

lita

by Ekonomi Unars

Submission date: 05-Apr-2020 05:22PM (UTC-0700)

Submission ID: 1290417762

File name: EDIT_JURNAL_KEBIJAKAN.doc (278K)

Word count: 5801

Character count: 40058

34

Pengaruh Kebijakan Treatment Karyawan Terhadap Efektivitas Pengendalian Internal dan Kualitas Laporan Keuangan Sektor Publik Kabupaten Situbondo

Lita Permata Sari¹⁾
arta_permata@yahoo.co.id
Ediyanto²⁾
didik.tatara@yahoo.com

16

Abstract: This study aims to get empirical evidence about the effect of treatment policy of employees on the effectiveness of internal controls and the quality of public sector financial statements. These samples included 102 respondents who work and have a position as an officer of the financial administration and assets as well as treasurer of the regional work units (SKPD) Government of Situbondo District. The sampling technique used purposive sampling, that is choosing the sample with a sample of criteria that the sample involved at least 2 years experience in financial reporting in each SKPD. Methods of data collection is performed by questionnaires distributed directly. Data analysis using Path Analysis with software SPSS version 20. This study provides empirical evidence that the treatment policy of employees has positive effect on the effectiveness of internal controls. Instead, the treatment policy of employees has no effect on the quality of public sector financial statements. Moreover, empirical evidence show that the effect of treatment policy of employees on the quality of financial statements is mediated by the effectiveness of internal controls. It means that through the effectiveness of internal controls, the treatment policy of employees can indirectly affect the quality of financial statements.

Keyword's: Treatment Policy of Employees, Effectiveness of Internal Controls, Quality of Public Sector Financial Statements.

PENDAHULUAN

Reformasi pada bidang keuangan negara melalui serangkaian regulasi telah dilakukan sejak kebijakan desentralisasi fiskal diberlakukan dalam rangka mendorong pihak terkait mengedepankan kualitas pengelolaan keuangan negara/daerah lebih baik. Pengelolaan keuangan yang berkualitas dapat diukur dengan banyaknya unit kerja

pemerintah yang mendapatkan opini WTP. Hasil audit BPK menunjukkan bahwa masih banyak unit kerja instansi pemerintah belum memperoleh opini WTP (Wajar Tanpa Pengecualian), dikarenakan lemahnya atau tidak efektifnya SPI (sistem pengendalian internal).

Kelemahan SPI tersebut mengalami peningkatan yang signifikan. Data hasil pemeriksaan BPK terkait temuan SPI atas pemeriksaan keuangan menunjukkan kelemahan struktur pengendalian internal pada

27

1) Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Abdurachman Saleh Situbondo.
2) Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Abdurachman Saleh Situbondo.

tahun 2013 sebanyak 526 kasus sedangkan tahun 2014 menunjukkan kelemahan struktur pengendalian internal sebanyak 1.314 kasus. Oleh karena itu, memerhatikan kondisi tersebut dibutuhkan adanya keberadaan SPI yang efektif untuk mencegah tindakan kecurangan/penyimpangan sebagai dampak lemahnya SPI

Hasil survei yang dilakukan KPMG, *New Zealand Forensic* (2012) bahwa dua faktor utama penyebab kecurangan adalah buruknya pengendalian internal dan lemah serta diselewangkannya pengendalian internal. Di New Zealand, tahun 2008 sebanyak 31% responden yang mengalami kecurangan dari karyawannya, meningkat menjadi 35% pada tahun 2012 disebabkan pengendalian internal yang buruk. Hasil survei lainnya sistem pengendalian internal sebagai cara untuk mendeteksi kecurangan. Di Negara New Zealand dan Australia, pengimplementasian pengendalian internal yang kuat dapat mendeteksi kecurangan oleh karyawan (KPMG, 2012).

Sikowiyanto (2013) menjelaskan masih terdapat permasalahan-permasalahan dalam penerapan (SPI) Sistem Pengendalian Internal Pemerintah yang menyebabkan kualitas SPI menjadi buruk, ditemukan di lingkungan pemerintah daerah secara umum meliputi: (a) Kurangnya dukungan dari pimpinan sehingga kontribusi belum optimal dan peran lembaga yang masih rendah terhadap komitmen sistem pengendalian internal; (b) penugasan audit dan standar audit pada tiap-tiap SKPD belum diterapkan dengan baik oleh inspektorat daerah sehingga kurang

efektif dalam hasil audit; (c) belum tepat dalam menindaklanjuti rekomendasi dari auditor oleh SKPD sehingga belum baiknya sistem pengendalian internal. Rekomendasi ditujukan menilai efektivitas dalam pengelolaan organisasi sesuai tujuan; (d) kurangnya kepedulian dan kompetensi pegawai SKPD sehingga berpengaruh terhadap tumpang tindihnya tugas dan wewenang; (e) belum optimalnya pengelollan mengenai keterlibatan *stakeholder*, misalnya akuntabilitas dan transparansi belum dilaksanakan dengan baik oleh Pemerintah Daerah yang mana belum terpenuhinya hak publik dalam menerima informasi yang seharusnya dilakukan Pemerintah Daerah sebagai subyek pemberi informasi. Adapun hak yang diberikan meliputi hak diberikan informasi serta penjelasan, aspirasi melalui partisipasi dan layanan yang baik kepada stakeholder.

Kompetensi sumber daya manusia sebagai faktor yang memengaruhi kualitas SPI. SPI belum dikatakan optimal walaupun SPI sudah dirancang dan disusun secara baik karena hal ini dilatarbelakangi oleh ditunjangnya integritas, kompetensi, dan sumber daya manusia yang etis. Hasil penelitian Artana, dkk (2014) menyebutkan adanya pengaruh positif tingkat pendidikan karyawan terhadap kualitas SPI. Selain itu, Cockburn dan Lee seperti yang dikutip oleh Sultana dan Haque (2011) menemukan bahwa di China berkaitan dengan sistem perbankan, kompetensi, komitmen struktur organisasi, sistem informasi perilaku manajemen, tanggung jawab dan tugas wewenang menjadi variabel yang paling berpengaruh SPI. Dalam

Dengan demikian, apabila menerapkan kualitas SPI yang baik pada pemerintah daerah, pasti didukung dengan kompetensi sumber daya manusia.

Sejalan dengan hasil penelitian diatas, Rajan dan Zingales (1988, 2000) dan Zingales (2000) telah memformulasikan bahwa teori modal manusia sebagai dasar dalam tata kelola perusahaan dan mengusulkan sebagai dasar pada teori perusahaan baru. Mereka beranggapan bahwa problem tata kelola tidak selamanya karena peran eksekutif secara piramida, akan tetapi kekuatan karyawan lebih umum dalam tata kelola perusahaan, seperti kebijakan *treatment* (peningkatan kompetensi sumber daya dan kesejahteraan) untuk karyawan.

Konsisten dengan teori modal manusia dalam tata kelola organisasi, penelitian ini memfokuskan pada keefektifan pengendalian internal untuk mengevaluasi pentingnya *human capital* dalam praktik akuntansi. Hasil penelitian Ge dan Vay (2005) dan Doyle, *et.al* (2007) menyatakan bahwa kurangnya kualifikasi staf akuntansi dengan keahlian teknis, pada aturan akuntansi berterima umum, menyebabkan SPI tidak efektif. Penelitian ini pula merujuk pada studi Jun Guo, Pingshun Huang, Yan Zhang dan Nan Zhu (2016). Hasil studinya menjelaskan bahwa dengan memberikan program manfaat bagi karyawan, perusahaan dapat meningkatkan bauran keahlian personel dan motivasi, mencegah ketidakefektifan pengendalian internal dan kesalahan pelaporan keuangan.

Penelitian mengenai hubungan kebijakan *treatment* pada karyawan sebagai penguatan untuk meningkatkan pelaporan keuangan dan efektivitas SPI penting dilakukan. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian tersebut adalah *Pertama*, penelitian ini menggunakan data primer sedangkan Jun Guo *et.al* menggunakan data sekunder. *Treatment* karyawan merupakan suatu kebijakan sumber daya manusia, tidak hanya mencakup peningkatan kompetensi (pendidikan dan pelatihan) dibidang akuntansi tetapi juga berkaitan dengan peningkatan kesejahteraan karyawan. Kedua, penelitian ini dilakukan pada (Satuan Kerja Perangkat Daerah) SKPD Pemerintah Kabupaten Situbondo. Pemilihan lokasi penelitian dikarenakan Pemerintah Daerah Kabupaten Situbondo salah satu Pemerintah daerah di Provinsi Jawa Timur yang mendapat opini WTP (Wajar Tanpa Pengecualian) tahun 2016 yang opini sebelumnya yaitu WDP (Wajar Dengan Pengecualian) pada tahun 2013-2015 (www.situbondokab.go.id).

Peningkatan opini tersebut menarik untuk dikaji disebabkan pelaporan keuangan pada tahun 2013 dan 2015 menggunakan basis keuangan yang berbeda, yaitu pada tahun 2013 laporan keuangan pemerintah daerah berbasis CTA (*cash toward accrual*), sedangkan tahun 2015 laporan keuangan untuk pemerintah daerah diwajibkan menerapkan basis akrual penuh bagaimana yang diamanatkan dalam PP Nomor 71 Tahun 2010. Oleh karena itu, penulis berkeinginan melakukan sebuah penelitian dengan judul "Pengaruh Kebijakan *Treatment*

Karyawan terhadap Efektivitas Pengendalian Internal dan Kualitas Laporan Keuangan Sektor Publik di Kabupaten Situbondo”.

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS PENELITIAN

Teori Modal Manusia

Konsep modal manusia berperan penting pada penciptaan nilai ekonomi dan bisnis (Mc Gregor *et.al.* 2004; Karami dkk. 2006). Modal manusia berkaitan dengan semua proses yang dapat memicu tingkat pengetahuan lebih tinggi dan melahirkan pengusaha yang kompetitif dan lebih baik dalam menjalankan bisnis. Dalam industri kecil dan menengah, faktor kemampuan dan kualitas keterampilan modal manusia diperlukan dalam meningkatkan kinerja perusahaan (Skuras 2005). Oleh karena itu, kualitas manusia dapat ditingkatkan melalui pembangunan manusia dengan tujuan kepentingan pengembangan ekonomi.

Kualitas Laporan Keuangan

Laporan keuangan didefinisikan oleh Jhon dkk (2007) dalam Afiah dan Azwari (2015) sebagai proses pengomunikasian informasi keuangan perusahaan kepada pihak eksternal. Hal yang sama juga dikemukakan oleh Suwanda (2015) bahwa laporan keuangan yang dihasilkan merupakan hasil proses akuntansi dimana menghubungkan entitas dengan *stakeholder*, dimana laporan keuangan memberikan informasi yang ditujukan untuk mengetahui keadaan dan perkembangan suatu entitas. Dengan demikian, laporan keuangan

sebagai produk akhir dalam proses akuntansi sebagaimana menyediakan berbagai informasi keuangan dan non keuangan dari suatu organisasi sebagai dasar pengambilan keputusan oleh pihak berkepentingan.

Kebijakan *Treatment* Karyawan

Kebijakan *treatment* karyawan berawal dari formulasi Teori *Human Capital* yang ditegaskan oleh Rajan dan Zingales (1988, 2000) dan Zingales (2000), menyatakan bahwa problem dasar dalam tata kelola perusahaan tidak selamanya disebabkan oleh peran eksekutif secara *pyramid*, akan tetapi kekuatan karyawan lebih umum dalam tata kelola perusahaan, seperti kebijakan *treatment* (peningkatan kompetensi dan kesejahteraan) untuk karyawan. Pemikiran tersebut sesuai dengan penelitian oleh Mc Gregor *et, al* (2004) yang menyebutkan sebuah pemikiran pada ekonomi baru dimana konsep modal manusia dikaitkan dengan model transisi hubungan pekerjaan. Model transisi tersebut memunculkan *treatment* pada hubungan antara perusahaan dengan karyawan pada suatu organisasi dalam tujuan pengelolaan dan pencapaian kinerja organisasi secara maksimal.

Pernyataan ini pula ditegaskan kembali oleh Zingales (2000) bahwa *treatment* para pekerja secara *fair* adalah penting untuk mempertahankan pekerja yang ahli, yang merupakan sumber penciptaan nilai dalam perusahaan modern dalam mengurangi kesulitan keuangan (Bae *et. al*, 2011).

Kesulitan keuangan yang dihadapi oleh perusahaan tidak hanya disebabkan oleh minimnya sumber

daya sumber daya manusia maupun sumber daya modal pada kegiatan operasional perusahaan, tetapi diperlukan kebijakan *treatment* yang dikeluarkan oleh perusahaan terhadap sumber daya manusia yang dimilikinya. Dengan demikian, kebijakan *treatment* karyawan digambarkan sebagai suatu kebijakan yang diformulasikan oleh sebuah organisasi untuk meningkatkan kompetensi dan kesejahteraan SDM dalam rangka pengelolaan dan pencapaian kinerja organisasi.

Indikator kebijakan *treatment* karyawan didasarkan pada teori modal manusia dan penelitian yang dilakukan oleh Jun Guo et al, (2016) terdiri dari dua, yakni: peningkatan kompetensi SDM dan peningkatan kesejahteraan karyawan.

Efektivitas SPI (Pengendalian Internal)

Internal Control – Integrated Framework yang diterbitkan oleh (COSO) *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (1994), mendefinisikan pengendalian internal sebagai suatu proses yang dipengaruhi oleh beberapa elemen diantaranya dewan komisaris, direksi dan/atau top manajemen, personel lainnya, yang dirancang memperoleh keyakinan yang cukup tentang keandalan pelaporan keuangan atas pencapaian tujuan, kepatuhan pada peraturan dan Undang-Undang yang berlaku, dan serta efisiensi operasi dan efektivitas.

Dari definisi diatas, bahwa pengendalian internal merupakan pengendalian operasional pada sebuah organisasi yang dilakukan oleh pimpinan dalam memenuhi tujuan

efisien, kaitannya dengan kebijakan dan prosedur yang telah ditetapkan dalam mencapai tujuan dari sebuah kegiatan operasi organisasi. Sebuah entitas menerapkan pengendalian intern merupakan sebuah faktor penentu keandalan sebuah entitas dalam menghasilkan laporan keuangan (Baihaqi, 2004).

Pengembangan Hipotesis Penelitian

Zingales (2000) menjelaskan bahwa *treatment* para pekerja secara *fair* adalah penting untuk mempertahankan pekerja yang ahli, yang merupakan sumber penciptaan nilai dalam perusahaan modern dalam mengurangi kesulitan keuangan (Bae et. al, 2011). Jensen dan Meckling (1976) mengemukakan bahwa biaya langsung dari program manfaat bagi karyawan dapat mengurangi masalah agensi pada perusahaan investasi. Konsisten atas pandangan ini, Cronqvist et.al (2009) berargumentasi yang mana para CEO mengadopsi kebijakan karyawan yang *friendly* dapat mengurangi upaya mereka dalam tawar menawar dengan serikat pekerja. Dalam studi sebelumnya bahwa selain eksekutif senior, dukungan karyawan, essensinya untuk keberhasilan pengendalian internal perusahaan (COSO, 1994; Dyck et.al, 2010; dan Bowen et.al, 2010)

Pengendalian internal yang didefinisikan oleh AICPA (2002) bahwa pengendalian internal meliputi struktur organisasi, memeriksa ketelitian dan keakuratan data akuntansi, alat yang dikoordinasikan di dalam perusahaan yang bertujuan menjaga keamanan harta milik

perusahaan, meningkatkan efisiensi dan efektivitas operasional, dan membantu mematuhi kebijakan manajemen yang ditetapkan. Mulyadi (2008:183) menjelaskan SPI adalah suatu prosedur atau cara yang didesain dan dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personel lain dalam memberikan keyakinan memadai dalam tujuan keandalan laporan keuangan, ketaatan pada peraturan yang berlaku, serta efektivitas dan efisiensi operasi.

Ge dan Mc Vay (2005) mengemukakan bahwa pengurangan staf yang *qualified* pada umumnya gagal dalam implementasi dan review proses pengendalian internal. Selanjutnya Doyle *et.al* (2007) menambahkan bahwa diperlukan bauran kemampuan dan upaya untuk mengimplementasikan kebijakan dan prosedur pengendalian internal. Oleh karenanya, kebijakan *treatment* karyawan atau kebijakan karyawan yang *friendly* tidak hanya menarik karyawan yang kompeten, tetapi mereka juga sebagai *instrument* untuk mempertahankan karyawan dan memotivasi keberadaan karyawan agar bertanggung jawab melaksanakan kerangka pengendalian internal COSO. Dengan demikian, hipotesis yang coba disusun berdasar penjelasan di atas adalah:

H1: Kebijakan *treatment* karyawan berpengaruh terhadap efektivitas pengendalian internal.

Laporan keuangan sebagai hasil konstruksi akuntansi merupakan informasi yang berguna dalam pembuatan keputusan ekonomi. Kebijakan

treatment karyawan meliputi peningkatan kompetensi atau kemampuan dan peningkatan kesejahteraan (karier, pension, kesehatan dan sebagainya). Praktik akuntansi sangat membutuhkan kompetensi khusus, misalnya pemahaman atas prinsip-prinsip akuntansi (standar akuntansi). Kesalahan pelaporan keuangan tidak hanya karena bias manajerial, tetapi juga berhubungan dengan kesalahan oleh staf akuntansi (Doyle *et.al*, 2007).

Notably, Hennes *et.al* (2008, 2014) menemukan bahwa kesalahan pelaporan keuangan dominan karena kesalahan tidak disengaja daripada kesalahan disengaja. Kesalahan staf adalah lazim dalam pelaporan keuangan, karenanya kebijakan kepegawaian diharapkan merupakan faktor penting dalam memprediksi kesalahan pelaporan keuangan. Jika *treatment* karyawan yang *fair* berpengaruh pada integritas laporan keuangan, maka kebijakan karyawan yang *friendly* akan mengurangi kemungkinan kesalahan penyajian yang dilakukan oleh karyawan dalam pelaporan keuangan, sehingga pekerja memiliki keterbatasan dalam membuat kesalahan laporan keuangan disebabkan adanya frekuensi pengawasan oleh para eksekutif, *treatment* yang *fair* kepada karyawan akan memiliki pengaruh langsung atas kesalahan yang disengaja (Efendi, Srivastava dan Swanson, 2007). Selanjutnya Jun Guo *et.al* (2016) menemukan bahwa kebijakan karyawan yang *friendly* secara signifikan mengurangi kecenderungan kesalahan laporan keuangan. Bebas dari kesalahan penyajian dalam laporan keuangan diartikan laporan

keuangan yang berkualitas. Dengan demikian, hipotesis yang coba disusun berdasarkan gambaran diatas adalah:

H2: Kebijakan treatment karyawan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan.

Loebbecke (2009) menyatakan bahwa tujuan pihak manajemen merancang sebuah struktur SPI adalah untuk (a) mendorong efektivitas dan efisiensi operasional; (b) keandalan laporan keuangan; dan (c) ketaatan hukum dan peraturan yang berlaku. Hal serupa juga dikemukakan oleh Tuanakotta (2013) bahwa manajemen pada umumnya memiliki 4 (empat) tujuan dalam merancang keefektifan pada SPI, yaitu (a) keandalan pelaporan keuangan; (b) menetapkan sasaran strategis untuk mendukung visi dan misi organisasi; (c) efektivitas dan efisiensi kegiatan operasional; dan (d) kepatuhan peraturan yang berlaku.

Studi Syarifudin (2014) menunjukkan bahwa SPI dapat memediasi hubungan antara kompetensi SDM dan kualitas laporan keuangan. Kompetensi SDM merupakan salah satu indikator kebijakan treatment karyawan. Dengan adanya kebijakan treatment karyawan, baik meliputi peningkatan kompetensi SDM maupun kesejahteraan karyawan, maka pengendalian internal dalam suatu organisasi dapat dilaksanakan secara lebih baik yang sesuai dengan ketentuan yang ada. Sebagaimana disebabkan oleh kompetensi yang dimiliki oleh karyawan dapat menunjang karyawan tersebut untuk melaksanakan tugas dan fungsinya

secara optimal, sementara dengan adanya peningkatan kesejahteraan dapat memotivasi karyawan untuk meningkatkan kinerjanya. Semakin baik SPI sebuah organisasi, maka selaras dengan kualitas laporan keuangan yang dihasilkan. Oleh karena itu, hipotesis yang disusun pada penelitian ini adalah:

H3: Pengaruh kebijakan treatment karyawan terhadap kualitas laporan keuangan dimediasi oleh efektivitas pengendalian internal.

36 METODE PENELITIAN

Desain Penelitian

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian survey, yaitu dalam pengambilan sampel dilakukan secara langsung dari populasi. Atas dasar permasalahan yang diteliti, penelitian ini termasuk dalam penelitian kausalitas, yang mana memiliki tujuan menganalisis hubungan dan pengaruh sebab-akibat dari 2 atau lebih fenomena melalui pengujian hipotesis (Sekaran, 2011). Cooper dan Schindler (2003) menyebutkan bahwa penelitian yang berdasarkan teori atau hipotesis yang dipergunakan untuk menguji sebuah fenomena yang ada termasuk jenis penelitian penjelasan atau penelitian eksplanatori. Penelitian eksplanatori merupakan penelitian yang melakukan studi terhadap hubungan antara 2 atau lebih sebuah konstruk, yang kemudian berupaya menjelaskan atas fenomena yang terjadi.

22 Obyek Penelitian

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI), salah

satu kriteria dalam pemberian opini adalah evaluasi atas efektivitas SPI. Berdasarkan penjelasan diatas, maka obyek dalam penelitian ini adalah pemerintah daerah yang berhasil memperoleh opini WTP pada tahun 2015, adalah Pemerintah Daerah Kabupaten Situbondo. Sebagaimana diketahui bahwa tahun 2015 merupakan awal pelaksanaan sistem pelaporan keuangan daerah berbasis akrual bagi seluruh pemda di Indonesia, termasuk Pemerintah Kabupaten Situbondo. Pergantian sistem akuntansi pemerintahan, yaitu dari sistem kas menuju akrual menjadi sistem akrual, maka perubahan tersebut tentunya membutuhkan *treatment* bagi pihak karyawan/SDM yang terkait dengan penyusunan pelaporan keuangan. Tujuannya yaitu pelaksanaan sistem akuntansi dengan basis akrual di Pemerintah Daerah Kabupaten Situbondo dapat dilaksanakan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan yang berlaku.

2. Populasi dan Sampel Penelitian

Penelitian ini populasi yang digunakan adalah pejabat penatausahaan keuangan dan aset serta bendahara pada (SKPD) Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Situbondo, sehingga jumlah populasi dalam penelitian ini adalah 102 responden. *Purposive sampling* digunakan sebagai teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini dimana memilih sampel dengan kriteria bahwa sampel terlibat setidaknya 2 tahun dalam pelaporan keuangan di masing-masing SKPD. Penentuan besarnya sampel dalam penyebaran instrumen dihitung menggunakan formula Slovin,

penelitian ini memperoleh jumlah sampel sebanyak 102 responden.

7. Pengukuran Variabel

Pengukuran variabel, variabel penelitian ini terdiri dari variabel endogen, variabel eksogen, dan variabel mediasi (*intervening variable*). Ketiga jenis variabel tersebut diukur dengan menggunakan skala *likert*. Uraian masing-masing variabel dapat dirinci sebagai berikut.

- 1) Kebijakan *Treatment* Karyawan (KTK), didefinisikan sebagai kebijakan yang diformulasikan organisasi untuk meningkatkan kompetensi dan kesejahteraan SDM yang dimiliki dalam memenuhi pengelolaan dan pencapaian atas kinerja organisasi. Indikator kebijakan *treatment* karyawan didasarkan pada teori modal manusia dan penelitian yang dilakukan oleh Jun Guo *et al* (2016) yakni terdiri dua, yaitu peningkatan kompetensi sumber daya manusia dan peningkatan kesejahteraan karyawan.
- 2) Efektivitas Pengendalian Intern (EPI) sebagai variabel mediasi, didefinisikan sebagai pengendalian dari kegiatan (operasional) sebuah organisasi dimana tujuan pimpinan adalah mencapai tujuan yang efisien, yang memuat unsur kebijakan dan prosedur dalam pemenuhan tujuan tertentu pada operasi organisasi. Indikator efektivitas pengendalian internal dalam penelitian ini merujuk pada komponen sistem pengendalian internal menurut COSO, terdiri dari lingkungan pengendalian, penaksiran risiko, informasi dan

- komunikasi, aktivitas pengendalian, dan pemantauan.
- 3) Kualitas Laporan Keuangan (KLK), didefinisikan sebagai akurasi dari laporan keuangan dalam menyediakan sebuah informasi mengenai kegiatan suatu entitas, (Biddle, 2009). Indikator yang digunakan untuk mengukur kualitas laporan keuangan adalah karakteristik laporan keuangan yang terdiri dari relevan, dapat dipahami, andal, dan dapat dibandingkan, (PP No. 71 Tahun 2010).

23

Metode Analisis Data

Penelitian ini menggunakan teknik analisis data terdiri dari uji validitas dan uji reliabilitas instrumen peneliti uji asumsi klasik, dan uji statistik dengan menggunakan alat uji statistik, *software* SPSS versi 20. Jenis analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis jalur. Analisis jalur digunakan untuk memperoleh penjelasan dari sebuah pola hubungan langsung dan tidak langsung yang didasarkan berdasarkan pertimbangan teoritis dan pemahaman pengetahuan peneliti yang ditransformasikan dalam bentuk gambar yang sering diistilahkan diagram jalur atau *path diagram*. Hal ini bertujuan dalam menggambarkan konseptualisasi atas masalah yang kompleks dan mengenali implikasi empirik dari teori yang sedang diuji.

Variabel dalam analisis jalur ini terdiri dari, yaitu variabel eksogen atau *exogenous variable* yang merupakan variabel penyebab variabel endogen atau *endogenous*.

variable endogen dan variabel endogen sebagai variabel akibat (Ghozali, 2005). Adapun rumus analisis jalur sebagai berikut:

Model Persamaan 1

$$Z_{EPI} = \alpha_0 + \alpha_1 KTK + \epsilon_1$$

dan

Model Persamaan 2

$$Z_{KLK} = Y_0 + Y_1 Z_{KTK} + Y_2 Z_{EPI} + \epsilon_2$$

Keterangan:

EPI	=	Variabel endogen Efektivitas Pengendalian Intern
KLK	=	Variabel endogen Kualitas Laporan Keuangan
KTK	=	Variabel eksogen Kebijakan <i>Treatment</i> Karyawan
$\beta_1, \beta_2, \beta_3$	=	Nilai Koefisien b
ϵ_1	=	Hal-hal yang tidak teridentifikasi dalam model 1
ϵ_2	=	Hal-hal yang tidak teridentifikasi dalam model 2

HASIL PENELITIAN

Tingkat Pengembalian Kuesioner

Pemenuhan pengumpulan data pada penelitian ini, kuesioner dan disebarkan sebanyak 102 responden. Kuesioner yang kembali dan dapat diolah sebanyak 52 (50,98%) dengan rincian terdapat pada Tabel 1.

Tabel 1
Tingkat Pengembalian Kuesioner

Keterangan	Jumlah	Persentase (%)
Jumlah kuesioner disebar	102	155.88
Jumlah kuesioner tidak kembali	45	44.12
Jumlah kuesioner kembali	57	55.88
Jumlah kuesioner tidak dapat diolah	5	4.90
Kuesioner diolah	52	50.98

Sumber: Data yang diolah, 2018

Hasil pengumpulan data, kuesioner kembali sebanyak 57 dan dari beberapa kuesioner yang sudah kembali tidak semua dapat diolah karena kuesioner tidak diisi dengan lengkap. Beberapa hal yang juga menjadi pertimbangan dalam penelitian ini berkaitan dengan *response rate* dari kuesioner yang didistribusikan pada responden, tingkat *response rate* dari kuesioner yang disebar sejumlah 102 hanya 57 kuesioner dapat diperoleh kembali atau sebesar 55,88% *response rate*. Hasil penilaian kuesioner yang kembali ternyata hanya 52 kuesioner atau sebesar 50,98% yang layak diuji. Artinya bahwa terdapat 5 kuesioner yang tidak dapat diolah atau sebesar 4,90% *response error*, sedangkan jumlah kuesioner yang tidak kembali berjumlah 45 atau 44,12%.

20 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen Penelitian

Dalam pengujian penelitian ini, uji validitas dan reliabilitas instrumen penelitian dilakukan sebelum instrumen disebar kepada responden. Uji validitas menggunakan teknik *pearson correlation* dan uji reliabilitas dalam penelitian ini menggunakan teknik *cronbach alpha*. Kriteria dalam menentukan suatu item pertanyaan adalah valid jika korelasi antara skor mempunyai tingkat signifikansi sebesar < 0.05 , untuk menentukan instrumen adalah reliabel jika memiliki koefisien keandalan > 0.6 . Berikut merupakan hasil pengujian validitas dan reliabilitas instrumen penelitian.

41 **Tabel 2**
Hasil Pengujian Validitas dan Reliabilitas Instrumen Penelitian

Variabel	Item	Validitas		Reliabilitas	
		Koefisien	Keandalan	Koefisien	Keterangan
Kebijakan Treatment Karyawan (X ₁)	X _{1.1.1}	0.443	Valid	0.708	Reliabel
	X _{1.1.2}	0.523	Valid		
	X _{1.1.3}	0.729	Valid		
	X _{1.1.4}	0.550	Valid		
	X _{1.1.5}	0.259	Tidak Valid		
	X _{1.2.1}	0.726	Valid		
	X _{1.2.2}	0.676	Valid		
	X _{1.2.3}	0.668	Valid		
Efektivitas Pengendalian Internal (Y ₁)	Y _{1.1.1}	0.397	Valid	0.826	Reliabel
	Y _{1.1.2}	0.466	Valid		
	Y _{1.1.3}	0.579	Valid		
	Y _{1.1.4}	0.410	Valid		
	Y _{1.2.1}	0.684	Valid		
	Y _{1.2.2}	0.806	Valid		

	Y _{1.2.3}	0.867	Valid		
	Y _{1.3.1}	0.745	Valid		
	Y _{1.3.2}	0.216	Tidak Valid		
	Y _{1.3.3}	0.688	Valid		
	Y _{1.4.1}	0.582	Valid		
	Y _{1.4.2}	0.257	Tidak Valid		
	Y _{1.4.3}	0.499	Valid		
	Y _{1.5.1}	0.450	Valid		
	Y _{1.5.2}	0.569	Valid		
Kualitas Laporan Keuangan (Y ₂)	Y _{2.1.1}	0.630	Valid	0.882	Reliabel
	Y _{2.1.2}	0.644	Valid		
	Y _{2.1.3}	0.774	Valid		
	Y _{2.1.4}	0.416	Valid		
	Y _{2.1.5}	0.615	Valid		
	Y _{2.2.1}	0.861	Valid		
	Y _{2.2.2}	0.788	Valid		
	Y _{2.2.3}	0.726	Valid		
	Y _{2.3.1}	0.769	Valid		
	Y _{2.3.15}	0.861	Valid		
	Y _{2.4.1}	0.667	Valid		

Sumber : Data Primer Diolah, 2018

Tabel 2 di atas menunjukkan bahwa dari variabel yang diteliti (ketiga variabel) pada penelitian ini, hanya dua variabel yang memiliki koefisien validitas > 0.05 sehingga dinyatakan tidak valid, yaitu variabel kebijakan *treatment* karyawan dengan item pernyataan X_{1.1.5} dan variabel efektivitas pengendalian internal dengan item pernyataan Y_{1.3.2} dan Y_{1.4.2}. Item pernyataan yang tidak valid dalam penelitian ini dikeluarkan dari kuesioner. Hasil uji realibilitas dari ketiga variabel dalam penelitian ini menunjukkan bahwa ketiga variabel tersebut memiliki koefisien reliabilitas sebesar > 0.6 sehingga instrumen dalam penelitian ini dinyatakan reliabel.

Hasil Pengujian Asumsi Klasik

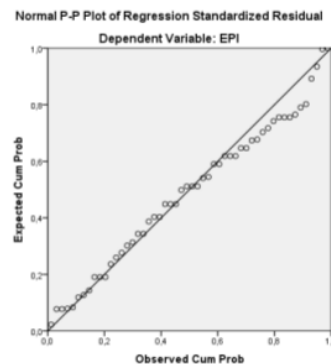
penelitian ini menggunakan uji asumsi klasik. Pengujian asumsi

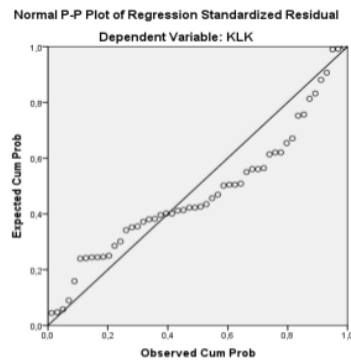
klasik dilakukan memenuhi kriteria BLUE (*Best Linier Unbias Estimate*). Hal ini disebabkan oleh penggunaan analisis jalur. Berikut adalah hasil pengujian uji asumsi klasik.

a. Asumsi Normalitas

Pengujian asumsi klasik normalitas menggunakan grafik *normal probability plot* dengan kriteria model regresi memenuhi asumsi normalitas, dimana data penelitian menyebar di sekitar area garis diagonal. Berikut adalah hasil pengujian asumsi normalitas berdasarkan masing-masing model persamaan.

Grafik 1 Hasil Uji Asumsi Normalitas Model Persamaan 1





Grafik 1 di atas menunjukkan bahwa data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah diagonal, sehingga dapat disimpulkan bahwa model persamaan 1 dalam penelitian ini telah memenuhi asumsi normalitas.

Grafik 2 Hasil Uji Asumsi Normalitas Model Persamaan 2

Grafik 2 menunjukkan bahwa data penelitian menyebar di sekitar area garis diagonal dan mengikuti arah

Area garis diagonal, oleh karena itu, disimpulkan model persamaan 2 memenuhi uji asumsi normalitas.

b. Asumsi Multikolinieritas

Multikolinieritas dapat diartikan sebagai suatu situasi dimana terdapat korelasi diantara variabel eksogen, sehingga salah satu variabel tersebut harus dieleminir. Asumsi multikolinieritas dalam penelitian ini hanya dilakukan pada model persamaan 2. Hal ini disebabkan oleh penggunaan variabel eksogen dalam model persamaan 1 hanya berjumlah satu yaitu kebijakan *treatment* karyawan, sementara pada model persamaan 2, variabel eksogen yang digunakan berjumlah 2 yaitu kebijakan *treatment* karyawan dan efektivitas pengendalian internal. Kriteria pengujian multikolinieritas dalam penelitian ini menggunakan nilai $VIF < 10$ dan $tolerance > 0,1$. Berikut adalah hasil uji asumsi multikolinieritas pada model persamaan 2.

Tabel 3

Hasil Uji Asumsi Multikolinieritas Model Persamaan 2

No.	Variabel	Tolerance	VIF	Keterangan
1.	KTK	0.919	1.088	Tidak terjadi multikolinieritas
2.	EPI	0.919	1.088	Tidak terjadi multikolinieritas

Sumber : Data Primer Diolah, 2018

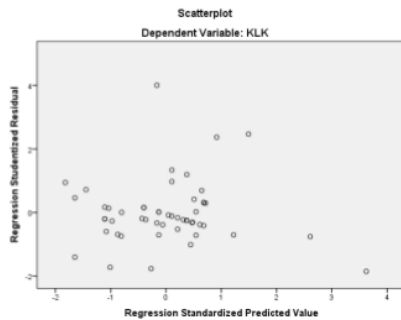
Hasil uji asumsi multikolinieritas menunjukkan bahwa variabel kebijakan *treatment* karyawan dan efektivitas pengendalian internal memiliki nilai $tolerance > 0,10$ dan nilai $VIF < 10$, sehingga model persamaan 2 yang diajukan dalam penelitian ini tidak mengalami gejala multikolinieritas atau telah memenuhi asumsi multikolinieritas.

c. Asumsi Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas dalam penelitian ini ditujukan untuk mengetahui ketidaksamaan varian dari residual suatu pengamatan ke pengamatan lain. Model analisis yang baik adalah model yang bebas dari heteroskedastisitas. Uji heteroskedastisitas dalam penelitian ini menggunakan grafik *Scatterplot*. Kriteria tidak terjadi gejala heteroskedastisitas adalah titik-titik

yang terdapat pada grafik 3 dalam hasil di atas tidak membentuk pola tertentu dan nampak menyebar di atas dan di bawah angka nol pada sumbu Y. Berikut merupakan hasil uji asumsi heteroskedastisitas model persamaan 2.

Grafik 3
Hasil Uji Asumsi
Heteroskedastisitas Model
Persamaan



grafik 3 di atas menunjukkan bahwa data penelitian ini menyebar secara tidak beraturan dan tidak nampak membentuk pola, maka dari itu disimpulkan, model persamaan 2 telah memenuhi asumsi heteroskedastisitas.

Hasil Analisis Jalur

Analisis jalur dilakukan setelah ketiga asumsi klasik terpenuhi. Penelitian ini menggunakan analisis jalur dengan dua model persamaan jalur, yaitu.

Tabel 4
Hasil Analisis Model Persamaan 1

	Koefisien	t-hitung	p-value	Keterangan
Konstanta	3.014			
KTK	0.284	2.095	0,041	Signifikan
R	: 0.284			
R ²	: 0.081			

Sumber : Data Primer Diolah, 2018

Model persamaan 1 dari tabel di atas, dapat dirumuskan sebagai berikut.

$$Z_{EPI} = 0.284 Z_{KTK}$$

Model persamaan 1 di atas menggambarkan, jika tidak ada kebijakan *treatment* karyawan, maka penerapan efektivitas pengendalian internal adalah sebesar 3.014.

Koefisien jalur KTK menunjukkan nilai sebesar 0.284, artinya jika kebijakan *treatment* karyawan ditingkatkan satu skor, maka efektivitas dari pengendalian internal akan meningkat sebesar 0.284. Sementara hasil analisis persamaan 2 ditunjukkan oleh tabel 5 di bawah ini.

Tabel 5
Hasil Analisis Model Persamaan 2

	Koefisien	t-hitung	p-value	Keterangan
Konstanta	2.311			
KTK	-0.041	-0.312	0.756	Tidak Signifikan
EPI	0.477	3.624	0.001	Signifikan
R	: 0.467			
R ²	: 0.218			

Sumber : Data Primer Diolah, 2018

Model persamaan 2 dilihat dari tabel di atas, dirumuskan sebagaimana di bawah ini.

$$Z_{KLK} = -0.041 Z_{KTK} + 0.477 Z_{EPI}$$

Model persamaan 2 di atas menunjukkan bahwa jika tidak ada kebijakan *treatment* karyawan dan efektivitas pengendalian internal, maka kualitas laporan keuangan adalah sebesar 2.311. Koefisien jalur KTK menunjukkan nilai -0.041, artinya setiap peningkatan satu skor KTK akan mengurangi kualitas laporan keuangan sebesar 0.041. Koefisien jalur efektivitas pengendalian internal menunjukkan nilai sebesar 0.477 dengan interpretasi setiap peningkatan satu skor efektivitas pengendalian internal maka akan meningkatkan kualitas laporan keuangan sebesar 0.477.

a. Koefisien Determinasi Total

Total keragaman data yang dapat dijelaskan oleh model diukur dengan:

$$R^2_m = 1 - P^2_{e1} - P^2_{e2}$$

$$e_1 = \sqrt{1-0.081} = 0.959$$

$$e_2 = \sqrt{1-0.218} = 0.884$$

$$R^2_m = 1 - (0.959)^2 - (0.884)^2$$

$$= 0.281$$

Dari hasil di atas, keragaman data dijelaskan oleh model di atas sebesar 28.1%. Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa model hasil analisis dapat menjelaskan sebesar 28.1% terhadap fenomena yang dikaji, sedangkan sisanya sebesar

71.9% variabel yang tidak dikaji pada penelitian ini.

b. Hasil Uji Signifikan Parameter Individual (Uji t)

(a) Hipotesis Pertama

Hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah kebijakan *treatment* karyawan berpengaruh terhadap efektivitas pengendalian internal. Hasil pengujian menunjukkan bahwa koefisien jalur kebijakan *treatment* karyawan adalah sebesar 0.284 dan nilai t_{hitung} sebesar 2.095 dengan tingkat probabilitas 0.041. Hasil ini mengindikasikan bahwa hipotesis pertama diterima, artinya kebijakan *treatment* karyawan berpengaruh terhadap efektivitas pengendalian internal.

(b) Hipotesis Kedua

Hipotesis kedua dalam penelitian ini adalah kebijakan *treatment* karyawan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Hasil pengujian penelitian menunjukkan bahwa koefisien kebijakan *treatment* karyawan adalah sebesar -0.041 dan

thitung sebesar -0.312 dengan tingkat probabilitas sebesar 0.756 . Tingkat probabilitas thitung 0.33 itu sebesar $0.756 > 0.05$ sehingga dapat disimpulkan bahwa hipotesis kedua ditolak, artinya kebijakan *treatment* karyawan tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan.

- (c) Hipotesis Ketiga
Hipotesis ketiga penelitian ini adalah pengaruh kebijakan *treatment* karyawan terhadap kualitas laporan keuangan dimediasi oleh efektivitas pengendalian internal.⁴⁵ Mediasi terjadi jika variabel eksogen secara tidak langsung mempengaruhi variabel endogen melalui variabel *intervening*. Hasil pengujian pertama menunjukkan bahwa kebijakan *treatment* karyawan memiliki pengaruh signifikan dan positif terhadap efektivitas²⁶ pengendalian internal. Hasil pengujian kedua menunjukkan bahwa efektivitas pengendalian internal memiliki pengaruh signifikan dan positif terhadap kualitas laporan keuangan, sementara hasil pengujian ketiga menunjukkan bahwa kebijakan *treatment* karyawan tidak berpengaruh terhadap

kualitas laporan keuangan. Melihat dari hasil pengujian, hasil pengujian disimpulkan yaitu hipotesis ketiga pada penelitian diterima dan menunjukkan efek mediasi penuh.

PEMBAHASAN

Pengaruh Kebijakan *Treatment* terhadap Efektivitas Pengendalian Internal

Hipotesis pertama menyebutkan bahwa kebijakan⁶⁷ *treatment* karyawan berpengaruh terhadap efektivitas pengendalian intern. Hasil analisis regresi menginformasikan bahwa²² kebijakan *treatment* karyawan berpengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas pengendalian internal sehingga hipotesis 1 diterima. Hal ini menunjukkan bahwa kebijakan *treatment* karyawan yang diukur melalui peningkatan kompetensi SDM dan peningkatan⁶⁰ kesejahteraan karyawan/pegawai memiliki pengaruh yang signifikan terhadap efektivitas pengendalian internal sektor publik.

Hasil uji hipotesis terpenuhi disebabkan pegawai/karyawan yang ditempatkan sebagai penatausahaan keuangan pada masing-masing SKPD yang berada pada lingkup Pemerintah Daerah Kabupaten Situbondo menjalankan tugasnya sesuai dengan basis pendidikan dan keahlian yang dimiliki. Kondisi ini menegaskan adanya kontrol yang ketat terhadap perekrutan dan penempatan sumber daya manusia (pegawai/karyawan) sehingga membentuk sebuah kebijakan dasar yang mendukung tercapainya visi dan misi pemerintah daerah tersebut. Selain itu, pemerintah daerah selaku pihak yang memiliki otoritas penuh terhadap

masing-masing SKPD ikut mendorong efektivitas pengendalian internal melalui *treatment* pegawai/karyawan yang telah dilakukan, yakni berupa penggantian biaya maupun honorarium atas tugas tambahan yang diberikan. *Treatment* ini diberikan sebagai upaya pemerintah daerah dalam mengontrol sistem pengendalian internal pada masing-masing pegawai/karyawan.

3. Pengaruh Kebijakan *Treatment* terhadap Kualitas Laporan Keuangan

Hipotesis kedua menyebutkan kebijakan *treatment* karyawan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Hasil analisis regresi menunjukkan bahwa kebijakan *treatment* karyawan tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan sehingga hipotesis kedua ditolak. Hal ini menunjukkan bahwa kebijakan *treatment* karyawan yang diukur melalui peningkatan kompetensi SDM dan peningkatan kesejahteraan karyawan/pegawai tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas laporan keuangan sektor publik. Penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan Jun Guo et.al (2016) menghasilkan gambaran bahwa kebijakan karyawan yang *friendly* secara signifikan mengurangi kecenderungan kesalahan laporan keuangan.

Hasil uji hipotesis tidak dapat terpenuhi disebabkan sebagian responden memandang bahwa *treatment* yang diberikan terhadap pegawai penatausahaan keuangan tidak sejalan dengan kinerja yang diharapkan sehingga berdampak pada kualitas laporan keuangan yang dihasilkan. Kondisi ini dipandang bahwa *treatment* yang diberikan

pemerintah daerah belum dapat memaksimalkan kinerja pegawai/karyawan dalam menghasilkan kualitas laporan keuangan yang memadai dan upaya peningkatan kesejahteraan pegawai/karyawan diluar penghasilan pokok.

3. Pengaruh Kebijakan *Treatment* terhadap Kualitas Laporan Keuangan Dimediasi oleh Efektivitas Pengendalian Internal

Dari hasil penelitian menggambarkan bahwa kebijakan *treatment* karyawan berpengaruh positif terhadap efektivitas pengendalian internal, efektivitas pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan, sedangkan kebijakan *treatment* karyawan tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Dengan demikian, hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa efektivitas pengendalian internal memediasi pengaruh kebijakan *treatment* karyawan terhadap kualitas laporan keuangan. Hasil penelitian ini mendukung studi Syarifudin (2014) dan Evicahyani (2015) yang menunjukkan bahwa pengendalian internal memediasi pengaruh kompetensi SDM terhadap kualitas laporan keuangan.

Kompetensi SDM merupakan salah satu kebijakan *treatment* yang digunakan pemerintah untuk meningkatkan kemampuan SDM melalui keikutsertaan SDM tersebut dalam berbagai pelatihan maupun bimbingan teknis pengelolaan keuangan daerah. Kebijakan *treatment* dalam penelitian ini juga diukur melalui peningkatan kesejahteraan SDM guna memotivasi SDM dalam meningkatkan kinerjanya. Adapun tingkat

pelaksanaan kebijakan *treatment* karyawan di Pemerintah Kabupaten Situbondo adalah sebesar 82.52%, atau memiliki tingkat penerapan yang sangat tinggi.

Tingginya tingkat pelaksanaan kebijakan *treatment* karyawan di Pemerintah Kabupaten Situbondo justru tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan, dimana tingkat kualitas laporan keuangan adalah sebesar 80.15%. Sementara tingkat pengendalian internal yang diterapkan adalah sebesar 79.01%, artinya pengendalian internal yang diterapkan di Pemerintah Daerah Kabupaten Situbondo telah diterapkan secara baik. Dengan adanya efektivitas pengendalian internal di Pemerintah Kabupaten Situbondo, maka kebijakan *treatment* karyawan dapat berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Hal ini menunjukkan bahwa efektivitas pengendalian internal merupakan faktor yang sangat penting sebagai variabel *intervening*, sebab tanpa adanya efektivitas pengendalian internal di Pemerintah Kabupaten Situbondo maka kebijakan *treatment* karyawan tidak akan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan.

KESIMPULAN

Simpulan

Simpulan atas penelitian yang telah dilakukan dari penelitian yang bertujuan untuk mendeskripsikan bukti empiris terkait pengaruh kebijakan *treatment* karyawan terhadap efektivitas pengendalian internal dan kualitas laporan keuangan serta pengaruh kebijakan *treatment* karyawan terhadap kualitas laporan keuangan yang dimediasi oleh efektivitas pengendalian internal. Berdasarkan analisis data yang dilakukan, maka diperoleh hasil:

- 1). Kebijakan *treatment* karyawan berpengaruh positif terhadap efektivitas pengendalian internal Pemerintah Kabupaten Situbondo, artinya semakin tinggi tingkat pelaksanaan kebijakan *treatment* karyawan, maka efektivitas pengendalian internal juga semakin meningkat.
- 2). Kebijakan *treatment* karyawan tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan Pemerintah Kabupaten Situbondo, artinya peningkatan pelaksanaan kebijakan *treatment* karyawan tidak akan mengakibatkan peningkatan kualitas laporan keuangan.
- 3). Pengaruh kebijakan *treatment* karyawan terhadap kualitas laporan keuangan dimediasi oleh efektivitas pengendalian internal, artinya dengan adanya efektivitas pengendalian internal, maka kebijakan *treatment* karyawan dapat berpengaruh secara tidak langsung terhadap kualitas laporan keuangan.

Saran

Hasil penelitian yang dipaparkan di atas, berikut saran yang dapat diuraikan peneliti sebagaimana dapat dikembangkan pada penelitian selanjutnya, yaitu.

- 1). Objek penelitian dapat diperluas untuk seluruh pemerintah daerah se-Jawa Timur yang ditujukan meningkatkan daya generalisasi.
- 2). Penelitian di bidang kebijakan *treatment* karyawan khususnya pada indikator peningkatan kesejahteraan karyawan masih sangat jarang diteliti dalam sektor publik, sehingga dari

hasil penelitian ini nantinya dapat menarik peneliti selanjutnya mengangkat hasil kajian tersebut.

30 DAFTAR PUSTAKA

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2002. *Statement on Auditing Standards*. New York: AICPA.

Artana, Purdanti, dan Meitriana. 2014. Pengaruh Tingkat Pendidikan Karyawan Terhadap Kualitas Sistem Pengendalian Intern Pada Koperasi Serba Usaha. *E-Journal Universitas Pendidikan Ganesha, Jurusan Pendidikan Ekonomi, Vol. 4(1)*, pp.10-23.

Badan Pemeriksa Keuangan RI. 2013 dan 2014. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I dan II*.

BPK Perwakilan Provinsi Jawa Timur. 2016. *Hasil Pemeriksaan LKPD*. <http://www.surabaya.bpk.go.id/> Diakses pada tanggal 01 Oktober 2016.

6 Bowen, R., A. Call, and S. Rajgopal. 2010. Whistle-blowing: target firm characteristic and economic consequences. *The Accounting Review* 85 (4): 1239-1271.

17 Committee of Sponsoring Organization of The Treadway Commission (COSO). 1994. *Internal Control Integrated Framework*. New York: AICPA Publication.

17 Cooper, D. R., dan Schindler, P. S., 2003. *Business Research Methods*. Eight Edition. McGraw-Hill/Irwin, New York, NY 10020.

6 Cronqvist, H., F. Heyman, M. Nilsson, H. Svaleryd, and J. Vlachos. 2009. Do entrenched managers pay their workers more? *Journal of Finance* 64 (91): 309-339.

40 Doyle, et, al. 2007. Determinants of Weaknesses in Internal Control Over Financial Reporting. *Journal of Accounting and Economics, Vol. 44*, pp.193-223.

6 Dyck, A., A. Morse, and L. Zingales. 2010. Who blows the whistle on corporate fraud? *Journal of Finance* 65 (6): 2213-2253.

4 Evicahyani, Sagung Inten. 2015. Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Tabanan. Tesis Universitas Udayana.

58 Ge, and McVay. 2005. The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control After the Sarbanes-Oxley Act. *Accounting Horizon, Vol. 19(3)*, pp.137-158.

43 Ghozali, Imam. (2005). *Aplikasi Analisis Multivariat Dengan Program SPSS*. Semarang : Badan Penerbit Undip.

24 Jensen, M and Mecking, W. 1976. Theory Of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs And Ownership Structure. *Journal of Financial Economics, Vol.3*, pp. 305-360.

- 6 Jun, Guo., Pingsun, Huang., Yan Zhang., Nan, Zhou. 2016. The effect of employee treatment policies on internal control weakness and financial restatements. *The Accounting Review*, Vol. 91, No.4, July 2016, pp. 1167-1194.
- 9 KPMG. 2012. *International Survey of Corporate Responsibility Reporting*. Forensic: Integrity Survey 2012.
- 9 Loebbecke, Arens. 2009. *Auditing, Pendekatan Terpadu*, Terjemahan Amir Abadi Jusuf. Salemba Empat: Jakarta.
- Mulyadi. 2008. *Pemeriksaan Akuntansi*. Bagian Penerbit STIE YPKN: Yogyakarta.
- 6 Rajan, R., and L. Zingales. 1998. Power in a theory of the firm. *Quarterly Journal of Economics* 113 (2): 387-432.
- Rajan, R., and L. Zingales. 2000. *The governance of the new enterprise*. In *Corporate Governance: Theoretical and Empirical Perspectives*, edited by Vives, X., 201-227. Cambridge, U.K: Cambridge University Press.
- Sawyer et al. 2003. *Internal Auditing-First Book.5th edition*. Salemba empat. Jakarta. Indonesia.
- 32 Sekaran, Uma. 2011. *Research Methods for Business: A Skill-Building Approach*. Forth Edition. Salemba Empat: Jakarta.
- 47 Sitorus, et.al. 2007. *Sistem Pengendalian Manajemen*. Pusat Pendidikan dan Pelatihan BPKP.Edisi 5.
- Sultana dan Haque. 2011. Evaluation of Internal Control Structure: Evidence from Six Listed Banks in Bangladesh. *ASA University Review*. January-June, 2011, Vol. 5(1), pp.69-81.
- 4 Syarifudin, Akhmad. 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). *Jurnal Fokus Bisnis*, Vol. 4(2), pp.26-44.
- 66 Tuanakotta, Theodorus M. 2013. *Audit Berbasis ISA (International Standards on Auditing)*. Jakarta: Salemba Empat.
- 31 Zingales, L. 2000. In search of new foundations. *Journal of Finance* 55(4): 1623-1653.
- <http://www.kompasiana.com/2013/5/sikowiyanto/kritik-atas-sistem-pengendalian-internal-pemerintah.html>. Diakses Juni 2016.

ORIGINALITY REPORT

28%

SIMILARITY INDEX

20%

INTERNET SOURCES

10%

PUBLICATIONS

25%

STUDENT PAPERS

PRIMARY SOURCES

1	Submitted to Universitas Muria Kudus Student Paper	2%
2	Submitted to Universitas Diponegoro Student Paper	2%
3	Submitted to Universitas Jenderal Soedirman Student Paper	1%
4	www.scribd.com Internet Source	1%
5	Submitted to Udayana University Student Paper	1%
6	aaajournals.org Internet Source	1%
7	Submitted to Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia Student Paper	1%
8	Submitted to Universitas Muhammadiyah Surakarta Student Paper	1%

9	jraam.polinema.ac.id Internet Source	1%
10	Submitted to STIKOM Surabaya Student Paper	1%
11	Submitted to iGroup Student Paper	1%
12	Submitted to Universitas Jember Student Paper	1%
13	journal.stieip.ac.id Internet Source	1%
14	fr.scribd.com Internet Source	1%
15	Submitted to Universitas Brawijaya Student Paper	1%
16	core.ac.uk Internet Source	1%
17	ml.scribd.com Internet Source	1%
18	Submitted to Oxford Brookes University Student Paper	<1%
19	Submitted to Trisakti University Student Paper	<1%
20	www.coursehero.com Internet Source	

<1%

21

es.scribd.com

Internet Source

<1%

22

docplayer.info

Internet Source

<1%

23

repository.uinjkt.ac.id

Internet Source

<1%

24

open.uct.ac.za

Internet Source

<1%

25

etheses.uin-malang.ac.id

Internet Source

<1%

26

eprints.perbanas.ac.id

Internet Source

<1%

27

Submitted to STIE Perbanas Surabaya

Student Paper

<1%

28

Submitted to Universitas Negeri Makassar

Student Paper

<1%

29

id.scribd.com

Internet Source

<1%

30

www.pps.unud.ac.id

Internet Source

<1%

31

Submitted to Arts, Sciences & Technology

<1%

University In Lebanon

Student Paper

-
- | | | |
|----|---|-----|
| 32 | www.onlinejournal.in
Internet Source | <1% |
| 33 | Submitted to Universitas Bina Darma
Student Paper | <1% |
| 34 | lppm.unsika.ac.id
Internet Source | <1% |
| 35 | Submitted to Sriwijaya University
Student Paper | <1% |
| 36 | dokumen.tips
Internet Source | <1% |
| 37 | thesmallpenofme.blogspot.com
Internet Source | <1% |
| 38 | Submitted to Universiti Teknologi Malaysia
Student Paper | <1% |
| 39 | Submitted to Universitas Pendidikan Indonesia
Student Paper | <1% |
| 40 | patents.google.com
Internet Source | <1% |
| 41 | Submitted to Universitas Mercu Buana
Student Paper | <1% |
| 42 | Abadi Dwi Saputra. "Faktor Faktor Yang Mempengaruhi Kinerja Pilot Dan Kecelakaan | <1% |

Pesawat Terbang Dengan Pendekatan Partial Least Square (PLS)", Warta Penelitian Perhubungan, 2018

Publication

43

sitedi.uho.ac.id

Internet Source

<1%

44

repository.ekuitas.ac.id

Internet Source

<1%

45

Submitted to UIN Maulana Malik Ibrahim Malang

Student Paper

<1%

46

ojs.unud.ac.id

Internet Source

<1%

47

Submitted to Kenyatta University

Student Paper

<1%

48

es.slideshare.net

Internet Source

<1%

49

www.jurnal.unsyiah.ac.id

Internet Source

<1%

50

Submitted to Politeknik Negeri Bandung

Student Paper

<1%

51

jagoakuntansi.com

Internet Source

<1%

52

Submitted to University of South Australia

Student Paper

<1%

53

Putri Alminanda, Marfuah Marfuah. "PERAN KOMITMEN ORGANISASI DALAM MEMODERASI PENGARUH KOMPETENSI SUMBER DAYA MANUSIA, SISTEM PENGENDALIAN INTERN DAN PEMANFAATAN TEKNOLOGI INFORMASI TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH", Jurnal Analisis Bisnis Ekonomi, 2018

Publication

<1%

54

noordila.blogspot.com

Internet Source

<1%

55

Dhini Suryandari, Ega Andhika. "Corporate Governance Mechanism, Firm Size and Its Effects on Acceptance of Qualified Audit Opinion", KnE Social Sciences, 2020

Publication

<1%

56

Nur Istiqamah, Uray Dian Novita. "KAJIAN PENGEMBANGAN KOMODITAS UNGGULAN BUAH-BUAHAN DI KABUPATEN SAMBAS", JURNAL MANAJEMEN MOTIVASI, 2017

Publication

<1%

57

Steven E. Kaplan, Kelly Richmond Pope, Janet A. Samuels. "An Examination of the Effect of Inquiry and Auditor Type on Reporting Intentions for Fraud", AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 2011

<1%

58 insis.vse.cz Internet Source <1%

59 journal.um.ac.id Internet Source <1%

60 repository.widyatama.ac.id Internet Source <1%

61 digilib.stikeskusumahusada.ac.id Internet Source <1%

62 Submitted to Universitas Islam Riau Student Paper <1%

63 id.123dok.com Internet Source <1%

64 repository.unika.ac.id Internet Source <1%

65 Pires, Ana Isabel Marinho(Almeida, José Joaquim Marques de). "Impacto da Lei Sarbanes-Oxley no sistema de controlo interno das empresas cotadas nos EUA : o caso português", Universidade Aberta / Repositório Aberto, 2009. Publication <1%

66 docobook.com Internet Source <1%

67

Submitted to LL DIKTI IX Turnitin Consortium
Part II

Student Paper

<1%

68

Submitted to Higher Education Commission
Pakistan

Student Paper

<1%

69

Submitted to Universitas Negeri Semarang

Student Paper

<1%

70

Bharat Vagadia. "Enterprise Governance",
Springer Science and Business Media LLC,
2014

Publication

<1%

Exclude quotes On

Exclude matches Off

Exclude bibliography On