

## PENGARUH KAPABILITAS DINAMIS, IMPLEMENTASI SAP BERBASIS AKRUAL, KUALITAS SDM TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH

Sri Rustiyaningsih<sup>1)</sup>, Mujilan<sup>2)</sup>  
Prodi Akuntansi - Fakultas Ekonomi dan Bisnis  
Universitas Katolik Widya Mandala Madiun

### ABSTRACT

*This study aimed to examine the effect of dynamic capabilities, accrual-based SAP implementation, and quality of human resources on the quality of local government financial reports. The samples in this study were employees in the regional apparatus organization (OPD) of Madiun City that are directly related to the use and presentation of financial statements, namely the authority of the budget user, to the agency/office, employees in the accounting and finance division (treasurer). The sampling technique used purposive sampling with employee criteria in Madiun City OPD directly related to financial reporting, namely budget users, cusa budget users, treasurers, and the accounting department. The tests used multiple regression and path analysis. The results showed that dynamic capabilities, accrual-based SAP implementation and HR quality significantly influence the quality of financial statements. Dynamic capability has a direct effect on the quality of financial statements and is also proven to have an indirect effect on the quality of financial statements through the implementation of accrual-based SAP. Testing the variable elements of dynamic capabilities, and the results of learning capabilities and sensing capabilities affect the financial statements.*

**Keywords:** *dynamic capabilities, SAP implementation, financial statements*

### A. Pendahuluan

Laporan keuangan yang dihasilkan dari proses akuntansi merupakan informasi keuangan yang berguna bagi *stakeholders* sebagai dasar pertimbangan dalam membuat keputusan di masa mendatang. Informasi yang terkandung dalam laporan keuangan merupakan informasi historis namun dapat dipakai sebagai alat prediksi masa mendatang, Pemerintah daerah sebagai salah satu organisasi sektor publik terbesar di Indonesia juga diwajibkan untuk menyusun laporan keuangan berdasarkan PP 71/2010. Laporan keuangan yang dihasilkan harus memenuhi karakteristik kualitatif meliputi relevan, andal, dapat diperbandingkan, dan dapat dipahami.

Dalam penyelenggaraan pemerintahan yang baik, pemerintah daerah dituntut untuk meningkatkan kinerja dan menerapkan prinsip akuntabilitas, transparan dan bertanggung jawab. Salah satu bentuk pertanggungjawaban dan akuntabilitas serta transparansi pengelolaan pemerintahan terutama dalam pengelolaan keuangan disusunlah laporan keuangan pemerintah daerah seperti yang diamanatkan dalam

UU No. 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan PP No. 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, yang merupakan dasar acuan dalam menyusun laporan keuangan pemerintah daerah.

Namun demikian dalam implementasinya ditemukan beberapa permasalahan yang dihadapi saat pemerintah melakukan perubahan kebijakan tentang pelaporan keuangan pemda, antara lain kompleksitas akuntansi berbasis akrual yang memerlukan pemahaman dan adaptasi, sumber daya yang kompeten, sistem akuntansi dan teknologi informasi, komitmen pimpinan, retensi terhadap perubahan (Simanjuntak, 2010) dan opini BPK (Amriani, 2014).

Permasalahan dalam penelitian adalah: apakah kapabilitas dinamis berpengaruh terhadap implementasi SAP berbasis akrual? dan apakah kualitas SDM, dan implementasi SAP berbasis akrual berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah?

Penelitian ini bertujuan untuk membuktikan secara empiris bahwa kapabilitas dinamis berpengaruh terhadap implementasi SAP berbasis akrual dan membuktikan bahwa kualitas SDM dan implementasi SAP berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat dalam penilaian efektivitas kinerja implementasi SAP berbasis akrual dan masukan bagi pemerintah daerah dalam peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, serta pengembangan akuntansi sektor publik.

## **B. Tinjauan Pustaka**

### **1. Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Laporan keuangan yang wajib disusun oleh setiap pemerintah daerah menurut PP No. 71 tahun 2010 terdiri dari laporan operasional, laporan perubahan ekuitas, neraca, laporan arus kas, laporan realisasi anggaran, laporan saldo lebih anggaran, dan catatan atas laporan keuangan.

Laporan keuangan yang disusun harus memenuhi kriteria karakteristik kualitatif laporan keuangan pemerintah seperti yang disyaratkan dalam PP No.71 Tahun 2010, yaitu relevan, handal, dapat diperbandingkan, dan dapat dipahami. Dengan demikian pemerintah daerah mampu mewujudkan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan daerah. PP No. 24 Tahun 2005 menjelaskan karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya.

### **2. Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrual**

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah dalam upaya meningkatkan kualitas pelaporan keuangan pemerintah di Indonesia. Salah satu upaya konkret untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah adalah penyampaian laporan pertanggungjawaban keuangan.

### 3. Kapabilitas Dinamis

Kapabilitas menekankan aturan kunci dari manajemen dalam beradaptasi, mengintegrasikan, dan merekonfigurasi secara tepat keterampilan-keterampilan internal dan eksternal organisasi, sumber daya, dan kompetensi fungsional untuk menyesuaikan dengan persyaratan perubahan lingkungan. Istilah dinamis menunjukkan kapasitas untuk memperbarui kompetensi-kompetensi untuk mencapai kesesuaian dengan perubahan lingkungan bisnis; tanggapan tertentu diperlukan ketika laju perubahan teknologi cepat, kompetisi mendatang, dan kondisi pasar sulit ditentukan.

Konsep kapabilitas dinamis menurut Teece *et al* (1997) tidak hanya kumpulan sumber daya yang memberikan kontribusi, namun juga meliputi mekanisme perusahaan dalam melakukan pembelajaran dan mengakumulasi keterampilan dan kapabilitas. Kapabilitas dinamis merupakan kemampuan organisasi untuk mengintegrasikan, membangun, dan merekonfigurasi kompetensi internal dan eksternal untuk menghadapi perubahan lingkungan yang cepat.

Kapabilitas dinamis memiliki dimensi-dimensi penginderaan (*sensing*) kebutuhan untuk berubah, pembelajaran (*learning*) bagaimana menanggapi peluang dan ancaman, dan pencapaian konfigurasi (*configuring*). Kapabilitas *sensing* meliputi kemampuan perusahaan untuk mengenali pergeseran dalam lingkungan yang dapat berpengaruh pada bisnis perusahaan. Dimensi yang kedua, yaitu pembelajaran (*learning*) merupakan formulasi dari tanggapan. Dimensi yang ketiga adalah rekonfigurasi, bahwa organisasi sebagai konfigurasi tertentu dari kapabilitas dan sumber daya, maka perubahan pada konfigurasi disebut dengan rekonfigurasi.

Perubahan lingkungan bisnis akan memicu perubahan strategi bisnis. Strategi bisnis yang unggul umumnya berbasis sumber daya unggulan (*core resources*) dan kapabilitas unggulan (*core competences*). Organisasi perlu mengembangkan kapabilitas dinamis yang tergantung pada kondisi dinamika dan ketidakpastian lingkungan bisnis yang dihadapi (Ambrosini, 2009).

Untuk dapat memiliki kapabilitas dinamis, menurut Wang dan Ahmed (2007), perusahaan perlu memiliki tiga kemampuan, yakni *adaptive capability*, *absorptive capability*, dan *innovative capability*.

### 4. Kualitas Sumber Daya Manusia (SDM)

*Human capital* merupakan sumber inovasi dan gagasan. Karyawan dengan *human capital* tinggi lebih memungkinkan untuk memberikan layanan yang konsisten dan berkompentensi tinggi (Sutaryo, 2011 dalam Nurilla dan Muid, 2014). Menurut Nazier (2009), 76,77% unit pengelola keuangan di lingkungan pemerintah pusat dan daerah diisi oleh pegawai yang tidak memiliki latar belakang pendidikan akuntansi sebagai pengetahuan dasar yang diperlukan dalam pengelolaan keuangan. Aparatur daerah masih sulit menyampaikan laporan keuangan secara transparan dan akuntabel, tepat waktu, dan disusun mengikuti SAP disebabkan oleh kurangnya sumber daya manusia yang memiliki keahlian dalam melaksanakan pertanggungjawaban anggaran, khususnya keahlian bidang akuntansi (Zetra, 2009).

## **5. Pengaruh Kapabilitas Dinamis terhadap Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua**

Konsep kapabilitas dinamis dapat menjelaskan bagaimana sekelompok sumber daya yang dimiliki oleh suatu organisasi dapat disusun dan dikombinasikan ulang untuk menyelaraskan dengan perubahan yang terjadi (Proeller, Proeller, Kroll, Krause, & Vogel, 2014 dalam Bondan, dkk, 2017).

Kapabilitas dinamis yang baik mendukung kualitas operasional implementasi SAP. Pernyataan tersebut dibuktikan oleh Lin *et al.* (2016) bahwa kapabilitas dinamis, berpengaruh secara positif terhadap proses inovasi manajemen. Prasad & Green (2015) membuktikan adanya hubungan yang kuat dari kapabilitas dinamis untuk mendukung kinerja proses akuntansi dan kinerja organisasi.

Penelitian Bondan, dkk (2017) membuktikan bahwa kapabilitas dinamis berpengaruh positif terhadap implementasi SAP pada SKPD Pemerintah Kabupaten Kediri. Dimensi yang paling berkontribusi dalam membentuk kapabilitas dinamis adalah kapabilitas integrasi yang kemudian disusul dengan kapabilitas koordinasi, kapabilitas belajar, dan kapabilitas penginderaan.

H1: Kapabilitas dinamis berpengaruh positif terhadap implementasi SAP berbasis akrua.

## **6. Pengaruh Kualitas SDM terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Sumber daya manusia (pegawai pemerintah) yang berkualitas dan kompeten dalam bidang pekerjaan yang menjadi tugas dan tanggungjawabnya akan berdampak pada kinerja yang berkualitas. Semakin berkualitas SDM (pegawai pemerintah) maka akan semakin meningkatkan kualitas LKPD.

Penelitian yang dilakukan oleh Indriasari, dkk (2008) membuktikan bahwa kapasitas sumber daya berpengaruh terhadap keterpautan dan keterandalan informasi pelaporan keuangan pemerintah daerah. Kemudian penelitian Ouda (2008) menunjukkan pengaruh positif antara sumber daya manusia dengan kualitas pelaporan keuangan. Hasil penelitian Winidyaningrum dan Rahmawati (2010) menemukan bahwa kapasitas sumber daya manusia berpengaruh terhadap keterandalan pelaporan keuangan pemerintah daerah, namun penelitian ini tidak berhasil membuktikan pengaruh kapasitas sumber daya manusia terhadap ketepatanwaktuan penyampaian informasi dalam laporan keuangan.

Berdasarkan berbagai hasil penelitian tersebut dapat dinyatakan hipotesis, bahwa

H2: kualitas SDM berpengaruh positif terhadap Kualitas Laporan keuangan Pemerintah Daerah.

## **7. Pengaruh Implementasi SAP Berbasis Akrua terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) dalam PP No 17 tahun 2010 menyatakan, akuntansi berbasis akrua menghasilkan laporan keuangan yang bisa dipercaya, akurat, komprehensif dan relevan. Laporan keuangan yang berkualitas akan memberikan manfaat bagi pengguna.

Hasil penelitian Nugraheni dan Subaweh (2008) menunjukkan terdapat pengaruh penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap peningkatan kualitas laporan keuangan. Hasil Penelitian Pamungkas (2012) menunjukkan bahwa terdapat pengaruh secara positif dan signifikan dari penerapan akuntansi sektor publik terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah. Penelitian yang dilakukan oleh Adhi dan Suhardjo (2013) menunjukkan bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan berpengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Kota Tual. Penelitian Ningtyas dan Widyawati (2015) menyimpulkan bahwa efektifitas penerapan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian yang dilakukan Lasoma (2013) menunjukkan bahwa standar akuntansi pemerintah berpengaruh signifikan terhadap kualitas pelaporan keuangan dengan arah positif.

Hasil penelitian Christianti, (2013), akuntansi berbasis akrual berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Hal ini didukung dengan hasil penelitian Kiranayanti, (2016) bahwa, sistem akuntansi pemerintahan berbasis akrual berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Agustawan, (2016) dengan hasil bahwa penerapan sistem akuntansi berbasis akrual berpengaruh positif pada kualitas laporan keuangan.

Berdasarkan uraian di atas dan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis yang diajukan adalah:

H3: implementasi SAP berbasis akrual berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

#### **8. Kapabilitas Dinamis Berpengaruh Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemda secara tidak Langsung melalui Implementasi SAP Berbasis Akrua**

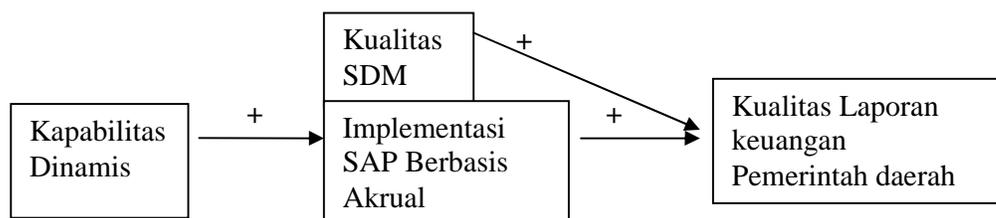
Pemerintah daerah yang memiliki tingkat kapabilitas yang baik akan lebih siap dalam menerima perubahan yang terjadi dalam lingkungan organisasi. Pemerintah daerah dengan tingkat kapabilitas tinggi akan dengan cepat dapat mengubah strategi pencapaian kinerja yang baik mana kala terjadi perubahan.

Kapabilitas dinamis yang tinggi akan menyebabkan meningkatnya kinerja kualitas laporan keuangan melalui implementasi yang baik dan cepat atas standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Prasad dan Green, 2015 dalam Bondan dkk (2016) menjelaskan bahwa kapabilitas dinamis suatu system informasi organisasi mempunyai dampak yang positif terhadap proses kinerja akuntansi. Hipotesis yang dikembangkan sebagai berikut:

H4: kapabilitas dinamis berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan Pemda secara tidak langsung melalui implementasi SAP berbasis akrual

## 9. Model Penelitian

Berdasarkan hipotesis di atas model penelitian digambarkan pada Gambar 1 berikut ini.



**Gambar 1. Model Penelitian**

## C. Metode Penelitian

### 1. Desain Penelitian

Penelitian ini menguji hubungan kausal antara kapabilitas dinamis, kualitas SDM, dan implementasi SAP terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Unit analisisnya adalah individu, yaitu pegawai di OPD. *Setting* penelitiannya lapangan.

### 2. Populasi, Sampel dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi penelitian ini adalah seluruh pegawai yang terlibat dalam proses akuntansi dan keuangan organisasi pemerintah daerah (OPD) non kewilayahan di Kota Madiun yang meliputi dinas dan badan. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah pegawai yang terlibat dalam proses akuntansi OPD non kewilayahan (tidak termasuk OPD kecamatan dan desa) di Kota Madiun. Teknik penyampelan menggunakan *purposive sampling*, yaitu pemilihan sampel dengan kriteria tertentu. Kriteria penentuan sampel yang digunakan dalam penelitian ini yakni: (1) Bagian yang berkompeten dalam bidang penelitian ini, yaitu Kepala OPD. (2) Staf pegawai bidang lain dalam bidang Organisasi Perangkat Daerah (OPD) yang berkompeten dalam penelitian ini yaitu, kepala sub bagian keuangan dan kepala sub bagian pelaporan OPD di Kota Madiun.

### 3. Definisi Operasional Variabel, dan Pengukuran Variabel

#### a. Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Kualitas laporan keuangan diartikan sebagai unsur-unsur yang harus dipenuhi dalam laporan keuangan pemerintah daerah agar bermanfaat dalam pengambilan keputusan sesuai dengan ketentuan dalam PP No. 71 tahun 2010. Pengukuran variabel kualitas laporan keuangan menggunakan karakteristik kualitatif laporan keuangan sesuai PP No. 71 tahun 2010 yang meliputi:

#### 1) Dimensi Relevan

Kerelevanan laporan keuangan diukur dengan menggunakan instrumen yang berisi empat indikator yaitu memiliki manfaat umpan balik (*feedback value*), Memiliki manfaat prediktif (*predictive value*), tepat waktu, dan lengkap. yang diukur dengan melihat manfaat umpan balik, manfaat prediktif, tepat waktu dan lengkap.

## 2) Dimensi Andal

Keandalan suatu laporan keuangan diukur dengan menggunakan 3 indikator yaitu tidak mengandung informasi yang menyesatkan dan kesalahan material, penyajian jujur, dan dapat diverifikasi.

3) Dimensi mudah dibandingkan diukur dengan perbandingan periode sebelumnya dan perbandingan dengan OPD lain

## 4) Dimensi Dapat Dipahami,

Dimensi dapat dipahami diukur dengan menggunakan indikator informasi yang rinci, informasi sesuai kebutuhan, dan pemahaman informasi.

Dimensi pengukuran variabel kualitas laporan keuangan diadopsi dari Najati, Pituringsih, dan Animah (2016) dan Bondan, dkk (2017) yang terdiri dari 11 pernyataan dengan skala Likert 5 poin.

### b. Kapabilitas Dinamis

Kapabilitas dinamis merupakan perilaku organisasi yang selalu berupaya untuk mengintegrasikan, membentuk ulang, memperbarui dan menciptakan kembali rutinitas operasionalnya dalam upaya merespon perubahan lingkungan (Helfa et al, 2007 dan Wang & Ahmed, dalam Bondan, dkk, 2017). Kapabilitas dinamis diukur dalam 4 dimensi, yaitu:

- 1) kepekaan untuk membaca perubahan eksternal yang terjadi (*sensing capability*),
- 2) kemampuan belajar agar organisasi dapat secara aktif meningkatkan kreativitasnya (*learning capability*),
- 3) menyatukan pengetahuan baru ke dalam rutinitas kolektif organisasi (*integrating capability*)
- 4) mendistribusikan sumber daya dan aktivitas secara merata untuk merealisasikan pengetahuan baru (*coordinating capability*)

Variabel kapabilitas dinamis diukur dengan 18 pernyataan yang diadopsi dari Bondan, dkk (2017) dengan skala Likert 5 poin.

### c. Kualitas Sumber Daya Manusia

Kualitas SDM merupakan kompetensi dan tanggung jawab yang dimiliki oleh SDM (pegawai pemerintah daerah) dalam menjalankan tugas dan kewajibannya. Variabel ini diukur dengan 3 dimensi yaitu tanggung jawab, kemampuan, dan pengalaman yang dijabarkan dalam 8 pernyataan dengan skala Likert 5 poin (Sukmaningrum, 2013).

### d. Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua

Implementasi SAP merupakan hasil kebijakan yang dinilai dari sejauh mana suatu tujuan yang telah direncanakan sesuai dengan yang diinginkan. Variabel implementasi SAP berbasis akrua diukur dengan menggunakan 10 item pernyataan yang diadopsi dari Bondan, dkk, (2017) dengan skala likert 5 poin.

Semua instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel penelitian baik variabel independen maupun variabel dependen menggunakan skala Likert 5 di mana STS = 1 TS = 2, N = 3, S = 4, dan SS = 5

#### 4. Data dan Prosedur Pengambilan Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data primer yang diperoleh dengan cara menyebarkan kuesioner secara langsung kepada responden.

#### 5. Teknik Analisis

##### 1. Uji Kualitas Data

Pengujian kualitas data diperlukan untuk memastikan bahwa data yang digunakan dalam penelitian ini valid dan reliabel. Pengujian yang digunakan terdiri atas uji validitas dan uji reliabilitas.

##### 2. Analisis Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif yang digunakan dalam penelitian ini adalah nilai minimum, nilai maksimum, rata-rata, standar deviasi. Analisis statistik deskriptif digunakan untuk memberikan gambaran tentang variabel penelitian.

##### 3. Pengujian Asumsi Klasik

Pengujian asumsi klasik meliputi uji normalitas data, uji heteroskedastisitas, uji multikolinearitas, dan uji autokorelasi.

##### 4. Pengujian Hipotesis

Hipotesis penelitian ini diuji dengan menggunakan analisis jalur (*Path Analysis*). Persamaan regresi yang digunakan sebagai berikut:

$$SAP = a + b_1 KAPDIN + e$$

$$LAPKEU = a + b_1SDM + b_2KAPDIN + b_3SAP + e$$

Koefisien determinasi ( $R^2$ ) menunjukkan besarnya pengaruh antara variabel independen terhadap variabel dependen. Nilai koefisien determinasi antara 0-1, semakin mendekati 1 artinya pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen semakin besar.

Uji t digunakan untuk dasar pengambilan keputusan menerima atau menolak hipotesis penelitian yang menguji pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen secara parsial. Pengambilan keputusan menggunakan dasar nilai signifikansi ( $\alpha$ ) 0,05, jika hasil pengujian statistik menunjukkan nilai probabilitas < 0,05 maka hipotesis penelitian diterima. Sebaliknya jika nilai probabilitas > 0,05 maka hipotesis penelitian ditolak (Ghozali, 2006).

Dari model analisis jalur dapat dijelaskan bahwa kapabilitas dinamis dapat berpengaruh langsung terhadap kualitas laporan keuangan ( $p_1$ ). Kapabilitas dinamis dapat juga mempunyai hubungan tidak langsung dengan kualitas laporan keuangan ( $p_2$ ), namun melalui implementasi SAP berbasis akrual ( $p_3$ ).

Besarnya pengaruh langsung ditunjukkan oleh nilai  $p_1$ , dan besarnya pengaruh tidak langsung dihitung dengan mengalikan  $p_2$  dengan  $p_3$  ( $p_2 \times p_3$ )

Uji F digunakan untuk menguji secara bersama-sama pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Pengambilan keputusan penerimaan ataupun penolakan hipotesis menggunakan dasar nilai signifikansi ( $\alpha$ ) 0,05, jika hasil pengujian statistik menunjukkan nilai probabilitas < 0,05 maka hipotesis penelitian diterima. Sebaliknya jika nilai probabilitas > 0,05 maka hipotesis penelitian ditolak (Ghozali, 2006).

## D. Hasil dan Pembahasan

Responden dalam penelitian ini adalah kuasa pengguna anggaran, pengguna anggaran, bendahara, bagian akuntansi dan keuangan seluruh Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Kota Madiun. Sebanyak 102 kuesioner yang dapat diolah (85%), sedangkan 4 kuesioner tidak lengkap pengisiannya.

Diperoleh gambaran responden sebagian besar yang berpartisipasi adalah perempuan (64,71%). Umur responden sebagian besar 30-40 tahun yang merupakan usia produktif (38,24%) dengan masa kerja sebagaimana besar responden 10-20 tahun (30,39%). Sebagian besar responden belum mengikuti pelatihan (57,64%) namun demikian ada responden yang mengikuti pelatihan sudah beberapa kali.

### 1. Hasil Penelitian

#### a. Statistik Deskriptif

Hasil uji statistik deskriptif disajikan dalam tabel 1.

**Tabel 1 Hasil Statistik Deskriptif**

	KOMPETENSI SDM	KAPABILITAS DINAMIS	IMPLEMENTASI SAP	KUALITAS LAP KEU
Mean	30,0784	71,3725	58,3235	44,6863
Standar Deviation	3,01050	7,56218	6,38867	4,31663

Dari tabel tersebut dapat digambarkan statistik deskriptif setiap variabel dalam penelitian ini sebagai berikut:

- Responden berpendapat bahwa kualitas SDM yang menangani pelaporan keuangan pemda di OPD Kota Madiun sudah baik (rata-rata 4,297).
- Responden mempersepsikan tingkat kapabilitasnya cukup baik (rata-rata pendapat responden adalah 3,9651).
- Variabel Implementasi Standart Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua dipersepsikan baik oleh responden (rata-rata nilai 4,1659).
- Variabel kualitas laporan keuangan pemda nilai rata-rata responden sebesar 4,06239. Hal ini memiliki makna bahwa responden mempersepsikan kualitas laporan keuangan pemda Kota Madiun baik.

#### b. Hasil Uji Kualitas Data

Pengujian validitas dengan *R-Product moment* untuk semua item pernyataan dalam kuesioner nilai probabilitas  $< 0,05$  maka item pertanyaan dikatakan valid sehingga dapat dikatakan bahwa semua item pernyataan dapat digunakan untuk mengukur konstruk variabel kualitas laporan keuangan.

Pengujian reliabilitas dalam penelitian ini menggunakan *Cronbach Alpha* semua variabel penelitian reliabel karena nilai *Cronbach Alpha* nya diatas 0,6.

### c. Hasil Uji Asumsi Klasik

#### a. Uji Normalitas Data

Pengujian normalitas data menggunakan *normal probability plot* Data menyebar mengikuti garis diagonal sehingga dapat dikatakan bahwa data dalam penelitian ini berdistribusi normal atau memenuhi asumsi normalitas data.

#### b. Uji Heteroskedastisitas

Pengujian heteroskedastisitas penelitian ini menggunakan *scatter plot*. Diperoleh hasil bahwa titik-titik menyebar secara acak di atas dan di bawah angka nol dan tidak membentuk suatu pola tertentu, sehingga dapat dikatakan bahwa model penelitian ini tidak terjadi heteroskedastisitas.

#### c. Uji Multikolinearitas

Hasil pengujian multikoleniaritas menunjukkan bahwa nilai *tolerance* untuk semua variabel lebih dari 0,1 dan nilai VIF untuk semua variabel kurang dari 10, maka dapat disimpulkan bahwa model regresi yang digunakan dalam penelitian ini bebas dari multikolinearitas atau tidak terjadi multikolinearitas.

#### d. Uji Autokorelasi

Pengujian dengan *Runs Test* untuk membuktikan bahwa data residual terjadi secara random atau tidak sistematis. Dari hasil pengujian menggunakan *Run Tests* diperoleh nilai signifikansi sebesar 0,601 lebih besar dari 0,05 maka residual random atau tidak terjadi autokorelasi.

## 2. Pembahasan

Pengujian hipotesis menggunakan regresi sederhana dan regresi berganda disajikan dalam tabel 2.

Tabel 2. Hasil Uji Hipotesis

Variabel	Beta	Nilai T	Signifikansi
Implementasi SAP-→ Kapabilitas dinamis	1.312,864	46,730	0,000
Konstanta	55.488	4.869	0,000
Implementasi SAP	0,217	3,279	0,001
SDM	0,429	3,333	0,001
Kapabilitas dinamis	0,251	4,404	0,000
Uji F	Adjusted R <sup>2</sup> = 0.53	F hitung = 39,030	Sig. = 0,000

Dari tabel 2, variabel kapabilitas dinamis terbukti berpengaruh signifikan terhadap implementasi SAP yang dibuktikan dengan nilai signifikansi sebesar 0,000 < 0,005.

Dari hasil pengujian regresi berganda diperoleh nilai *Adjusted R-square* sebesar 53%. Hal ini menunjukkan bahwa variabel dependen kualitas laporan keuangan dipengaruhi oleh variabel independen kualitas SDM, kapabilitas dinamis, implementasi SAP berbasis akrual sebesar 53% sedangkan sisanya 47% dipengaruhi oleh variabel lain yang belum dimasukkan dalam model penelitian ini.

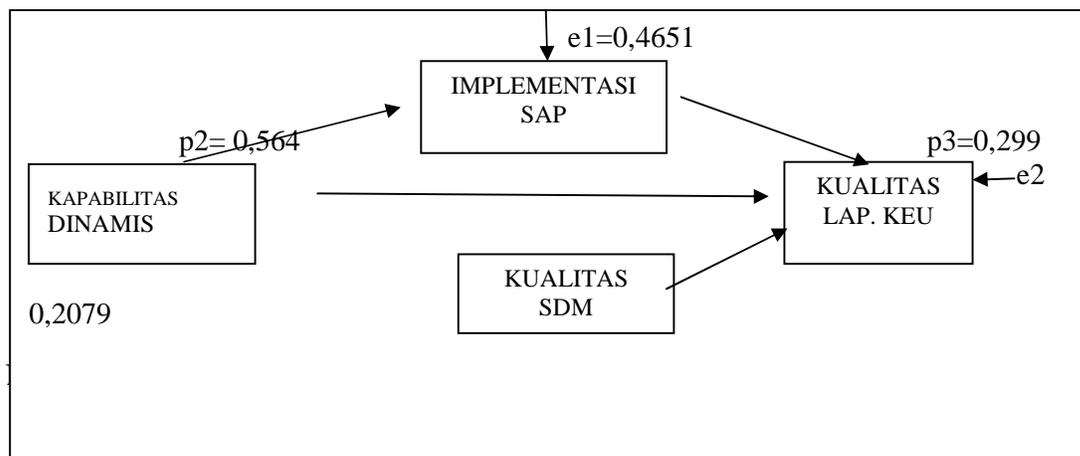
Persamaan regresi linear berganda sebagai berikut:

$$Y = 8,271 + 0,404 \text{SDM} + 0,175 \text{KAPDINAMIS} + 0,202 \text{SAP}$$

Hasil uji F diperoleh nilai F sebesar 39,030 dengan nilai sig 0,000 lebih kecil dari 0,05 ( $\alpha$ ). Hal ini menunjukkan bahwa secara bersama-sama variabel kualitas SDM, kapabilitas dinamis, dan implementasi SAP berbasis akrua berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan.

### Analisis Jalur

Hasil pengujian analisis jalur untuk menguji variabel intervening variabel implementasi SAP berbasis akrua disajikan dalam gambar 1



- c. Variabel kapabilitas dinamis berpengaruh langsung terhadap kualitas laporan keuangan yang ditunjukkan oleh nilai  $p_1$  sebesar 0,306 dan signifikansinya 0,001
- d. Variabel kapabilitas dinamis juga berpengaruh tidak langsung terhadap kualitas laporan keuangan melalui variabel intervening implementasi SAP berbasis akrua yang ditunjukkan dengan nilai koefisien sebesar 0,1686 ( $0,564 \times 0,299$ ). Variabel implementasi SAP berbasis akrua juga berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan dengan nilai signifikansi 0,001.

### H1 : kapabilitas dinamis berpengaruh terhadap implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis akrua

Berdasarkan hasil pengujian variabel kapabilitas dinamis berpengaruh terhadap implementasi SAP berbasis akrua. Hal ini dapat dibuktikan dengan nilai signifikansi  $0,000 < 0,05$ . Kapabilitas dinamis yang baik akan mendukung implementasi SAP menjadi lebih baik dan cepat diadaptasi. Kapabilitas dinamis yang tercipta dalam organisasi akan dengan cepat dapat mengadopsi inovasi manajemen. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Lin. Et al (2016), Green (2015), dan Bondan, dkk (2017).

### H 2: kualitas Sumber Daya Manusia berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan

Variabel kualitas SDM memiliki nilai t sebesar 3,333 dan sig 0,001. Hal ini menunjukkan bahwa kualitas SDM berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan (LAPKEU) karena nilai sig  $0,001 < 0,05$  ( $\alpha$ ), maka H1 diterima.

Sumber daya manusia yang berkualitas akan berdampak pada keualitas pelaporan keuangan pemerintah daerah Kota Madiun. Dari data demografi responden diperoleh sebagian besar pegawai di OPD Kota Madiun pendidikannya sarjana strata 1 dan sebagian besar responden sudah mengikuti pelatihan dengan berbagai jenis pelatihan sehingga SDM memiliki kualitas dan kompetensi sesuai dengan pekerjaannya sehingga dapat menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Winidyaningrum dan Rahmawati (2010), Indriasari, dkk (2008), dan Ouda (2008).

### **H3: kapabilitas dinamis berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan**

Variabel kapabilitas dinamis memiliki nilai t sebesar 3,525 dengan nilai sig sebesar 0,001. Karena sig  $0,001 < 0,05$  ( $\alpha$ ) maka kapabilitas dinamis berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Hal ini menyatakan bahwa H2 diterima.

Pegawai di OPD Kota Madiun mempunyai keterbukaan menerima hal-hal baru (perubahan) yang membawa pada kebaikan kinerjanya. Hasil penelitian ini senada dengan hasil penelitian Prasad & Green (2015) dan Bondan, dkk (2017).

Dari hasil pengujian secara parsial terhadap elemen/unsur kapabilitas dinamis diperoleh hasil kapabilitas belajar nilai sig  $0,026 < 0,05$  maka kapabilitas belajar berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Selanjutnya kapasitas penginderaan juga berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan yang ditunjukkan nilai sig  $0,002 < 0,005$ .

**Tabel 3 Hasil Uji Regresi Berganda Konstruk Kapabilitas Dinamis**  
*Coefficients<sup>a</sup>*

<i>Model</i>	<i>Unstandardized Coefficients</i>		<i>Standardized Coefficients</i>	<i>t</i>	<i>Sig.</i>	<i>Collinearity Statistics</i>	
	<i>B</i>	<i>Std. Error</i>	<i>Beta</i>			<i>Tolerance</i>	<i>VIF</i>
1 (Constant)	16.687	3.365		4.958	.000		
KP	-.128	.203	-.070	-.630	.530	.485	2.061
KB	.451	.199	.262	2.268	.026	.447	2.238
KI	.813	.252	.389	3.224	.002	.408	2.449
KK	.290	.218	.141	1.332	.186	.533	1.876

a. Dependent Variable: LAPKEU

Sedangkan kapabilitas penginderaan tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Hal itu terbukti dengan nilai sig sebesar  $0,530 > 0,05$ . Demikian juga kapabilitas koordinasi tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan, hal ini ditunjukkan dengan nilai signifikansi  $0,186 > 0,05$ .

#### **H4: implementasi SAP berbasis akrua berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan**

Implementasi SAP berbasis akrua memiliki nilai t sebesar 32,383 dengan nilai sig 0,001. Karena sig 0,000 < 0,05 ( $\alpha$ ) maka implementasi SAP berbasis akrua berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Hal ini berarti bahwa H3 diterima.

Keberhasilan dalam implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrua dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan yang dihasilkan. Hasil ini sejalan dengan hasil penelitian Nugraheni dan Subaweh (2008), Pamungkas (2012, Adhi dan Suhardjo (2013).

Hasil pengujian dengan analisis jalur diperoleh hasil bahwa kapabilitas dinamis berpengaruh langsung terhadap kualitas laporan keuangan. Implementasi SAP berbasis akrua juga terbukti sebagai variabel intervening karena terbukti kapabilitas dinamis berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan melalui implementasi SAP.

### **D. Kesimpulan dan Saran**

#### **1. Simpulan**

Dari hasil pengujian dan pembahasan dapat disimpulkan sebagai berikut:

- a. Variabel kapabilitas dinamis berpengaruh signifikan terhadap implementasi SAP berbasis akrua.
- b. Variabel kapabilitas dinamis berpengaruh langsung dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.
- c. Variabel kapabilitas dinamis, implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrua, dan kualitas SDM berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.
- d. Dari pengujian analisis jalur juga dapat disimpulkan bahwa variabel kapabilitas dinamis berpengaruh tidak langsung melalui implementasi SAP berbasis akrua.
- e. Dari pengujian terhadap dimensi kapabilitas dinamis diperoleh hasil bahwa kapabilitas belajar dan kapabilitas integrasi berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan karena nilai signifikansinya 0,026 dan 0,002 lebih kecil dari 0,05. Sedangkan kapabilitas penginderaan dan kapabilitas koordinasi tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan, karena nilai signifikansinya > 0,05, yaitu 0,530 dan 0,186.

#### **2. Saran**

Penelitian ini mengandung beberapa kelemahan yaitu keterbatasan waktu i dalam pengambilan data penelitian sehingga salah satu OPD tidak diambil datanya. Selain itu koefisien determinasi yang hanya sebesar 53% sehingga masih ada variabel lain yang belum dianalisis. Penelitian yang akan datang bisa memasukkan variabel pelatihan akuntansi yang diikuti. Disamping itu peneliti berikutnya bisa memperluas sampel penelitian agar dapat digeneralisasi hasil penelitiannya.

Bagi OPD kota Madiun diharapkan dapat mengikutsertakan pegawai dalam pelatihan, workshop ataupun seminar secara merata agar semua SDM

lebih meningkat kompetensinya sehingga lebih mudah menerima perubahan-perubahan yang cepat terutama berkaitan dengan pengelolaan pemerintah daerah sehingga kinerja pemerintah daerah makin meningkat.

### Daftar Pustaka

- Adhi, Daniel Kartika dan Suhardjo, Yohanes. 2013. Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Kualitas Aparatur Pemerintah Daerah terhadap Kualitas Laporan Keuangan (studi Kasus pada Pemerintah Kota Tual). *Jurnal STIE Semarang*, Vol 5, No 3, Edisi Oktober 2013
- Agustiawan, 2016. Pengaruh Sistem Berbasis Akrua, Teknologi Informasi, dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah pada Kualitas Laporan Keuangan dengan Kompetensi Sumber Daya Manusia sebagai Moderasi. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*. Vol. 10. ISSN: 2337-3067.
- Ambrosini, V., Bowman, C., and Collier, N. (2009). Dynamic Capabilities: an Exploration of How Firms Renew Their Resource Base. *British Journal of Management*, 20, S9-S24.
- Amriani, Tenry Nur. 2014. *Menyongsong Penerapan Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua*. <http://www.bppk.kemenkeu.go.id/berita-makassar/19410-menyongsong-penerapan-akuntansi-pemerintahan-berbasis-akrua>. Diakses tanggal 24 November 2017.
- Bondan S.Yohanes P, Djamhuri Ali, dan Rosidi. 2017. Kapabilitas Dinamis, Implementasi Sistem Akuntansi Pemerintahan, dan Kualitas Laporan Keuangan SKPD (studi pada Pemerintah Kabupaten Kediri). *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 19, No. 2, November 2017, 82-101
- Christanti, Dianne Natalia. 2013. Pengaruh Akuntansi Berbasis Akrua dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *Tesis UNIKOM*.
- Ghozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Undip
- Indriasari, D., & E. Nahartyo. (2008). Pengaruh Kapasitas Sumber Daya Manusia, dan Pengendalian Intern Sistem Akuntansi terhadap Nilai Informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Simposium Nasional Akuntansi. VII. Pontianak*

- Kiranayanti, 2016. Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Sistem Pengendalian Intern, dan Pemahaman Atas Regulasi Sistem Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal. Akuntansi Universitas Udayana* Vol.16 No. 2. Agustus (2016): 1290-1318., ISSN: 2302-8556.
- Lasoma, Vicky Agustiawan. 2013. *Pengaruh Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada Dinas Pendapatan dan Pengelolaan Keuangan Dan Aset Daerah Kabupaten Gorontalo Utara*. Gorontalo: Universitas Negeri Gorontalo.
- Najati, Pituringsih, dan Animah. 2016. Implementasi Akuntansi Berbasis Akrua : Pengujian Determinan Dan Implikasinya Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga. *Jurnal Akuntansi Universitas Jember* Vol.14 No. 1 Juni 2016
- Nazier, Daeng. 2009. Kesiapan SDM Pemerintah Menuju Tata Kelola Keuangan Negara yang Akuntabel dan Transparan. *Seminar Nasional*. [www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id)
- Ningtyas, Pravitasari Eka dan Widyawati, Dini. 2015. Pengaruh efektivitas Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Ilmu & Riset Akuntansi* Vol. 4 No. 1
- Nugrahaeni, Purwaniati & Imam Subaweh. 2008. Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis* Vol. 13 No 1.
- Nurilla. As Shyfa dan Dul Muid. 2014. Pengaruh Kompetensi Sumber daya Manusia, Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (SKAD), Pemanfaatan Teknologi Informasi, Sistem Pengendalian intern terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *Diponegoro Journal of Accounting*. Volume 3 No 2
- Oktarina Mia, Rahardjo, Kharis, dan Andini, Rita. 2016. Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Kualitas Aparatur Pemerintah Daerah, dan *Good Governance* terhadap Kualitas Laporan Keuangan di Kota Semarang. *Journal of Accounting* Volume 2 No. 2
- Ouda, H. 2004. Basic Requirements Model for Successful Implementation of Accrual Accounting in The Public Sector. *Public Fund Digest* 4(1):78-99.

- Pamungkas, Bambang. 2012. Pengaruh Penerapan Akuntansi Sektor Publik dan Pengawasan terhadap Kualitas Laporan Keuangan dan Implikasinya terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. *Jurnal Ilmiah Ranggagading* Vol. 12 No. 2. 82-93.
- PP No. 24/2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan
- PP No, 71/2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (Revisi PP No. 24/2005)
- Prasad, A., & Green, P. 2015. Organizational Competencies and Dynamic Accounting Information System Capability: Impact on AIS Processes and Firm Performance. *Journal of Information Systems*, 29(3), 123-149
- Proeller, I., Kroll, A., Krause, T., & Vogel, D. 2014. How Dynamic Capabilities Mediate the Link between Strategy and Performance. In P. Joyce & A. Drumaux (Eds.), *Strategic Management in Public Organizations*. Taylor & Francis Group.
- Simanjuntak, Binsar H . 2010. Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual di Sektor Pemerintahan di Indonesia. *Paper Kongres IAI ke-XI 9 Desember 2010*
- Undang-undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara
- Sukmaningrum, T. 2012. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Skripsi*. Fakultas Ekonomika Dan Bisnis Universitas Diponegoro Semarang.
- Teece, D., Pisano, G., & Shuen, A. (1997). Dynamic Capabilities and Strategic Management. *Strategic Management Journal*, 18(7),509-533.
- Wang, C. L., & Ahmed, P. K. (2007). Dynamic Capabilities : a Review and Research Agenda. *The International Journal of ManagementReviews*, 9(1), 31-51.
- Winidyaningrum, Celviana dan Rahmawati. 2010. Pengaruh Sumber daya Manusia dan Pemanfaatan Teknologi Informasi terhadap Keterandalan dan Ketepatanwaktuan Pelaporan Keuangan Pemerintah dengan Variabel Intervening Pengendalian Intern Akuntansi (Studi Empiris di PEMDA SUBOSUKAWONO STRATEN). *Simposium Nasional Akuntansi Indonesia XIII*