibatan anggota. Keterlibatan anggota lebih tinggi dalam organisasi, salah satu alternatifnya adalah dengan meningkatkan komitmen organisasi mereka. Hasil penelitian ini juga tidak mendukung pendapat Nardisyah (2008), Nugraha *et al.* (2014), Choi *et al.* (2011), Zeyn (2011), Ratifah dan Ridwan (2012). Nardiansyah (2008) menyatakan bahwa komitmen merupakan faktor yang sangat penting dalam penerapan pengendalian intern yang dijadikan sebagai suatu keyakinan untuk melakukan, menjalankan dan mengaplikasikan kebijakan dan prosedur yang telah ditetapkan secara bersama sehingga tujuan atas diterapkannya kebijakan tersebut dapat tercapai. Nugraha *et al.* (2014) yang menyatakan bahwa ketika seorang pegawai mempunyai komitmen yang tinggi terhadap apa yang menjadi pencapaian tujuan organisasinya maka akan baik pula *outputnya*. Choi *et al.* (2011), Zeyn (2011), Ratifah dan Ridwan (2012) yang menyatakan bahwa apabila seseorang memiliki komitmen yang tinggi maka akan menciptakan kesadaran dan tanggung jawab untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas.

Hasil penelitian tidak dapat membuktikan efek moderasi komitmen organisasi pada pengaruh kompetensi PPK dan SPI terhadap kualitas laporan keuangan. Hasil penelitian ini membuktikan PPK dan SPI berpengaruh positif pada kualitas laporan keuangan. Namun demikian, pengaruh ini tidak semakin kuat dengan adanya komitmen organisasi dari PPK.

## **SIMPULAN**

Hasil penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh kompetensi sumber daya manusia, sistem pengendalian intern, dan komitmen organisasi pada kualitas laporan keuangan.

Penelitian ini juga menguji efek moderasi komitmen organisasi pada pengaruh kompetensi sumber daya manusia dan sistem pengendalian intern pada kualitas laporan keuangan. Hasil penelitian ini menemukan kompetensi sumber daya manusia dan sistem pengendalian intern terbukti mempengaruhi kualitas laporan keuangan. Kompetensi PPK yang baik akan menghasilkan laporan keuangan yang baik. Komitmen organisasi tidak mempengaruhi kualitas laporan keuangan. Komitemen organisasi yang tinggi tidak cukup meningkatkan kualitas laporan keuangan tanpa didukung oleh kompetensi PPK dan sistem pengendalian intern yang baik. Komitmen tidak berhasil memoderasi pengaruh kompetensi PPK dan SPI terhadap kualitas laporan keuangan.

Hasil penelitian ini memberikan beberapa rekomendasi bagi pimpinan SKPD di Kota Denpasar. Pertama, pimpinan SKPD diharapkan memperhatikan kompetensi PPK. Program peningkatan kompetensi melalui pelatihan dan bimtek sangat dibutuhkan untuk meningkatkan kompetensi PPK. Kedua, sistem pengendalian intern harus diupayakan oleh SKPD untuk menjamin dihasilkannya laporan keuangan yang baik. Unsur-unsur SPI, seperti struktur organisasi dan pembagian tugas, integritas data dan penyimpanan dokumen, pencatatan harus berdasarkan bukti, dan otorisasi pejabat dalam setiap transaksi keuangan perlu dijaga oleh pimpinan SKPD.

## **REFERENSI**

- Arens, A.A, Randal J., dan Beasley, M.S. 2008. *Auditing dan Pelayanan Verifikasi*. Jakarta: PT Indeks IKAPI.
- Bastian, I. 2006. *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Jakarta: Erlangga.
- LexDonaldson and James H. Davis. 1991. "Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and Shareholder Returns". *Australian Journal of Management*, Vol. 16, page 49-64, 1 June 1991.

- Evicahyani, S.I. 2015. Analisis Faktor-Faktor yang mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Tabanan. *Tesis*. Universitas Udayana.
- GTZ-USAID/CLEAN Urban. 2011. Capacity Building for Local Governance, A Framework for Government Action and Donor Support. Final Report: Needs Assessment of Local Government and Legislatures. [URL:www.gtzfdm.or.id](http://www.gtzfdm.or.id)
- Hazrita, F., Rasuli, M. dan Kamaliah. 2014. Pengaruh Kompetensi dan Sistem Akuntansi terhadap Kualitas Pertanggungjawaban Laporan Keuangan pada Satuan Kerja di Lingkungan Kanwil Kementerian Agama Provinsi Riau. *E-Journal Sorot lembaga Penelitian Universitas Riau*, Vol. 9 No.1, Hal. 59-69.
- Herawati, T. 2014. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *Study & Accounting Research* Vol XI, No. 1, Hal 1-20.
- Khikmah, S.N. 2005. Pengaruh Profesionalisme terhadap Keinginan Bepindah dengan Komitmen Organisasi dan Kepuasan Kerja sebagai Variabel Intervening. *Tesis*. Universitas Diponegoro.
- Pemerintah Republik Indonesia. 2003. Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan, Jakarta.
- Purwanti, M. Dan Kurniawan, A. 2013. Meningkatkan Kualitas Laporan Keuangan Koperasi melalui Penerapan Sistem Akuntansi dan Kompetensi. *Jurnal STAR* Vol. X, No. 3. STIE STEMBI. Bandung.
- Ratifah, I. Dan Ridwan, M. 2012. Komitmen Organisasi Moderasi Pengaruh Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *Trikonomika* Volume 11, No. 1, Hal. 29-39.
- USAID-LGSP. 2007. *Good Governance Brief: Local Government Financial Management Reform in Indonesia*
- USAID-DRSP. 2006. *Stock Taking on Indonesia's Recent Decentralization Reforms – Main Report*.
- Yensi, D.S. 2014. Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah, dan Sistem Pengendalian Intern (Internal Audit) terhadap Kualitas laporan Keuangan Pemerintah daerah. *JOM FEKON* Vol. 1 Tahun 2014. Pekanbaru.
- Pemerintah Republik Indonesia. 2010. Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Jakarta.