

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

**Lita Permata Sari<sup>1)</sup>**

arta\_permata@yahoo.co.id

**Ediyanto<sup>2)</sup>**

didik.tatara@yahoo.com

***Abstract:** This study aimed 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 provided 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 meanings that through the effectiveness of internal controls, the treatment policy of employees can indirectly effecton 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 meningkatkan kualitas pengelolaan keuangan negara/daerah. Pengelolaan keuangan yang berkualitas dapat diukur dengan banyaknya unit kerja

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

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

---

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, diperlukan keberadaan sistem pengendalian internal yang efektif untuk mencegah tindakan kecurangan/penyimpangan yang disebabkan sistem pengendalian internal yang lemah tersebut.

Hasil survei yang dilakukan KPMG *New Zealand Forensic* (2012) menyebutkan bahwa penerapan pengendalian internal yang buruk serta adanya kelemahan dan penyelewengan pada pengendalian internal merupakan dua faktor utama yang menyebabkan terjadinya kecurangan. Di New Zealand, responden yang mengalami kecurangan dari karyawannya pada tahun 2008 sebanyak 31% disebabkan pengendalian internal yang buruk, dan pada tahun 2012 meningkat menjadi 35%. Selain itu, hasil survei lainnya menunjukkan cara utama untuk mendeteksi kecurangan yang sudah terjadi adalah melalui sistem pengendalian internal. Sebaliknya, sebanyak 49% responden di Negara Australia dan New Zealand telah mendeteksi kecurangan yang dilakukan oleh karyawannya dengan mengimplementasikan pengendalian internal yang kuat (KPMG, 2012).

Sikowiyanto (2013) menjelaskan masih terdapat permasalahan-permasalahan dalam penerapan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) yang menyebabkan kualitas SPIP menjadi buruk, ditemukan di lingkungan pemerintah daerah secara umum meliputi: (a) Sikap pimpinan yang kurang mendukung sehingga belum memberikan kontribusi secara optimal

dan kurangnya peran kelembagaan yang berkomitmen terhadap upaya sistem pengendalian internal sehingga tingkat keberhasilan pelaksanaan SPIP sangat rendah dan rentan akan timbulnya kecenderungan penyimpangan; (b) Peran inspektorat daerah belum melakukan penugasan audit dengan baik dan sesuai standar audit pada tiap-tiap SKPD sehingga mengakibatkan hasil audit pun menjadi kurang efektif; (c) Rekomendasi yang diberikan auditor intern terkait SPI tidak ditindaklanjuti secara cepat dan tepat oleh SKPD sehingga kondisi sistem pengendalian intern belum baik, padahal rekomendasi itu diperlukan untuk memantau dan menilai efektivitas dalam mengelola kegiatan organisasi supaya mencapai tujuan yang telah ditetapkan; (d) Banyak aparatur pegawai pada SKPD yang kurang peduli maupun kurang kompeten dalam penerapan SPIP sehingga menyebabkan timbulnya ketidakjelasan ataupun tumpang tindih dalam pembagian tugas maupun pemisahan wewenang; (e) Tata kelola pemerintahan yang belum optimal dan perlu penataan ulang proses kegiatan/program dalam melibatkan *stakeholder* (pemangku kepentingan di lingkungan birokrasi maupun masyarakat), di antaranya Pemerintah Daerah belum mewujudkan akuntabilitas dan transparansi pelaporan sehingga Pemerintah Daerah belum menjadi subyek pemberi informasi dalam rangka pemenuhan hak-hak publik, yaitu hak untuk diberi informasi dan penjelasan, didengar aspirasinya melalui partisipasi, serta dilayani secara baik.

Faktor yang memengaruhi kualitas sistem pengendalian internal, di antaranya kompetensi sumber daya manusia. Pengendalian internal yang telah dirancang dan disusun dengan baik, tidak dapat dikatakan sepenuhnya optimal karena keberhasilannya perluditunjang dari kompetensi, integritas dan nilai etis sumber daya manusia dalam elaksanaannya. Penelitian Artana, Purdanti, dan Meitriana (2014) menyimpulkan bahwa tingkat pendidikan karyawan berpengaruh positif terhadap kualitas sistem pengendalian internal. Selain itu, Cockburn dan Lee seperti yang dikutip oleh Sultana dan Haque (2011) menemukan bahwa studi empirisdari system perbankan China menemukan bahwa komitmen untuk kompetensi, struktur organisasi, perilaku manajemen, sistem informasi, dan tugas wewenang serta tanggung jawab terbukti menjadi variabel pengendalian internal yang paling berpengaruh. Dengan demikian, jika kompetensi sumber daya manusia pada pemerintah daerah baik maka kualitas pengendalian internal yang diterapkan akan baik pula.

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 ekskutif secara pyramida, 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 untukmengevaluasi pentingnya *human capital* dalam praktek akuntansi. Ge dan Mc Vay(2005) dan Doyle, *et.al* (2007) menyatakan bahwa kurangnya kualifikasi staf akuntansi dengan keahlian teknis, berkaitan dengan prinsip-prinsip akuntansi berterima umum, menyebabkan pengendalian internal 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 efektivitas pengendalian internal dan pelaporan keuangan penting dilakukan. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian tersebut adalah *Pertama*, penelitian Jun Guo *et.al* menggunakan data sekunder sedangkan penelitian ini menggunakan data primer. *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 SKPD Pemerintah Kabupaten Situbondo. Pemilihan lokasi penelitian dikarenakan Pemerintah Kabupaten Situbondo merupakan salah satu Pemerintah daerah di Provinsi Jawa Timur yang memperoleh opini WTP (Wajar Tanpa Pengecualian) pada tahun 2016 yang opini sebelumnya yaitu WDP (Wajar Dengan Pengecualian) pada tahun 2013-2015 ([www.situbondokab.go.id](http://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 *cash toward accrual* sedangkan mulai tahun 2015 laporan keuangan pemerintah daerah diwajibkan menggunakan basis akrual penuh sebagaimana yang diamanatkan dalam PP Nomor 71 Tahun 2010. Dengan demikian, penulis tertarik melakukan penelitian dengan judul “Pengaruh Kebijakan *Treatment* Karyawan terhadap Efektivitas Pengendalian Internal dan Kualitas Laporan Keuangan Sektor Publik”.

## **LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS PENELITIAN**

### **Teori Modal Manusia**

Konsep modal manusia memiliki peran penting dalam penciptaan nilai ekonomi dan bisnis (McGregor dkk. 2004; Karami dkk. 2006). Modal manusia meliputi semua proses yang mampu memicu tingkat pengetahuan yang lebih tinggi dan melahirkan pengusaha yang kompetitif dan mampu menjalankan

bisnis dengan lebih baik. Faktor kemampuan dan keterampilan modal manusia yang berkualitas diperlukan untuk meningkatkan kinerja perusahaan terutama dalam industri kecil dan menengah (Skuras 2005). Oleh karena itu, pembangunan manusia harus dilakukan agar kualitas manusia dapat ditingkatkan untuk kepentingan pembangunan ekonomi khususnya melalui peningkatan kualitas SDM industri.

### **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 merupakan hasil dari proses akuntansi yang menghubungkan entitas dengan *stakeholder*, dimana laporan keuangan ini menyajikan informasi yang berguna untuk mengetahui keadaan dan perkembangan suatu entitas. Dengan demikian, laporan keuangan merupakan produk akhir dari proses akuntansi yang menyediakan informasi keuangan dan non keuangan dari suatu organisasi untuk digunakan dalam pengambilan keputusan oleh pihak-pihak yang 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 McGregor dkk (2004) yang menjelaskan kembali pemikiran tentang konsep modal manusia dengan mengaitkan pada model transisi hubungan pekerjaan untuk sebuah ekonomi baru. 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 keterbatasan sumber daya baik sumber daya modal maupun sumber daya manusia pada kegiatan operasional perusahaan, tetapi diperlukan kebijakan *treatment* yang dikeluarkan oleh perusahaan terhadap sumber daya manusia yang dimilikinya. Dengan demikian, kebijakan *treatment* karyawan dapat didefinisikan sebagai suatu kebijakan yang diformulasikan oleh organisasi untuk meningkatkan kompetensi dan kesejahteraan sumber daya manusia yang dimilikinya 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 sumber daya manusia dan peningkatan kesejahteraan karyawan.

### **Efektivitas Pengendalian Internal**

Berdasarkan *Internal Control – Integrated Framework* yang diterbitkan oleh *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* (1994), pengendalian intern didefinisikan sebagai suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan komisaris, direksi atau top manajemen, personel-personel lainnya, yang dirancang untuk mendapatkan keyakinan yang memadai tentang pencapaian tujuan dalam hal keandalan dari pelaporan keuangan, kepatuhan terhadap Undang-Undang dan peraturan yang berlaku, dan efektivitas serta efisiensi operasi.

Dari beberapa pengertian tersebut, nampak bahwa pengendalian intern merupakan pengendalian kegiatan (operasional) organisasi yang dilakukan pimpinan untuk mencapai tujuan secara efisien, yang terdiri dari kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur yang ditetapkan untuk mencapai tujuan tertentu dari operasi organisasi. Pengendalian intern yang digunakan dalam sebuah entitas merupakan faktor yang menentukan keandalan laporan keuangan yang dihasilkan oleh entitas tersebut (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 dengan pandangan ini, Cronqvist et.al (2009) berargumentasi bahwa para CEO dengan 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; Bowen et.al , 2010; dan Dyck et.al, 2010).

Pengendalian internal yang didefinisikan oleh AICPA (2002) bahwa pengendalian internal meliputi struktur organisasi maupun cara dan alat yang dikoordinasikan digunakan di dalam perusahaan dengan tujuan untuk menjaga keamanan harta milik perusahaan, memeriksa ketelitian dan keakuratan data-data akuntansi, meningkatkan efisiensi dan efektivitas dalam operasional usaha, dan membantu mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen yang telah ditetapkan terlebih dahulu. Mulyadi (2008:183) menjelaskan sistem pengendalian internal adalah suatu prosedur atau cara yang didesain dan dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personel lain untuk memberikan keyakinan memadai

dalam pencapaian tujuan keandalan pelaporan keuangan, ketaatan terhadap 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 berdasarkan penjelasan diatas 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. Laporan keuangan yang bebas dari kesalahan penyajian diartikan laporan keuangan yang berkualitas. Dengan demikian, hipotesis yang coba disusun berdasarkan penjelasan diatas adalah:

**H2: Kebijakan *treatment* karyawan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan.**

Loebbecke(2009) menyatakan bahwatujuan pihak manajemen dalam

merancang struktur pengendalian internal adalah untuk (a) keandalan laporan keuangan; (b) mendorong efektivitas dan efisiensi operasional; dan (c) ketaatan pada hukum dan peraturan. Hal yang sama juga dikemukakan oleh Tuanakotta (2013) bahwa manajemen secara umum memiliki empat tujuan dalam merancang keefektifan sistem pengendalian internal, yaitu (a) untuk menetapkan sasaran-sasaran strategis yang mendukung visi dan misi organisasi; (b) keandalan pelaporan keuangan; (c) efektivitas dan efisiensi kegiatan operasional; dan (d) kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku.

Studi Syarifudin (2014) menunjukkan bahwa pengendalian internal 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 sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Hal ini 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 sistem pengendalian internal suatu organisasi, maka laporan keuangan yang dihasilkan juga semakin berkualitas. Dengan

demikian, hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

**H3: Pengaruh kebijakan *treatment* karyawan terhadap kualitas laporan keuangandimediasi oleh efektivitas pengendalian internal.**

## **METODE PENELITIAN**

### **Desain Penelitian**

Jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian *survey*, yaitu penelitian yang mengambil sampel secara langsung dari populasi. Dilihat dari permasalahan yang diteliti, penelitian ini merupakan penelitian kausalitas, yang bertujuan untuk menganalisis hubungan dan pengaruh (sebab-akibat) dari dua atau lebih fenomena (Sekaran, 2011), melalui pengujian hipotesis. Cooper dan Schindler (2003) mengungkapkan bahwa penelitian yang mendasarkan pada teori atau hipotesis yang akan dipergunakan untuk menguji suatu fenomena yang terjadi digolongkan pada jenis penelitian eksplanatori (penjelasan). Penelitian eksplanatori melakukan studi terhadap hubungan antara dua atau lebih konstruk, kemudian berusaha untuk menjelaskan fenomena yang terjadi.

### **Obyek Penelitian**

Salah satu kriteria pemberian opini Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) adalah evaluasi atas efektivitas sistem pengendalian internal. Berdasarkan hal tersebut, maka obyek penelitian ini adalah pemerintah daerah yang berhasil mendapatkan opini WTP pada tahun 2015, yaitu Pemerintah 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 para karyawan yang terkait dengan pelaporan keuangan. Tujuannya yaitu pelaksanaan sistem akuntansi berbasis akrual di Pemerintah Kabupaten Situbondo dapat dilaksanakan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan yang berlaku.

### **Populasi dan Sampel Penelitian**

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah pejabat penatausahaan keuangan dan aset serta bendahara yang terdapat pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Situbondo, sehingga jumlah populasi dalam penelitian ini adalah 102 responden. Teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah *purposive sampling*, yaitu memilih sampel dengan kriteria bahwa sampel terlibat setidaknya 2 tahun dalam pelaporan keuangan di masing-masing SKPD.

Penentuan besarnya sampel dalam penyebaran instrumen dihitung dengan menggunakan formula Slovin, sehingga jumlah sampel dalam penelitian ini adalah sebesar 102 responden.

### **Pengukuran Variabel**

Variabel dalam penelitian ini terdiri dari variabel eksogen, variabel endogen dan variabel mediasi (*intervening variable*). Ketiga jenis variabel tersebut diukur dengan

menggunakan skala *likert*. Berikut ini adalah uraian dari masing-masing variabel.

- 1) Kebijakan *Treatment* Karyawan (KTK), dapat didefinisikan sebagai suatu kebijakan yang diformulasikan oleh organisasi untuk meningkatkan kompetensi dan kesejahteraan sumber daya manusia yang dimilikinya 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) yakni terdiri dua, yaitu peningkatan kompetensi sumber daya manusia dan peningkatan kesejahteraan karyawan.
- 2) Efektivitas Pengendalian Intern (EPI) sebagai variabel mediasi, merupakan pengendalian kegiatan (operasional) organisasi yang dilakukan pimpinan untuk mencapai tujuan secara efisien, yang terdiri dari kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur yang ditetapkan untuk mencapai tujuan tertentu dari operasi organisasi. Indikator efektivitas pengendalian intern dalam penelitian ini mengacu pada komponen sistem pengendalian intern menurut COSO, yaitu lingkungan pengendalian, penaksiran risiko, informasi dan komunikasi, aktivitas pengendalian, dan pemantauan.
- 3) Kualitas Laporan Keuangan (KLK), merupakan akurasi laporan keuangan dalam menyediakan informasi mengenai kegiatan suatu entitas,

(Biddle dkk, 2009). Indikator yang digunakan untuk mengukur kualitas laporan keuangan adalah karakteristik laporan keuangan yang terdiri dari relevan, andal, dapat dipahami, dan dapat dibandingkan, (PP No. 71 Tahun 2010).

### **Metode Analisis Data**

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari uji validitas dan reliabilitas instrumen penelitian, uji asumsi klasik, dan uji statistik dengan menggunakan *software* SPSS versi 20. Jenis analisis data yang digunakan adalah analisis jalur. Jenis analisis ini digunakan untuk menemukan penjelasan-penjelasan mengenai pola-pola hubungan langsung dan tidak langsung berdasarkan pertimbangan-pertimbangan teoritis serta pengetahuan dari peneliti yang ditampilkan dalam bentuk gambar (*path diagram*/diagram jalur) yang berfungsi untuk membantu dalam melakukan konseptualisasi masalah yang kompleks dan mengenali implikasi empirik dari teori yang sedang diuji.

Variabel dalam analisis jalur ini dibedakan menjadi dua, yaitu *exogenous variable* (variabel eksogen) yang merupakan variabel penyebab *endogeneous variable* (variabel 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**

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

$\epsilon_1$  = Hal-hal yang tidak teridentifikasi dalam model 1

$\epsilon_2$  = Hal-hal yang tidak teridentifikasi dalam model 2

Keterangan:

EPI = Variabel endogen Efektivitas

KLK = Variabel endogen Kualitas Laporan Keuangan

KTK = Variabel eksogen Kebijakan *Treatment* Karyawan

$\beta_1, \beta_2, \beta_3$  = Nilai Koefisien b

**HASIL PENELITIAN**

**Tingkat Pengembalian Kuesioner**

Pengumpulan data dalam penelitian ini dilakukan dengan menyebarkan kuesioner kepada 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 yang disebar	102	155.88
Jumlah kuesioner yang tidak kembali	45	44.12
Jumlah kuesioner yang kembali	57	55.88
Jumlah kuesioner yang tidak dapat diolah	5	4.90
Kuesioner yang dapat diolah	52	50.98

Sumber: Data yang diolah, 2018

Kuesioner yang kembali berjumlah 57 dan beberapa kuesioner yang 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 102 kuesioner yang disebar hanya 57 kuesioner yang 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%.

**Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen Penelitian**

Uji validitas dan reliabilitas instrumen penelitian dilakukan sebelum instrumen disebarkan kepada responden. Uji validitas dalam penelitian ini menggunakan teknik *pearson correlation* dan uji reliabilitas menggunakan teknik *cronbach alpha*. Kriteria yang digunakan untuk menentukan suatu

item pertanyaan adalah valid jika korelasi antara skor mempunyai tingkat signifikansi  $< 0.05$  dan untuk menentukan instrumen adalah reliabel

jika memiliki koefisien keandalan  $> 0.6$ . Berikut adalah hasil pengujian validitas dan reliabilitas instrumen penelitian.

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

Variabel	Item	Validitas		Reliabilitas	
		Koefisien	Keterangan	Koefisien	Keterangan
Kebijakan <i>Treatment</i> Karyawan ( $X_1$ )	X <sub>1.1.1</sub>	0.443	Valid	0.708	Reliabel
	X <sub>1.1.2</sub>	0.523	Valid		
	X <sub>1.1.3</sub>	0.729	Valid		
	X <sub>1.1.4</sub>	0.550	Valid		
	X <sub>1.1.5</sub>	0.259	Tidak Valid		
	X <sub>1.2.1</sub>	0.726	Valid		
	X <sub>1.2.2</sub>	0.676	Valid		
X <sub>1.2.3</sub>	0.668	Valid			
Efektivitas Pengendalian Internal ( $Y_1$ )	Y <sub>1.1.1</sub>	0.397	Valid	0.826	Reliabel
	Y <sub>1.1.2</sub>	0.466	Valid		
	Y <sub>1.1.3</sub>	0.579	Valid		
	Y <sub>1.1.4</sub>	0.410	Valid		
	Y <sub>1.2.1</sub>	0.684	Valid		
	Y <sub>1.2.2</sub>	0.806	Valid		
	Y <sub>1.2.3</sub>	0.867	Valid		
	Y <sub>1.3.1</sub>	0.745	Valid		
	Y <sub>1.3.2</sub>	0.216	Tidak Valid		
	Y <sub>1.3.3</sub>	0.688	Valid		
	Y <sub>1.4.1</sub>	0.582	Valid		
	Y <sub>1.4.2</sub>	0.257	Tidak Valid		
	Y <sub>1.4.3</sub>	0.499	Valid		
	Y <sub>1.5.1</sub>	0.450	Valid		
Y <sub>1.5.2</sub>	0.569	Valid			
Kualitas Laporan Keuangan ( $Y_2$ )	Y <sub>2.1.1</sub>	0.630	Valid	0.882	Reliabel
	Y <sub>2.1.2</sub>	0.644	Valid		
	Y <sub>2.1.3</sub>	0.774	Valid		
	Y <sub>2.1.4</sub>	0.416	Valid		
	Y <sub>2.1.5</sub>	0.615	Valid		
	Y <sub>2.2.1</sub>	0.861	Valid		
	Y <sub>2.2.2</sub>	0.788	Valid		
	Y <sub>2.2.3</sub>	0.726	Valid		
	Y <sub>2.3.1</sub>	0.769	Valid		
	Y <sub>2.3.2</sub>	0.861	Valid		
	Y <sub>2.4.1</sub>	0.667	Valid		

Sumber : Data Primer Diolah, 2018

Tabel 2 di atas menunjukkan bahwa dari ketiga variabel yang diteliti dalam penelitian ini, hanya dua variabel yang memiliki koefisien validitas  $> 0.05$  sehingga dinyatakan tidak valid, yaitu variabel kebijakan

*treatment* karyawan dengan item pernyataan X<sub>1.1.5</sub> dan variabel efektivitas pengendalian internal dengan item pernyataan Y<sub>1.3.2</sub> dan Y<sub>1.4.2</sub>. Item pernyataan yang tidak valid dalam penelitian ini dikeluarkan dari kuesioner. Hasil uji realibilitas

dari ketiga variabel yang diteliti dalam penelitian ini menunjukkan bahwa ketiga variabel tersebut memiliki koefisien reliabilitas  $> 0.6$  sehingga instrumen penelitian dinyatakan reliabel.

### Hasil Pengujian Asumsi Klasik

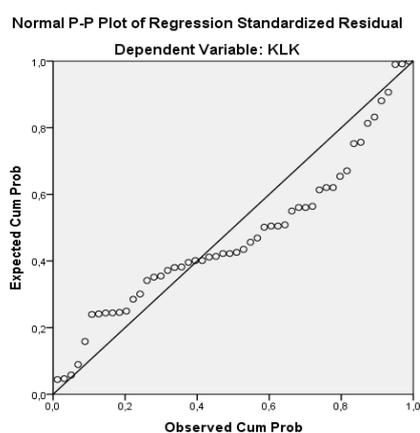
Pengujian asumsi klasik dalam penelitian ini dilakukan untuk memenuhi kriteria BLUE (*Best Linier Unbias Estimate*). Hal ini disebabkan oleh penggunaan analisis jalur. Berikut adalah hasil pengujian uji asumsi klasik.

#### a. Asumsi Normalitas

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

**Grafik 1**

### Hasil Uji Asumsi Normalitas Model Persamaan 1

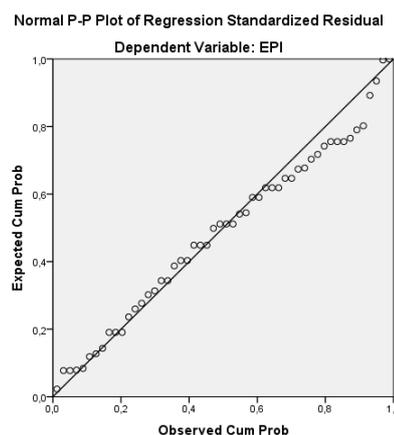


Grafik 1 di atas menunjukkan bahwa data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah diagonal,

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 di atas menunjukkan bahwa data penelitian menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal, sehingga dapat disimpulkan bahwa model persamaan 2 dalam penelitian ini telah memenuhi 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 menggunakan 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

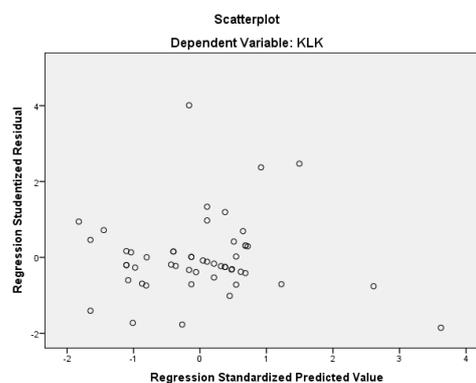
Hasil uji asumsi multikolinieritas menunjukkan bahwa variabel kebijakan *treatment* karyawan dan efektivitas pengendalian internal memiliki nilai  $tolerance > 0.10$  dan nilai  $VIF < 10$ , sehingga model persamaan 2 yang diajukan dalam penelitian ini tidak mengalami gejala multikolinieritas atau telah 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 tidak membentuk pola tertentu yang jelas dan menyebar di atas dan di bawah angka nol pada sumbu Y. Berikut adalah hasil uji asumsi heteroskedastisitas model persamaan 2.

**Grafik 3**  
**Hasil Uji Asumsi Heteroskedastisitas Model Persamaan**



Grafik 3 di atas menunjukkan bahwa data dalam penelitian ini menyebar secara tidak beraturan dan tidak membentuk pola yang jelas, sehingga dapat disimpulkan bahwa 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 sebagai berikut.

**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 <sup>2</sup>	: 0.081			

Sumber : Data Primer Diolah, 2018

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

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

Model persamaan 1 di atas menunjukkan bahwa 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 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 <sup>2</sup>	: 0.218			

Sumber : Data Primer Diolah, 2018

Model persamaan 2 berdasarkan tabel di atas, dapat dirumuskan sebagai berikut.

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

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:

$$R_m^2 = 1 - P_{e1}^2 - P_{e2}^2$$

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

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

$$R_m^2 = 1 - (0.959)^2 - (0.884)^2$$

$$= 0.281$$

Keragaman data yang dapat dijelaskan oleh model adalah 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% dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dikaji dalam 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 menunjukkan bahwa koefisien kebijakan *treatment* karyawan adalah sebesar -0.041 dan  $t_{hitung}$  sebesar -0.312 dengan tingkat probabilitas sebesar 0.756. Tingkat

probabilitas  $t_{hitung}$  yaitu 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 yang diajukan dalam penelitian ini adalah pengaruh kebijakan *treatment* karyawan terhadap kualitas laporan keuangan dimediasi oleh efektivitas pengendalian internal. 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 efektivitas 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. Berdasarkan hasil pengeujian tersebut dapat disimpulkan bahwa hipotesis ketiga yang diajukan dalam penelitian ini diterima dan menunjukkan efek mediasi penuh.

## **PEMBAHASAN**

### **Pengaruh Kebijakan *Treatment* terhadap Efektivitas Pengendalian Internal**

Hipotesis pertama menyebutkan bahwa kebijakan *treatment* karyawan berpengaruh terhadap efektivitas pengendalian intern. Hasil analisis regresi menunjukkan bahwa kebijakan *treatment* karyawan berpengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas pengendalian internal sehingga hipotesis pertama diterima. Hal ini menunjukkan bahwa kebijakan *treatment* karyawan yang diukur melalui peningkatan kompetensi SDM dan peningkatan 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.

### **Pengaruh Kebijakan *Treatment* terhadap Kualitas Laporan Keuangan**

Hipotesis kedua menyebutkan bahwa 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) menemukan bahwa kebijakan karyawan yang *friendly* secara signifikan mengurangi kecenderungan kesalahan laporan keuangan.

Hasil uji hipotesis tidak 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.

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

Hasil penelitian menunjukkan 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 Kabupaten Situbondo telah dilaksanakan dengan 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**

Penelitian ini 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**

Beberapa hal yang disarankan peneliti untuk penelitian selanjutnya adalah sebagai berikut.

- 1). Objek penelitian dapat diperluas untuk seluruh pemerintah daerah se-Jawa Timur sehingga dapat meningkatkan daya generalisasi.

- 2). Penelitian di bidang kebijakan *treatment* karyawan khususnya pada indikator peningkatan kesejahteraan karyawan masih sangat jarang diteliti dalam sektor publik, sehingga penelitian ini diharapkan dapat menarik minat bagi peneliti selanjutnya untuk mengkaji hal tersebut.

#### **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.

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

- Committee of Sponsoring Organization of The Treadway Commission (COSO). 1994. *Internal Control Integrated Framework*. New York: AICPA Publication.
- Cooper, D. R., dan Schindler, P. S., 2003. *Business Research Methods*. Eight Edition. McGraw-Hill/Irwin, New York, NY 10020.
- 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.
- Doyle, et, al. 2007. Determinants of Weaknesses in Internal Control Over Financial Reporting. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 44, pp.193-223.
- Dyck, A., A. Morse, and L. Zingales. 2010. Who blows the whistle on corporate fraud? *Journal of Finance* 65 (6): 2213-2253.
- Evicahyani, Sagung Inten. 2015. Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Tabanan. Tesis Universitas Udayana.
- 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.
- Ghozali, Imam. (2005). *Aplikasi Analisis Multivariat Dengan Program SPSS*. Semarang : Badan Penerbit Undip.
- 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.
- Jun, Guo., Pingsun, Huang., Yan Zhang., Nan, Zhou. 2016. The effect of employee *treatment* [olicies on internal control weakness and financial restatements. *The Accounting Review*, Vol. 91, No.4, July 2016, pp. 1167-1194.
- KPMG. 2012. *International Survey of Corporate Responsibility Reporting*. Forensic: Integrity Survey 2012.
- Loebbecke, Arens. 2009. *Auditing, Pendekatan Terpadu*, Terjemahan Amir Abadi Jusuf. Salemba Empat: Jakarta.
- Mulyadi. 2008. *Pemeriksaan Akuntansi*. Bagian Penerbit STIE YPKN: Yogyakarta.
- Rajan, R., and L. Zingales. 1998. Power in a theory of the firm. *Quarterly Journal of Economics* 113 (92): 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.
- Sekaran, Uma. 2011. *Research Methods for Business: A Skill-Building Approach*. Forth Edition. Salemba Empat; Jakarta.
- 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.
- 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.
- Tuanakotta, Theodorus M. 2013. *Audit Berbasis ISA (International Standards on Auditing)*. Jakarta: Salemba Empat.
- 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.