
PENGARUH KOMPETENSI SUMBER DAYA MANUSIA, PENERAPAN AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL, SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL PEMERINTAH DAN PEMANFAATAN TEKNOLOGI INFORMASI TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN

Ternalemta¹, Lintje Kalangi², Jantje J. Tinangon³

Program Studi Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Sam Ratulangi, Manado, 95115, Indonesia

E-mail: pekag@rocketmail.com¹

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of human resource competence, the application of accrual-based accounting, government internal control systems and the use of information technology on the quality of financial reports at the XIII / Merdeka Military Command (Kodam). This research is a quantitative study, using primary data through a questionnaire. Respondents in this study were 84 financial managers in the Kodam XIII / Merdeka work unit. The analytical method used in this research is multiple linear regression with the help of the SPSS version 23 program. The results showed that partially, the human resource competence variable, the application of accrual-based accounting, the government internal control system and the use of information technology had an effect on the quality of financial reports.

Keywords: human resource competence variable; application of accrual-based accounting; the government internal control system; the use of information technology and quality of financial reports

1. PENDAHULUAN

Sebagaimana diamanatkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, dan Undang-Undang Nomor 27 Tahun 2014 tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2014, Menteri/Pimpinan Lembaga sebagai Pengguna Anggaran/Barang mempunyai tugas antara lain menyusun dan menyampaikan laporan keuangan Kementerian Negara/Lembaga yang dipimpinnya. Kodam XIII/Merdeka adalah salah satu entitas akuntansi dibawah Kementerian Petahanan dalam hal ini dibawah unit TNI AD yang berkewajiban menyelenggarakan akuntansi dan laporan pertanggung jawaban atas pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara dengan menyusun laporan keuangan berupa Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Laporan keuangan Kodam XIII/Merdeka merupakan bagian dari laporan keuangan pemerintah. Laporan keuangan pemerintah merupakan salah satu bentuk pertanggungjawaban penyelenggaraan pemerintahan untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah (Firdaus dan Fahlevi, 2015). Peraturan Pemerintah (PP) nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) menyebutkan bahwa upaya untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah dilakukan dengan cara laporan keuangan pemerintah disusun dan disajikan harus memenuhi prinsip-prinsip SAP.

Berdasarkan surat hasil telaah Laporan Keuangan (LK) UAPPA-W Kodam XIII/Merdeka tahun 2019 *audited* S-473/WPB.30//2020 yang mengharuskan penanggungjawab UAPPA-W Kodam XIII/Merdeka untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan yang akan disusun pada periode selanjutnya. Hal ini dikarenakan laporan keuangan Kodam XIII/Merdeka tahun 2019 masih terdapat selisih pada asset masuk dan asset keluar serta adanya informasi akuntansi yang tidak terperinci. Berdasarkan fenomena tersebut dapat

dikatakan bahwa laporan keuangan Kodam XIII/Merdeka belum memenuhi kualitas laporan keuangan Kementerian/Lembaga seperti yang disebutkan dalam Peraturan Pemerintah (PP) nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), diantaranya informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, informasi akuntansi keuangan pemerintah disajikan selengkap mungkin.

Penyebab terjadinya selisih antara aset masuk dan aset keluar serta adanya informasi akuntansi yang tidak terperinci ada empat faktor. Faktor-faktor tersebut adalah latar belakang pendidikan dalam lingkungan satuan kerja Kodam XIII/Merdeka yang berkaitan dengan penyusunan laporan keuangan sebagian besar SMA serta kurangnya pelatihan yang diterima berkaitan dengan penyusunan laporan keuangan, penerapan akuntansi akrual basis masih baru dilingkungan Kodam XIII/Merdeka karena pada tahun ini memasuki tahun ke-3. Selanjutnya, pengendalian internal belum maksimal yang menyebabkan laporan keuangan sering terlambat dilaporkan. Serta, adanya keterbatasan jumlah computer atau laptop sebagai penunjang penyusunan laporan keuangan. Oleh karena itu, dalam penelitian ini faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan adalah kompetensi sumber daya manusia, penerapan akuntansi berbasis akrual, sistem pengendalian internal pemerintah dan pemanfaatan teknologi informasi.

Menurut Menteri Keuangan Republik Indonesia Sri Mulyani salah satu langkah untuk meningkatkan kualitas Laporan Keuangan Kementerian Lembaga (LKKL) adalah peningkatan kompetensi sumber daya manusia (Azzura, 2017). Kompetensi sumber daya manusia merupakan kombinasi pengetahuan, keterampilan dan kemampuan dalam bidang karir tertentu yang memungkinkan seseorang untuk melakukan tugas atau fungsi sesuai dengan keahliannya. Dalam hal ini adanya kompetensi sumber daya manusia mendasari seseorang mencapai kinerja yang tinggi dalam pekerjaannya memiliki peranan yang sangat penting untuk merencanakan, melaksanakan, dan mengendalikan entitas yang bersangkutan (Sari dan Putra, 2012). Hullah dan Pontoh (2017) berpendapat bahwa kekeliruan laporan keuangan yang dibuat dan ketidaksesuaian laporan dengan standar yang ditetapkan pemerintah disebabkan oleh kegagalan sumber daya manusia Kementerian Lembaga dalam memahami dan menerapkan logika akuntansi.

Penelitian Pujanira dan Taman (2017) membuktikan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Sumber daya manusia yang memiliki kompetensi akan dapat menyelesaikan pekerjaannya secara efektif dan efisien. Adanya kompetensi sumber daya manusia maka akan mendukung ketepatan waktu pembuatan laporan keuangan yang merupakan karakteristik dari kualitas laporan keuangan. Hasil penelitian Hardyansyah (2016) mengatakan bahwa jika kompetensi sumber daya manusia meningkat maka akan meningkatkan kualitas laporan keuangan.

Selain sumber daya manusia, penerapan akuntansi berbasis akrual merupakan faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan (Soeradi, 2019:23). Penerapan akuntansi akrual baru diimplementasikan sepenuhnya oleh Kodam XIII/Merdeka pada tahun 2016. Kondisi ini memungkinkan adanya kesalahan dalam laporan keuangan Kodam XIII/Merdeka yang berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan Kodam XIII/Merdeka. Seperti yang dikemukakan oleh Sumardi (2008) bahwa kalangan yang baru menerapkan akuntansi berbasis akrual akan mengalami kesulitan dan menuntut waktu untuk memahaminya. Oleh karena itu, pemerintah telah membuat standar akuntansi pemerintah yang menjadi pedoman dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan yang berkualitas (Jati, 2019).

Dalam penelitian Najati dan Pituringsih (2016) menyimpulkan implementasi akuntansi akrual mempunyai implikasi terhadap kualitas laporan keuangan. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin baik implementasi akuntansi berbasis akrual, maka akan semakin meningkatkan kualitas laporan keuangan. Informasi yang berkualitas tinggi hanya dapat dibuat melalui adopsi dan penerapan akuntansi berbasis akrual di sektor publik

(Ofoegbu, 2014). Namun, di sisi lain, dikhawatirkan akan terjadi penurunan opini audit. Hal ini mungkin terjadi bila dampak penyusunan laporan keuangan berbasis akrual tidak diantisipasi oleh pemerintah (Najati dan Pituringsih, 2016).

Lestari dan Dewi (2020) mengemukakan rendahnya kualitas laporan keuangan salah satu penyebabnya adalah penyelenggaraan sistem pengendalian intern yang belum memadai. Sistem akuntansi sebagai sistem informasi merupakan subjek terjadinya kesalahan baik yang disengaja maupun yang tidak disengaja. Sistem pengendalian internal merupakan dasar bagi keamanan, kesehatan dan perkembangan yang wajar dari suatu entitas, serta dapat membantu pengelola keuangan dalam menjaga aset, menjamin tersajinya pelaporan keuangan yang berkualitas, manajerial yang akurat dan dapat diandalkan dan mengoptimalkan pemanfaatan sumber daya secara ekonomis, efektif dan efisien (Faishol, 2016).

Di Indonesia keefektifan sistem pengendalian internal pemerintah mengacu pada peraturan pemerintah nomor 60 tahun 2008 tentang sistem pengendalian internal pemerintah, yang terdiri atas lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi serta pemantauan. Dalam penelitian Kurniasih (2014) menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah artinya sistem pengendalian internal pemerintah mampu meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Sistem pengendalian internal yang dilakukan secara berkala akan berdampak pada kualitas laporan keuangan (Djaya, 2016).

Faktor lain yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan adalah pemanfaatan teknologi informasi (Agustiawan dan Rasmini, 2016). Pemanfaatan teknologi informasi berkaitan dengan kondisi perangkat keras, perangkat lunak yang digunakan, pemutakhiran data, kondisi pegawai yang ada, dan keterbatasan dana (Mahmudi, 2016:34). Dalam hubungannya dengan sistem informasi akuntansi, teknologi informasi akan meningkatkan kapabilitas sistem. Pemanfaatan teknologi informasi bermanfaat dalam pelaksanaan tugas-tugas akuntansi, namun jumlah komputer, jaringan internet dan proses akuntansi sejak awal transaksi hingga pembuatan laporan keuangan dilakukan secara komputerisasi harus diperhatikan untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas (Haza, 2015). Selain itu, teknologi informasi yang ada dalam suatu instansi, namun tidak atau belum mampu dimanfaatkan secara maksimal membuat pemanfaatan teknologi informasi menjadi sia-sia dan semakin mahal (Nurillah dan Muid, 2014).

Tujuan penelitian ini adalah: (1) untuk menguji dan membuktikan secara empiris bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan Kodam XIII/Merdeka; (2) untuk menguji dan membuktikan secara empiris bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan Kodam XIII/Merdeka; (3) untuk menguji dan membuktikan secara empiris bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan Kodam XIII/Merdeka; dan (4) untuk menguji dan membuktikan secara empiris bahwa pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan Kodam XIII/Merdeka.

2. TINJAUAN PUSTAKA

Teori implementasi kebijakan publik

Implementasi kebijakan publik dapat dilihat dari beberapa perspektif atau pendekatan. Salah satunya ialah *implementation problems approach* yang diperkenalkan oleh Edward III (1980) dalam Tahir (2014:70-76). Edward III dalam Tahir (2014:70-76) mengajukan pendekatan masalah implementasi dengan terlebih dahulu mengemukakan dua pertanyaan pokok, yakni: (i) faktor apa yang mendukung keberhasilan implementasi kebijakan? dan (ii) faktor apa yang menghambat keberhasilan implementasi kebijakan? Berdasarkan kedua pertanyaan tersebut dirumuskan empat faktor yang merupakan syarat utama keberhasilan

proses implementasi, yakni komunikasi, sumber daya, sikap birokrasi atau pelaksana dan struktur organisasi, termasuk tata aliran kerja birokrasi.

Empat faktor tersebut menjadi kriteria penting dalam implementasi suatu kebijakan. Komunikasi suatu program hanya dapat dilaksanakan dengan baik apabila jelas bagi para pelaksana. Hal ini menyangkut proses penyampaian informasi, kejelasan informasi dan konsistensi informasi yang disampaikan. Sumber daya, meliputi empat komponen yaitu staf yang cukup (jumlah dan mutu), informasi yang dibutuhkan guna pengambilan keputusan, kewenangan yang cukup guna melaksanakan tugas atau tanggung jawab dan fasilitas yang dibutuhkan dalam pelaksanaan. Disposisi atau sikap pelaksana merupakan komitmen pelaksana terhadap program. Struktur birokrasi didasarkan pada *standard operating procedure* yang mengatur tata aliran pekerjaan dan pelaksanaan kebijakan. Untuk memperlancar implementasi kebijakan, perlu dilakukan diseminasi dengan baik.

Hubungan teori implementasi kebijakan publik dengan penelitian ini adalah kualitas laporan keuangan merupakan bagian dari kebijakan pemerintah yang tercantum dalam PP nomor 71 tahun 2010 sebagai tanggung jawab terhadap masyarakat. Kodam XIII/Merdeka bertanggungjawab menyampaikan laporan keuangan yang berkualitas sebagai bentuk tanggungjawab menjalankan kebijakan pemerintah melalui kementerian pertahanan. Implementasi kebijakan dalam hal ini laporan keuangan yang berkualitas sesuai PP nomor 71 tahun 2010 akan berhasil jika didukung oleh faktor-faktor sebagai berikut: faktor sumber daya terdiri dari sumber daya manusia dan pemanfaatan teknologi informasi, faktor sikap pelaksana terdiri dari penerapan akuntansi berbasis akrual. Penerapan akuntansi berbasis akrual merupakan amanat dari PP nomor 71 tahun 2010, sehingga Kodam XIII/Merdeka harus melaksanakan amanat tersebut. Hal ini berarti penerapan akuntansi berbasis akrual bagian dari faktor sikap pelaksana. Sedangkan, sistem pengendalian internal pemerintah merupakan bagian dari faktor struktur birokrasi. Struktur birokrasi termasuk didalamnya adalah *strandar operasional prosedurs* yang mengatur tata aliran pekerjaan dan pelaksanaan kebijakan.

Teori keagenan

Teori keagenan adalah teori yang menjelaskan hubungan antara agen dan principal, dimana agen merupakan pihak pengelola perusahaan sedangkan principal merupakan pihak pemilik. Keduanya terikat dalam sebuah kontrak. Agen merupakan pihak yang menjalankan perusahaan, sedangkan principal sebagai pihak yang mengevaluasi informasi yang disampaikan oleh agen (Jensen dan Meckling, 1976). Dalam teori keagenan terdapat asimetri informasi, artinya pihak agen lebih mengetahui informasi internal dalam sebuah perusahaan dibandingkan dengan pihak principal (Afriyeni dan Marlius, 2019). Asimetri informasi terjadi pada semua organisasi, baik sektor publik maupun sektor swasta. Pada sektor publik, pemerintah sebagai agen yang memiliki informasi bertanggung jawab menyampaikan informasi yang sebenarnya kepada rakyat selaku principal (Girsang dan Yuyetta, 2015).

Hubungan teori keagenan dengan penelitian ini adalah Kodam XIII/Merdeka sebagai agen (pengelola pemerintah dalam lingkungan Kementerian Pertahanan) harus memberikan pertanggungjawaban kepada principal atau masyarakat dalam bentuk laporan keuangan yang berkualitas. Laporan keuangan yang berkualitas dapat mengurangi asimetri informasi antara Kodam XIII/Merdeka dengan masyarakat. Selain itu, untuk mengurangi konflik keagenan antara pemerintah sebagai agen dan masyarakat sebagai principal maka diperlukan pengawasan (Girsang dan Yuyetta, 2015). Bentuk pengawasan melalui penyajian laporan keuangan yang berkualitas dan pengungkapan informasi kepada publik. Ada berbagai strategi untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Namun, dalam penelitian ini laporan keuangan dapat berkualitas apabila didukung oleh sumber daya manusia yang berkompeten,

adanya penerapan akuntansi berbasis akrual, adanya sistem pengendalian internal yang baik dan adanya pemanfaatan teknologi informasi.

3. METODE PENELITIAN

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah jenis penelitian kuantitatif. Penelitian kuantitatif adalah penelitian yang bertujuan untuk menggambarkan dan menguji hipotesis yang telah ditetapkan (Sugiyono, 2017:27). Penelitian ini akan mengukur dan menganalisis pengaruh penerapan kompetensi Sumber Daya Manusia, penerapan akuntansi akrual, sistem pengendalian internal pemerintah dan pemanfaatan teknologi informasi terhadap kualitas laporan keuangan Kodam XIII/Merdeka. Penelitian ini dilakukan pada Kodam XIII/Merdeka dan jajarannya.

Populasi dalam penelitian ini adalah pengelola keuangan di satuan kerja (satker) yang berkaitan dengan penyusunan laporan keuangan sebanyak 84 orang. Pengambilan sampel dilakukan dengan cara *total sampling*. *Total sampling* yaitu Teknik pengambilan sampel dimana jumlah sampel sama dengan jumlah populasi (Sugiyono, 2017:123). Alasan menggunakan *total sampling* karena menurut Sugiyono (2017:123), jumlah populasi yang kurang dari 100 sebaiknya seluruh populasi dijadikan sampel. Sampel penelitian adalah 84 responden yang menangani laporan keuangan yang terdapat di seluruh Satker Kodam XIII/Merdeka. Teknik pengumpulan data adalah dengan penyebaran kuesioner.

4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1. Hasil penelitian

Pada Tabel 1 terlihat nilai masing-masing pernyataan terhadap nilai total pernyataan diatas (r_{hitung}) lebih besar dari r_{tabel} . r_{tabel} dalam penelitian ini adalah sebesar 0,2146. Hal ini menunjukkan bahwa semua item pernyataan dari variabel kompetensi sumber daya manusia (X_1), penerapan akuntansi berbasis akrual (X_2), sistem pengendalian internal pemerintah (X_3), pemanfaatan teknologi informasi (X_4) dan kualitas laporan keuangan (Y) adalah valid.

Tabel 1. Hasil uji validitas

Variabel	r_{hitung}	Variabel	r_{hitung}
X _{1,1}	0,690	X _{3,5}	0,632
X _{1,2}	0,766	X _{3,6}	0,670
X _{1,3}	0,599	X _{4,1}	0,646
X _{1,4}	0,642	X _{4,2}	0,616
X _{1,5}	0,627	X _{4,3}	0,746
X _{1,6}	0,494	X _{4,4}	0,590
X _{2,1}	0,561	X _{4,5}	0,748
X _{2,2}	0,453	X _{4,6}	0,664
X _{2,3}	0,519	X _{4,7}	0,578
X _{2,4}	0,403	X _{4,8}	0,634
X _{2,5}	0,633	Y ₁	0,620
X _{2,6}	0,587	Y ₂	0,581
X _{2,7}	0,574	Y ₃	0,511
X _{2,8}	0,486	Y ₄	0,456
X _{3,1}	0,572	Y ₅	0,487
X _{3,2}	0,543	Y ₆	0,308
X _{3,3}	0,576	Y ₇	0,430
X _{3,4}	0,516	Y ₈	0,341

Sumber: Hasil olah data SPSS 23

Berdasarkan Tabel 2 terlihat nilai *cronbach's alpha* untuk variabel independen dan dependen sebesar 0,889. Hal ini berarti nilai *cronbach's alpha* dalam penelitian ini > 0,70 yang menunjukkan bahwa variabel independen dan dependen dalam penelitian ini adalah

reliabel atau dapat diandalkan.

Tabel 2. Hasil uji reliabilitas

Cronbach's Alpha	N of Items
0,889	36

Sumber: Hasil olah data SPSS 23

Pada Tabel 3 dapat dilihat bahwa *asymptotic sig* menunjukkan nilai sebesar 0,200. Nilai tersebut lebih besar dari nilai signifikansi 0,05. Hal ini berarti data dalam penelitian ini berdistribusi normal karena memenuhi kriteria lebih besar dari nilai signifikansi yang ditetapkan 0,05.

Tabel 3. Hasil uji normalitas

		Unstandardized Residual
N		84
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	0.0000000
	Std. Deviation	1.51721565
Most Extreme Differences	Absolute	0.061
	Positive	0.057
	Negative	-0.061
Test Statistic		0.061
Asymp. Sig. (2-tailed)		0.200 ^{c,d}

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

c. Lilliefors Significance Correction.

d. This is a lower bound of the true significance

Sumber: Hasil olah data SPSS 23

Berdasarkan Tabel 4 dapat dilihat bahwa nilai *tolerance* dan VIF dari masing-masing variabel > 0,10 dan < 10. Hal ini berarti, tidak terdapat korelasi antar variabel independen.

Tabel 4. Hasil uji multikolinieritas

Variabel	Collinearity Statistic	
	Tolerance	VIF
X ₁	0,572	1,750
X ₂	0,486	2,056
X ₃	0,501	1,995
X ₄	0,573	1,746

Sumber: Hasil olah data SPSS 23

Berdasarkan Tabel 5 dapat dilihat bahwa nilai signifikansi masing-masing variabel independen terhadap *residual* diatas nilai signifikansi 0,05. Hal ini berarti tidak terdapat variabel independent tidak terjadi heteroskedastisitas.

Tabel 5. Hasil uji heteroskedastisitas

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Constant	0.554	1.862		.298	0.767
X1	-0.079	0.072	-0.160	-1.104	0.273
X2	0.139	0.070	0.309	1.972	0.052
X3	-0.073	0.085	-0.133	-0.858	0.394
X4	-0.005	0.054	-0.013	-0.091	0.927

Dependent Variable: RES2

Sumber: Hasil olah data SPSS 23

Berdasarkan Tabel 6, model regresi linier berganda dapat dituliskan persamaan regresinya sebagai berikut:

$$Y = 6,116 + 0,276 X_1 + 0,140 X_2 + 0,353 X_3 + 0,171 X_4$$

Tabel 6. Hasil uji hipotesis

Model	Unstandardized	t_{hitung}	Sig	Kesimpulan
	Coefficients			
B				
Konstanta	6,116	2,901	0,005	
X ₁	0,276	3,037	0,003	H ₀ Ditolak H _a Diterima
X ₂	0,140	2,152	0,034	H ₀ Ditolak H _a Diterima
X ₃	0,353	4,041	0,000	H ₀ Ditolak H _a Diterima
X ₄	0,171	2,265	0,026	H ₀ Ditolak H _a Diterima

Sumber: Hasil olah data SPSS 23

Nilai konstanta sebesar 6,116 berarti jika variabel independen kompetensi sumber daya manusia, penerapan akuntansi berbasis akrual, sistem pengendalian internal pemerintah dan pemanfaatan teknologi informasi sama dengan nol, maka nilai variabel terikat atau kualitas laporan keuangan sebesar 6,116. Nilai signifikansi variabel kompetensi sumber daya manusia (X₁) sebesar 0,003 dan t_{hitung} sebesar 3,037. Nilai signifikansi tersebut $< 0,05$ dan nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ atau $3,037 > 1,663$ sehingga dapat disimpulkan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Hal ini berarti H₁ diterima. Nilai signifikansi dan t_{hitung} pada hubungan antara penerapan akuntansi berbasis akrual (X₂) dan kualitas laporan keuangan adalah 0,034 dan 2,152. Nilai signifikansi tersebut $< 0,05$ dan nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ atau $2,152 > 1,663$ menunjukkan bahwa terdapat pengaruh signifikan penerapan akuntansi berbasis akrual terhadap kualitas laporan keuangan. Hal ini berarti H₂ diterima.

Hubungan variabel sistem pengendalian internal pemerintah (X₃) dan kualitas laporan keuangan menghasilkan nilai signifikansi sebesar 0,000, atau $< 0,05$ dan nilai t_{hitung} sebesar 4,041, atau $> 1,663$ menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal pemerintah berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Hal ini berarti H₃ diterima. Variabel pemanfaatan teknologi informasi (X₄) dan kualitas laporan keuangan menghasilkan nilai signifikansi sebesar 0,026, atau $< 0,05$ dan nilai t_{hitung} sebesar 2,265, atau $> 1,663$ menunjukkan bahwa terdapat pengaruh signifikan pemanfaatan teknologi informasi terhadap kualitas laporan keuangan. Hal ini berarti H₄ diterima.

4.2. Pembahasan

Pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan

Hasil uji hipotesis H₁ menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan di Kodam XIII/Merdeka. Hal ini berarti, semakin berkualitas sumber daya manusia yang ada di Kodam XIII/Merdeka maka, laporan keuangan yang dihasilkan akan semakin berkualitas. Kompetensi sumber daya manusia merupakan kemampuan dan karakteristik yang dimiliki oleh seseorang berupa pengetahuan, keterampilan dan sikap dalam pelaksanaan tugas sehingga tugas dapat diselesaikan secara profesional, efektif dan efisien. Sumber daya manusia yang memiliki kompetensi akan mengurangi kesalahan dalam pembuatan laporan keuangan yang merupakan syarat dari laporan keuangan yang berkualitas. Upaya menciptakan sumber daya manusia yang berkompeten untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas merupakan bentuk pertanggungjawaban pemegang amanah terhadap pemberi amanah. Hal ini sesuai dengan teori keagenan dalam sektor pemerintah yang memaknai akuntabilitas publik merupakan bentuk tanggungjawab penerima amanah atau agen terhadap pemberi amanah atau principal untuk memberikan, menyajikan informasi yang sesungguhnya (Girsang dan Yuyetta, 2015).

Dalam teori implementasi kebijakan (Edward III dalam Tahir, 2014:70-76) menjelaskan bahwa sumber daya utama dalam implementasi kebijakan adalah staf atau sumber daya manusia (SDM). Kegagalan yang sering terjadi dalam implementasi kebijakan salah satunya disebabkan oleh karena staf yang tidak mencukupi, memadai, ataupun tidak kompeten di bidangnya. Penambahan jumlah staf atau implementor saja tidak mencukupi, tetapi diperlukan pula kecukupan staf dengan keahlian serta kemampuan yang diperlukan (kompeten dan kapabilitas) dalam mengimplementasikan kebijakan atau melaksanakan tugas yang diinginkan oleh kebijakan itu sendiri. Kualitas laporan keuangan merupakan bentuk kebijakan dari PP nomor 71 tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintahan. Keberhasilan penerapan PP tersebut dalam mencapai laporan keuangan yang berkualitas dipengaruhi oleh sumber daya manusia yang berkompeten. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Astari (2018), Pujanira dan Taman (2017) serta Firdaus dan Fahlevi (2015) yang menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Apabila sumber daya manusia dikelola dengan baik maka kualitas laporan keuangan yang dihasilkan semakin baik (Astari, 2018). Sumber daya yang berkompeten akan dapat menyelesaikan pekerjaannya secara efektif dan efisien, sehingga laporan keuangan dapat dihasilkan secara tepat waktu.

Pengaruh penerapan akuntansi berbasis akrual terhadap kualitas laporan keuangan

Hasil uji hipotesis 2 menunjukkan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Hal ini berarti, apabila sistem akuntansi yang digunakan oleh Kodam XIII/Merdeka berbasis akrual, maka laporan keuangan yang dihasilkan akan semakin berkualitas. Penerapan akuntansi berbasis akrual berarti mengakui beban ketika transaksi terjadi, sehingga menyediakan gambaran operasional pemerintahan secara lebih transparan serta memberikan hasil yang lebih baik (Soeradi, 2019:44). Oleh karena itu, penerapan akuntansi berbasis akrual dalam lingkungan Kodam XIII/Merdeka akan berdampak pada kualitas laporan keuangan. Teori keagenan yang dikaitkan dengan pemerintahan oleh Girsang dan Yuyetta (2015) menyatakan bahwa untuk mengurangi konflik keagenan antara pemerintah dan masyarakat diperlukan pengawasan dari masyarakat, bentuk pengawasannya adalah laporan keuangan yang berkualitas dan pengungkapan informasi kepada publik. Salah satu faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan adalah penerapan akuntansi berbasis akrual (Astari, 2018). Penggunaan akuntansi berbasis akrual merupakan kebijakan pemerintah yang diatur dalam peraturan pemerintah sehingga Kodam XIII/Merdeka sebagai faktor pelaksana kebijakan harus menjalankan peraturan pemerintah tersebut.

Sesuai dengan teori implementasi kebijakan publik (Edward III 1980 dalam Tahir, 2014:70-76) faktor pelaksana atau disposisi menentukan keberhasilan suatu kebijakan. Kebijakan publik yang sifatnya *top down* maka faktor pelaksana atau disposisi akan menerima kebijakan dan menjalankan dengan baik. Selain itu, informasi berhubungan dengan cara melaksanakan kebijakan. Implementor harus mengetahui apa yang harus mereka lakukan di saat mereka diberi perintah untuk melakukan tindakan. Penggunaan akuntansi berbasis akrual bertujuan untuk memberikan informasi yang lebih transparan mengenai biaya (*cost*) pemerintah dan meningkatkan kualitas pengambilan keputusan didalam pemerintah dengan menggunakan informasi yang detail, yang tidak sekedar basis kas. Laporan keuangan yang transparan merupakan salah satu indikator bahwa laporan keuangan tersebut berkualitas (Soeradi, 2019:44). Hasil penelitian ini sejalan mendukung hasil penelitian Astari (2018), Pujanira dan Taman (2017), Najati dan Pituringsih (2016) yang membuktikan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Semakin baik akuntansi berbasis akrual diterapkan maka semakin baik kualitas laporan keuangan pemerintah.

Pengaruh sistem pengendalian internal pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan

Hasil uji hipotesis 3 menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal pemerintah berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan Kodam XIII/Merdeka. Hal ini berarti, semakin tinggi sistem pengendalian internal yang ada di Kodam XIII/Merdeka akan membuat laporan keuangan yang dihasilkan oleh Kodam XIII/Merdeka semakin berkualitas. Menurut peraturan pemerintah (PP) Nomor 21 tahun 2012 tentang sistem pengendalian intern pemerintah, sistem pengendalian internal pemerintah merupakan proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, laporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Adanya sistem pengendalian internal pemerintah di lingkungan Kodam XIII/Merdeka menunjukkan bahwa laporan keuangan yang dihasilkan memenuhi kriteria laporan keuangan yang berkualitas, yaitu valid dan tepat. Teori keagenan yang dikaitkan dengan pemerintahan menyebutkan bahwa pemerintah akan melakukan kebijakan yang hanya mementingkan pemerintah dan penguasa dan mengorbankan kepentingan masyarakat. Untuk mengurangi *agency cost* akibat masalah keagenan tersebut maka diperlukan laporan keuangan dan pengungkapan informasi (Girsang dan Yuyetta, 2015). Sistem pengendalian internal pemerintah dapat membantu pemerintah dalam menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas (Nurillah dan Muid, 2014).

Penyajian laporan keuangan yang berkualitas oleh Kodam XIII/Merdeka merupakan tanggung jawab akuntabilitas publik kepada masyarakat, dapat dilakukan dengan adanya sistem pengendalian internal pemerintah. Dengan adanya sistem pengendalian yang baik, maka tujuan menciptakan laporan keuangan yang berkualitas akan tercapai (Agustiawan dan Rasmini, 2016). Dalam teori implementasi kebijakan publik (Edward III 1980 dalam Tahir, 2014:70-76) disebutkan bahwa faktor lain yang mempengaruhi keberhasilan suatu kebijakan adalah sikap birokrasi atau pelaksana, struktur organisasi dan tata aliran kerja birokrasi. Sistem pengendalian internal pemerintah mencakup proses yang integral dari tindakan dan kegiatan yang dilakukan oleh pimpinan dan pegawai, yang merupakan bagian dari sikap birokrasi atau pelaksana, struktur organisasi dan tata aliran kerja birokrasi. Laporan keuangan yang berkualitas merupakan bagian dari adanya sistem pengendalian internal pemerintah yang baik. Hasil penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian Sudiarianti et al. (2015) yang membuktikan bahwa penerapan sistem pengendalian internal pemerintah berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Semakin tinggi penerapan sistem pengendalian internal pemerintah dilaksanakan, maka laporan keuangan yang dihasilkan akan semakin berkualitas.

Pengaruh pemanfaatan teknologi informasi terhadap kualitas laporan keuangan

Hasil uji hipotesis 4 menunjukkan pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan Kodam XIII/Merdeka. Hal ini berarti, adanya pemanfaatan teknologi informasi di lingkungan Kodam XIII/Merdeka akan tercipta laporan keuangan yang berkualitas. Teknologi informasi dibidang pemerintahan sangat dibutuhkan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan agar dapat membantu penyajian laporan keuangan, karena dengan adanya teknologi informasi tersebut dapat membantu membangun jaringan sistem informasi manajemen dan proses bekerja dengan menyederhanakan akses antar unit kerja. Dalam penjelasan peraturan pemerintah No. 56 Tahun 2005 tentang sistem informasi keuangan daerah disebutkan bahwa untuk menindaklanjuti terselenggaranya proses pembangunan yang sejalan dengan prinsip tata kelola pemerintahan yang baik (*Good Governance*), pemerintah pusat dan pemerintah daerah berkewajiban untuk mengembangkan dan memanfaatkan kemajuan teknologi informasi untuk meningkatkan kemampuan mengelola keuangan daerah, dan menyalurkan informasi keuangan daerah kepada pelayanan

publik. Pemerintah perlu mengoptimalkan pemanfaatan kemajuan teknologi informasi untuk membangun jaringan sistem informasi manajemen dan proses kerja yang memungkinkan pemerintahan bekerja secara terpadu dengan menyederhanakan akses antar unit kerja demi tercapainya laporan keuangan yang berkualitas. Sejalan dengan teori keagenan bahwa penyajian laporan keuangan yang berkualitas sebagai bentuk usaha untuk memberikan pertanggungjawaban kepada principal atas apa yang dikerjakan oleh agen (Girsang dan Yuyetta, 2015).

Pemanfaatan teknologi informasi demi tercapai laporan keuangan yang berkualitas merupakan proses yang dilaksanakan oleh pemerintah termasuk Kodam XIII/Merdeka sejalan dengan prinsip tata kelola pemerintahan yang baik. Hal ini sesuai dengan teori implementasi kebijakan publik (Lubatkin et al., 2007) yang mengatakan bahwa fasilitas fisik merupakan bagian dari sumber daya yang berperan penting dalam keberhasilan implementasi kebijakan. Pemerintah harus menggunakan sumber daya yang ada termasuk teknologi informasi untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas karena sekalipun suatu entitas memiliki sumber daya manusia yang berkompeten namun tanpa fasilitas yang memadai maka implementasi kebijakan tidak akan berhasil. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Firdaus dan Fahlevi (2015) dan Haza (2015), yang memberikan bukti secara empiris bahwa pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Semakin besar pemanfaatan teknologi informasi maka kualitas laporan keuangan yang dihasilkan pemerintah akan semakin baik pula. Teknologi informasi dapat dimanfaatkan dengan baik jika didukung oleh tersedianya sarana penunjang seperti jaringan dan *software*. *Software* yang digunakan dalam pemerintahan harus sesuai dengan undang-undang yang berlaku.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan

Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan Kodam XIII/Merdeka. Hal ini berarti, laporan keuangan Kodam XIII/Merdeka akan berkualitas jika didukung oleh sumber daya manusia yang berkompeten. Penerapan akuntansi berbasis akrual berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan Kodam XIII/Merdeka. Hal ini berarti, adanya penerapan akuntansi berbasis akrual di Kodam XIII/Merdeka akan membuat laporan keuangan Kodam XIII/Merdeka berkualitas. Sistem pengendalian internal pemerintah berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan Kodam XIII/Merdeka. Hal ini berarti, laporan keuangan Kodam XIII/Merdeka berkualitas jika ada sistem pengendalian internal pemerintah yang baik. Pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan Kodam XIII/Merdeka. Hal ini berarti, adanya pemanfaatan teknologi informasi dalam lingkungan Kodam XIII/Merdeka akan membuat laporan keuangan Kodam XIII/Merdeka berkualitas.

5.2. Saran

Hasil penelitian yang menunjukkan kompetensi sumber daya manusia, penerapan akuntansi berbasis akrual, sistem pengendalian internal pemerintah dan pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Hal ini berarti Kodam XIII/Merdeka harus terus meningkatkan sumber daya manusia melalui pelatihan berkaitan dengan penyusunan laporan keuangan disesuaikan dengan aturan yang ada, meningkatkan pemahaman akuntansi berbasis akrual, meningkatkan penerapan sistem pengendalian internal pemerintah serta penggunaan teknologi informasi dalam proses penyusunan laporan keuangan agar kualitas laporan keuangan dari periode satu ke periode yang lain dapat tercapai.

Penelitian ini menggunakan empat variabel independen kompetensi sumber daya

manusia, penerapan akuntansi berbasis akrual, sistem pengendalian internal pemerintah dan pemanfaatan teknologi informasi sebagai faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan. Penelitian selanjutnya dapat menambah variabel independen lain seperti auditor internal yang mempunyai peran penting dalam penyusunan laporan keuangan. Selain itu, penelitian berikutnya dapat menggunakan metode penelitian yang berbeda seperti wawancara secara langsung untuk mengetahui lebih jauh kendala yang membuat laporan kualitas tidak maksimal.

DAFTAR PUSTAKA

- Afriyeni, A., & Marlius, D. (2019). Analisis faktor-faktor yang berpengaruh terhadap ketepatan waktu penyampaian laporan keuangan pada perusahaan yang listing di Bursa Efek Indonesia. <https://doi.org/10.31219/osf.io/rv4qf>
- Agustiawan, N. T., & Rasmini, N. K. (2016). Pengaruh sistem berbasis akrual, TI, dan SPIP pada kualitas laporan keuangan dengan kompetensi SDM sebagai moderasi. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 5(10), 3475-3500. <https://ojs.unud.ac.id/index.php/EEB/article/view/20579>
- Astari, N. A. (2018). Pengaruh kompetensi sumber daya manusia dan penerapan sistem akuntansi keuangan berbasis akrual terhadap kualitas laporan keuangan (Studi kasus pada Unit Kerja Mahkamah Agung di Wilayah Lampung). Doctoral Dissertation, Fakultas Ekonomi dan Bisnis. <http://digilib.unila.ac.id/id/eprint/30715>
- Azzura. (2017). Cara Sri Mulyani tingkatkan kualitas laporan keuangan kementerian. <https://www.merdeka.com/uang/cara-sri-mulyani-tingkatkan-kualitas-laporan-keuangan-kementerian.html>
- Djaya, F. A. (2016). Pengaruh sistem pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan. Doctoral dissertation, Universitas Kristen Maranatha. <http://repository.maranatha.edu/id/eprint/21645>
- Faishol, A. (2016). Pengaruh sistem pengendalian intern terhadap kualitas laporan keuangan (Studi kasus pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Pemerintah Kabupaten Lamongan). *Jurnal Penelitian Ekonomi dan Akuntansi*, 1(3). <https://jurnalekonomi.unisla.ac.id/index.php/jpens/article/view/85>
- Firdaus, N., & Fahlevi, H. (2015). Pengaruh kualitas sumber daya manusia pemanfaatan teknologi informasi dan penerapan kebijakan akuntansi terhadap kualitas laporan keuangan Pemerintah Kota Banda Aceh. *Jurnal Administrasi Akuntansi: Program Pascasarjana Unsyiah*, 4(1), 45-54. <http://jurnal.unsyiah.ac.id/JAA/article/view/4454/3835>
- Girsang, H. A. V., & Yuyetta, E. N. A. (2015). Analisa faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah (Studi pada LKPD Kabupaten/Kota Provinsi Jawa Tengah Periode 2010-2012). Doctoral Dissertation, Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro. http://eprints.undip.ac.id/46858/1/01_GIRSANG.pdf
- Hardyansyah, H. (2016). Pengaruh kompetensi sumber daya manusia dan pemanfaatan teknologi informasi terhadap kualitas laporan keuangan dengan sistem pengendalian intern sebagai variabel moderasi (Studi empiris pada SKPD Kabupaten Polewali Mandar). Doctoral dissertation, Universitas Islam Negeri Alauddin Makassar. <https://doi.org/10.24252/jiap.v2i1.2999>
- Haza, I. I. (2015). Pengaruh pemanfaatan teknologi informasi dan pengawasan keuangan daerah terhadap kualitas laporan keuangan daerah (Studi empiris pada SKPD

-
- Pemerintah Kota Padang). *Jurnal Akuntansi*, 3(1), 1-19.
<http://ejournal.unp.ac.id/students/index.php/akt/article/view/1604/1227>
- Hullah, A. R., & Pontoh, W. (2017). analisis sumber daya manusia terhadap keterandalan pelaporan keuangan pada Pemerintahan Provinsi Sulawesi Utara. *Jurnal Accountability*, 6(1), 65-71. <https://doi.org/10.32400/ja.16028.6.1.2017.65-71>
- Jati, B. P. (2019). Pengaruh penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. *Wahana: Jurnal Ekonomi, Manajemen dan Akuntansi*, 22(1), 1-14. <https://doi.org/10.35591/wahana.v22i1.145>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Kurniasih, N. A. (2014). Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintahan (SPIP) dan akuntabilitas terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (Studi kasus pada Dinas Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah Kota Bandung). Doctoral dissertation, Universitas Widyatama.
<http://repository.widyatama.ac.id/xmlui/handle/123456789/5637>
- Lestari, N. L. W. T., & Dewi, N. N. S. R. T. (2020). Pengaruh pemahaman akuntansi, pemanfaatan sistem informasi akuntansi dan sistem pengendalian intern terhadap kualitas laporan keuangan. *KRISNA: Kumpulan Riset Akuntansi*, 11(2), 170-178. <https://doi.org/10.22225/kr.11.2.1435.170-178>
- Lubatkin, M., Lane, P. J., Collin, S., & Very, P. (2007). An embeddedness framing of governance and opportunism: towards a cross-nationally accommodating theory of agency. *Journal of Organizational Behavior*, 28(1), 43-58. <https://doi.org/10.1002/job.402>
- Mahmudi. (2016). Analisis laporan keuangan daerah: Panduan bagi eksekutif, DPRD, dan masyarakat dalam pengambilan keputusan ekonomi, sosial, dan politik. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Najati, I., & Pituringsih, E. (2016). Implementasi akuntansi berbasis akrual: Pengujian determinan dan implikasinya terhadap kualitas laporan keuangan kementerian/lembaga. *Lembaga Jurnal Akuntansi Universitas Jember*, 14(1), 1-18. <https://doi.org/10.19184/jauj.v14i1.2501>
- Nurillah, A. S., & Muid, D. (2014). Pengaruh kompetensi sumber daya manusia, penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (SAKD), pemanfaatan teknologi informasi, dan sistem pengendalian intern terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (Studi empiris pada SKPD Kota Depok). Doctoral dissertation, Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro.
<https://ejournal3.undip.ac.id/index.php/accounting/article/view/6099>
- Ofoegbu, G. N. (2014). New public management and accrual accounting basis for transparency and accountability in the Nigerian public sector. *IOSR Journal of Business and Management*, 16(7), 104-113. <https://pdfs.semanticscholar.org/c2fb/165be3da788e74ade487e2da8d7aad8231fe.pdf>
- Pujanira, P., & Taman, A. (2017). Pengaruh kompetensi sumber daya manusia, penerapan standar akuntansi pemerintahan, dan penerapan sistem akuntansi keuangan daerah terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah provinsi DIY. *Nominal: Barometer Riset Akuntansi dan Manajemen*, 6(2), 14-28. <https://doi.org/10.21831/nominal.v6i2.16643>
- Republik Indonesia. (2008). Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah.
- _____. (2010). Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
-

- _____. (2003). Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Sari, D. P., & Putra, H. S. (2012). Menelisik akuntansi pemerintahan berbasis akrual. *Jurnal Ekonomi Akuntansi dan Manajemen*, 11(2), 33-56. <https://jurnal.unej.ac.id/index.php/JEAM/article/view/1189>
- Soeradi. (2019). Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual Edisi Kedua. Yogyakarta: Expert.
- Sudiarianti, N. M., Ulupui, I. G. K. A., & Budiasih, I. G. A. (2015). Pengaruh kompetensi sumber daya manusia pada penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dan Standar Akuntansi Pemerintah serta implikasinya pada kualitas laporan keuangan daerah. *Simposium Nasional Akuntansi XVIII*. <http://eprints.ums.ac.id/59070/1/NASKAH%20PUBLIKASI.pdf>
- Sugiyono. (2017). Metode Penelitian Bisnis Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, Kombinasi dan R&D. Bandung: Alfa Beta.
- Sumardi, Y. (2008). Perangkat Pendukung dalam Pelaksanaan Lesson Study. Makalah Pelatihan bagi Dosen UNY. Yogyakarta.
- Tahir, A. (2014). Kebijakan publik dan transparansi penyelenggaraan pemerintahan daerah. Penerbit Alfabeta.