

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **A. Landasan Teori**

##### **1. Teori Keagenan (*Agency Theory*)**

Teori keagenan menurut Jensen dan Meckling (1976) adalah sebagai suatu hubungan suatu kontrak dimana satu orang atau lebih (*pincipal*) memberikan perintah kepada orang lain (agen) untuk melakukan suatu jasa atas nama prinsipal dan memberikan wewenang pada agen untuk membuat suatu keputusan yang baik bagi prinsipal (Halim dan Abdulah dalam Syarifudin, 2014). Prinsip utama teori agensi yaitu hubungan kerja antara pemberi wewenang (prinsipal) dengan penerima wewenang (agensi) dalam bentuk kontrak kerjasama. Agen menjadi pihak yang dikontrak oleh prinsipal untuk kepentingan prinsipal. Dengan demikian prinsipal memberikan sebagian kekuasaannya pada agen dalam pembuatan keputusan untuk kepentingan terbaik bagi prinsipal.

Dalam pelaporan keuangan, puskesmas bertindak sebagai agen mempunyai kewajiban menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna informasi keuangan puskesmas yang bertindak sebagai prinsipal dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik secara langsung maupun tidak langsung melalui wakil-wakilnya. Hal tersebut dapat dikatakan bahwa hubungan antara puskesmas dan para pengguna informasi disebut sebagai hubungan keagenan.

## **2. Teori Kompetensi Spencer**

Staf akuntansi dalam penelitian ini dapat dijelaskan dengan teori Kompetensi Spencer. Acuan dalam teori kompetensi ini yaitu pengetahuan, keahlian dan perilaku. Kompetensi merupakan dasar karakteristik yang dimiliki seseorang yang secara kausal memiliki hubungan dalam memenuhi kriteria yang diperlukan dalam menduduki suatu jabatan. Kompetensi menurut Spencer dan Spencer (1993) memiliki 5 tipe karakteristik, yaitu adanya pengetahuan (memiliki informasi dalam bidang tertentu), ketrampilan (mampu dalam menjalankan tugas), motif (konsisten dan sebab dari tindakan yang akan dilakukan), konsep diri (gambaran dari diri), dan faktor bawaan (karakter dan konsistensi respon) (Saleba dalam Khasanah, 2015).

Kompetensi dalam teori ini digunakan untuk peningkatan kemampuan. Peningkatan kemampuan adalah pengarahannya strategi yang digunakan untuk peningkatan efisiensi, efektivitas, dan adanya sikap tanggap dengan tujuan adanya peningkatan kinerja dalam organisasi. Upaya pengembangan sumber daya manusia dan pengetahuan instansi merupakan suatu dimensi-dimensi. Dalam menghadapi pengaruh lingkungan instansi puskesmas, menuntut kesiapan staf akuntansi untuk menjawab tantangan dengan memiliki kemampuan untuk menunjukkan kinerjanya melalui aktivitas dan kegiatan dalam bidang tugas serta perkerjaannya di dalam instansi puskesmas (Saleba dalam Khasanah, 2015).

### **3. Teori COSO**

*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) tahun 1994 menerbitkan *Internal Control – Integrated Framework* yang menjelaskan bahwa pengendalian internal merupakan pengendalian kegiatan (operasional) pada perusahaan yang dilakukan oleh pimpinan perusahaan untuk mencapai tujuan secara efektif dan efisien, yang terdiri dari prosedur dan kebijakan yang ditetapkan dalam mencapai tujuan dari operasi perusahaan. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) menjelaskan terdapat 5 komponen prosedur dan kebijakan yang didesain dan diimplementasikan untuk memberikan jaminan bahwa tujuan dari pengendalian internal dapat dicapai. Komponen pengendalian internal diantaranya: (1) Lingkungan pengendalian, (2) Penilaian risiko, (3) Aktivitas pengendalian, (4) Informasi dan komunikasi, dan (5) Pemantauan (Saleba dalam Khasanah, 2015).

### **4. Sistem Pengendalian Internal**

Sistem Pengendalian Internal merupakan suatu prosedur dan kebijakan yang disusun dengan tujuan memberikan keyakinan yang memadai bagi manajemen bahwa organisasi dapat mencapai tujuan dan sasarannya (I Gusti Agung Rai dalam Herawati, 2014). Sistem Pengendalian Internal menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 yang dikutip oleh Herawati (2014) adalah tindakan dan aktivitas yang secara berulang dilakukan oleh pimpinan serta karyawan untuk memberi keyakinan yang memadai dengan terwujudnya tujuan organisasi melalui aktivitas yang

efektif dan efisien, dapat mengamankan aset negara serta ketaatan pada peraturan undang-undang.

## **5. Unsur-unsur Sistem Pengendalian Internal**

Unsur pada SPI memiliki fungsi menjadi pedoman dalam penyelenggaraan serta sebagai tolak ukur dalam penyelenggaraan sistem pengendalian internal pada pengujian efektivitas (Herawati, 2014). Unsur-unsur SPI menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 meliputi:

### **a. Lingkungan Pengendalian (*control environment*)**

Pimpinan instansi dan seluruh pegawai harus menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian dalam organisasi secara keseluruhan yang menimbulkan perilaku positif dan mendukung terhadap pengendalian internal yang sehat. Menurut Indra dalam Herawati (2014) mengatakan bahwa faktor-faktor yang dapat membentuk lingkungan pengendalian pada suatu entitas adalah:

- 1) Nilai integritas dan etika
- 2) Komitmen terhadap kompetensi
- 3) Filosofi dan gaya manajemen
- 4) Struktur organisasi
- 5) Pembagian wewenang dan pembebanan tanggungjawab
- 6) Kebijakan praktik sumber daya manusia

### **b. Penilaian Risiko (*risk assesment*)**

Menurut Indra dalam Herawati (2014) pelaporan keuangan memiliki tujuan untuk proses identifikasi, menganalisis serta mengelola risiko

entitas terkait penyusunan laporan keuangan yang sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum. Berawal dengan menetapkan tujuan dari instansi yang jelas dan adanya konsistensi dalam aktivitas atau kegiatan. Tahap selanjutnya dilakukan identifikasi secara efektif dan efisien mengenai risiko yang menghambat pencapaian tujuan yang bersumber dari internal maupun eksternal instansi. Penilaian dari risiko meliputi:

- 1) Identifikasi risiko
- 2) Analisis risiko

**c. Aktivitas Pengendalian (*control activities*)**

Aktivitas pengendalian adalah prosedur dan kebijakan yang disusun dengan tujuan untuk memastikan pelaksanaan petunjuk yang telah dibuat oleh manajemen. Prosedur dan kebijakan yang dibuat oleh manajemen dalam tercapinya tujuan laporan keuangan yang bersifat obyektif terdiri:

- 1) Perancangan, penggunaan dokumentasi dan catatan yang memadai
- 2) Pengecekan yang dilakukan dengan cara yang independen
- 3) Otorisasi memadai
- 4) Pemisahan fungsi yang memadai
- 5) Peninjauan atas kinerja
- 6) Pengendalian fisik atas kekayaan dan catatan

**d. Informasi dan Komunikasi (*information and communication*)**

Menurut Indra dalam Herawati (2014) prosedur dan kebijakan pengendalian yang memiliki hubungan dengan sistem akuntansi adalah merupakan transaksi yang dilaksanakan dengan mencegah terjadinya

salah saji potensial pada pernyataan manajemen dalam laporan keuangan. Instansi harus memiliki informasi yang dapat diandalkan dan relevan baik informasi keuangan maupun non keuangan, yang memiliki hubungan dengan peristiwa internal maupun eksternal, mampu menyediakan berbagai bentuk dan sarana komunikasi, mengelola, mengembangkan dan terus memperbarui sistem informasi.

**e. Pemantauan (*monitoring*)**

Menurut Indra dalam Herawati (2014) proses penilaian atas kinerja dari struktur pengendalian internal dilakukan sepanjang waktu. Dilaksanakan dengan pemantauan yang berkelanjutan, evaluasi yang dilakukan terpisah dan adanya tindak lanjut rekomendasi dari hasil review lain. Pemantauan yang dilaksanakan secara berlanjut dapat diselenggarakan melalui kegiatan penegelolaan rutin, supervisi, perbandingan, rekonsiliasi dan tindakan lain terkait dalam pelaksanaan tugas. Evaluasi terpisah dilakukan melalui penilaian sendiri, pengujian efektivitas sistem pengendalian internal yang dapat dilakukan oleh aparat pengawasan intern atau pihak eksternal lainnya dan dilakukan review. Tindak lanjut rekomendasi dari review lain perlu segera dilaksanakan sesuai mekanisme penyelesaian rekomendasi review yang telah ditetapkan.

**6. Kompetensi Sumber Daya Manusia**

Menurut Irwan dalam Khasanah (2015) menjelaskan definisi kompetensi dalam akuntansi yang dikemukakan oleh Wu Jing (1998)

merupakan seperangkat pengetahuan, keahlian dan perilaku yang diperlukan bagi seseorang untuk bekerja sebagai seorang akuntan. Dalam Undang-undang Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan pasal 1 ayat 10 menyatakan bahwa kompetensi merupakan kemampuan kerja setiap individu yang mencakup pengetahuan, keahlian dan perilaku kerja yang sesuai dengan standar yang ditetapkan. Dalam surat keputusan Mendiknas nomor 045/U/2002 tentang Kurikulum Inti Perguruan Tinggi mengemukakan “Kompetensi adalah seperangkat tindakan cerdas, penuh tanggungjawab yang dimiliki seseorang sebagai syarat untuk dianggap mampu oleh masyarakat dalam melaksanakan tugas-tugas di bidang tertentu”.

Indikator pengukuran kompetensi yang dijelaskan oleh Sitepu (2014) menggunakan:

- a. Pengetahuan (*knowledge*), dalam mengemban tugas dan tanggung jawab seorang karyawan harus memiliki informasi sesuai dengan bidangnya, misalnya bahasa yang digunakan dalam komputer.
- b. Keahlian (*skill*), sesuatu yang dimiliki oleh individu dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawab yang dibebankan padanya. Misalnya standar perilaku yang digunakan karyawan dalam memilih metode kerja yang dianggap lebih efektif dan efisien.
- c. Perilaku (*Attitde*), perasaan yang dirasakan (senang atau tidak senang, suka atau tidak suka) atau reaksi terhadap suatu rangsangan yang datang

dari luar. Misalnya reaksi yang ditunjukkan dalam menghadapi krisis ekonomi, perasaan senang terhadap kenaikan gaji.

## **7. Laporan Keuangan**

Menurut PP No.71 tahun 2010 tentang SAP, laporan keuangan merupakan laporan terstruktur mengenai laporan posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan.

Tujuan laporan keuangan yaitu menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan yang bermanfaat bagi sejumlah besar pemakai dalam pengambilan keputusan ekonomi. Laporan keuangan juga menunjukkan seberapa besar pertanggungjawaban manajemen atas sumber daya yang dipercayakan.

Dalam PP Nomor 71 tahun 2010 laporan keuangan pemerintah pusat/daerah setidaknya-tidaknya terdiri dari:

### **a. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)**

Menyajikan realisasi pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit LRA, pembiayaan, sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran. LRA menggambarkan perbandingan antara anggaran dengan realisasinya dalam satu periode pelaporan.

### **b. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih**

Laporan perubahan saldo anggaran lebih menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya, diantaranya: saldo anggaran lebih awal, penggunaan saldo anggaran lebih, sisa lebih/kurang

pembiayaan anggaran tahun berjalan, koreksi kesalahan pembukuan tahun sebelumnya, dan saldo anggaran lebih akhir.

**c. Neraca**

Menyajikan aset, utang, dan ekuitas dana yang diperbandingkan dengan periode sebelumnya.

**d. Laporan Operasional**

Laporan finansial mencakup laporan operasional yang menyajikan pos-pos sebagai berikut: pendapatan operasional kegiatan operasional, beban dari kegiatan operasional, surplus/defisit dari kegiatan non operasional, pos luar biasa, dan surplus/defisit laporan operasional.

**e. Laporan Arus Kas**

Menyajikan arus kas dari aktivitas operasi, arus kas dari aktivitas investasi aset non keuangan, arus kas dari aktivitas pembiayaan, dan arus kas dari aktivitas non anggaran yang diperbandingkan pada periode sebelumnya.

**f. Laporan Perubahan Ekuitas**

Laporan perubahan ekuitas menyajikan sekurang-kurangnya: ekuitas awal, surplus/defisit laporan operasional pada periode bersangkutan, dan koreksi-koreksi yang langsung menambah atau mengurangi ekuitas.

**g. Catatan Atas Laporan Keuangan**

Menyajikan pengungkapan dan penjelasan yang tidak dimuat pada 3 laporan di atas, seperti metode penyusutan, metode yang dipakai dan lainnya.

## **8. Kualitas Laporan Keuangan**

Menurut Mardiasmo dalam Khasanah (2015) laporan keuangan pada dasarnya adalah suatu hasil dari proses akuntansi yang dapat digunakan sebagai alat untuk komunikasi antara data keuangan atau aktifitas suatu perusahaan dengan pihak-pihak yang berkepentingan dengan data atau aktivitas perusahaan tersebut. Laporan keuangan dapat disimpulkan sebagai laporan yang menyajikan informasi yang akan digunakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan mengenai, posisi keuangan, kinerja perusahaan atau organisasi, perubahan ekuitas, arus kas dan informasi lain yang merupakan hasil dari proses akuntansi selama periode akuntansi dari suatu kesatuan usaha.

## **9. Karakteristik Kualitatif Laporan Keuangan**

Karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah pengukuran normatif yang memiliki informasi akuntansi untuk mencapai tujuannya. Dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 dijelaskan empat karakteristik sebagai persyaratan normatif pada laporan keuangan agar tercapainya kualitas yang sesuai, yaitu:

### **a. Relevan**

Laporan keuangan terbukti relevan jika memiliki kelengkapan informasi yang berada didalamnya sehingga dapat digunakan pengguna informasi dalam pengambilan keputusan dengan membantu mengevaluasi kejadian masa lalu maupun masa kini dan memprediksi

kejadian masa depan, serta dapat memberi penegasan atau evaluasi hasil di masa lalu. Menurut Herawati (2014) informasi yang relevan yaitu:

- a) Memiliki manfaat umpan balik (*feedback value*)
- b) Memiliki manfaat prediktif (*predictive value*)
- c) Tepat waktu
- d) Lengkap

**b. Andal**

Laporan keuangan menjadi andal apabila informasi yang ada terbebas dari pengertian yang dapat menyesatkan dan kesalahan bersifat material, mampu menyajikan fakta dengan apa adanya, dan dapat diverifikasi. Karakteristik keandalan pada informasi, yaitu:

- a) Penyajian jujur
- b) Dapat diverifikasi (*verifiability*)
- c) Netralitas

**c. Dapat dibandingkan**

Dalam laporan keuangan yang memuat informasi dikatakan berguna apabila laporan keuangan dapat dibandingkan dengan tahun sebelumnya atau laporan keuangan dapat dibandingkan dengan laporan keuangan entitas lain pada umumnya. Laporan keuangan dapat dibandingkan secara internal dan eksternal. Secara internal perbandingan dilakukan apabila dari tahun ke tahun entitas menerapkan kebijakan akuntansi yang sama. Sedangkan perbandingan eksternal dilakukan apabila entitas menerapkan kebijakan yang sama. Kebaikan akuntansi yang diterapkan entitas

pemerintah lebih baik dari kebijakan akuntansi yang sekarang diterapkan maka pada tahun terjadinya perubahan, perubahan tersebut perlu diungkapkan.

**d. Dapat dipahami**

Dalam laporan keuangan informasi yang disajikan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dengan istilah yang disesuaikan dengan batasan pemahaman pengguna informasi tersebut. Pengguna informasi diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai terhadap kegiatan dan pelaporan serta pengguna berkeinginan untuk mempelajari informasi yang dimaksud.

**10. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan**

Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan harus mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 terkait SAP pengganti Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Dengan demikian, SAP merupakan persyaratan yang memiliki kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan di Indonesia. SAP diperlukan untuk menjamin konsistensi dalam pelaporan keuangan pada sektor publik. Sehubungan dengan penyusunan laporan keuangan daerah yang sesuai dengan SAP, maka perlu diperhatikan penerapan SAP agar hasil laporan keuangan puskesmas dapat dipertanggungjawabkan.

- a. PSAP Nomor 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan
- b. PSAP Nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran

- c. PSAP Nomor 03 tentang Laporan Arus Kas
- d. PSAP Nomor 04 tentang Catatan atas Laporan Keuangan
- e. PSAP Nomor 05 tentang Akuntansi Persediaan
- f. PSAP Nomor 06 tentang Akuntansi Investasi
- g. PSAP Nomor 07 tentang Akuntansi Aset Tetap
- h. PSAP Nomor 08 tentang Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan
- i. PSAP Nomor 09 tentang Akuntansi Kewajiban
- j. PSAP Nomor 10 tentang Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Operasi yang Tidak Dilanjutkan
- k. PSAP Nomor 11 tentang Laporan Keuangan Konsolidasian
- l. PSAP Nomor 12 tentang Laporan Operasional

Prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan dimaksudkan sebagai ketentuan yang dipahami dan ditaati oleh pembuat standar dalam menyusun standar, penyelenggara akuntansi dan pelaporan keuangan dalam melakukan kegiatannya, serta pengguna laporan keuangan dalam memahami laporan keuangan yang disajikan. Adapun delapan prinsip yang digunakan dalam akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah yaitu basis akuntansi, nilai historis, realisasi, substansi mengungguli bentuk, perioditas, konsistensi, pengungkapan lengkap, dan penyajian wajar.

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan pelaksanaan UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 32 ayat (2) tentang keuangan negara yang menyatakan bahwa SAP dibuat oleh komite berstandar independen dan

ditetapkan dengan PP yang sebelumnya mendapat pertimbangan dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). SAP sebagai landasan hukum bagi aparatur pemerintah pusat dan pemerintah daerah terkait pengelolaan penerimaan dan penggunaan dana secara transparan, efektif, efisien dan dapat dipertanggungjawabkan sehingga transparansi dan akuntabilitas dapat tercapai (Azlim dan Bakar, 2012).

## **B. Pengembangan Hipotesis**

### **1. Pengaruh Sistem Pengendalian Internal terhadap Kualitas Laporan Keuangan Puskesmas**

Pengendalian internal didefinisikan sebagai suatu proses yang dipengaruhi oleh sumber daya manusia yang dirancang untuk membantu organisasi dalam mencapai tujuan tertentu. Pengendalian internal merupakan suatu cara untuk mengarahkan, mengawasi, dan mengukur sumber daya suatu organisasi, serta berperan penting dalam pencegahan dan pendeteksian penggelapan (*fraud*). Pengendalian internal terdiri atas kebijakan dan prosedur yang digunakan dalam mencapai sasaran dan menjamin atau menyediakan informasi yang andal, serta menjamin ditaatinya peraturan dan hukum yang berlaku. Pada tingkatan organisasi pemerintahan, tujuan pengendalian internal berkaitan dengan keandalan laporan keuangan, umpan balik yang tepat waktu terhadap pencapaian tujuan-tujuan operasional dan strategis, serta kepatuhan pada hukum dan regulasi.

SPI adalah syarat bagi penyelenggaraan dan pengelolaan keuangan negara yang amanah. Dengan adanya SPI yang baik maka suatu organisasi akan berjalan dengan baik. SPI yang memadai akan menghasilkan keluaran berupa kualitas informasi laporan keuangan yang baik pula untuk digunakan bagi pihak internal maupun eksternal di masa mendatang. SPI memberikan pengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan puskesmas sehingga dapat digunakan dalam proses pengambilan keputusan.

Berdasarkan Teori COSO dalam menciptakan laporan keuangan yang berkualitas puskesmas harus mampu menerapkan kelima komponen kebijakan dan prosedur yang dapat menjamin bahwa tujuan puskesmas dapat tercapai. Kelima komponen yang harus diterapkan diantaranya; lingkungan pengendalian dapat dilakukan puskesmas dalam organisasi secara keseluruhan yang menimbulkan perilaku positif dan mendukung terhadap pengendalian internal yang sehat, penilaian risiko dilakukan puskesmas guna mengidentifikasi secara efektif dan efisien mengenai risiko yang menghambat pencapaian tujuan yang bersumber dari internal maupun eksternal instansi, aktivitas pengendalian dilakukan puskesmas dengan tujuan untuk memastikan pelaksanaan petunjuk telah dijalankan dengan baik, puskesmas harus memiliki informasi andal dan relevan baik informasi keuangan maupun non keuangan yang digunakan dalam proses pengambilan keputusan, dan pemantauan harus dilakukan puskesmas guna menilai atas kinerja dari struktur pengendalian internal yang selanjutnya dilakukan evaluasi.

Penelitian pengaruh SPI terhadap kualitas laporan keuangan pernah dilakukan oleh Khasanah (2015), Udiyanti (2014), dan Assidiqi (2016) yang hasilnya menunjukkan adanya SPI berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Berdasarkan penjelasan pengaruh SPI terhadap kualitas laporan keuangan maka peneliti merumuskan hipotesis:

**H<sub>1</sub>: Sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan puskesmas**

## **2. Pengaruh Kompetensi Staf Akuntansi terhadap Kualitas Laporan Keuangan Puskesmas**

Kompetensi sumber daya manusia ialah kemampuan seseorang atau individu suatu organisasi atau suatu sistem untuk melaksanakan fungsi-fungsi atau kewenangannya untuk mencapai tujuannya secara efektif dan efisien. Kompetensi merupakan karakteristik yang mendasari seseorang mencapai kinerja yang tinggi dalam pekerjaannya. Pegawai yang tidak memiliki kompetensi yang cukup dalam bekerja akan banyak menemui hambatan yang mengakibatkan pemborosan waktu dan tenaga.

Menurut Finch dan Crunkilton (1992) mengatakan bahwa kompetensi merupakan penguasaan dalam suatu tugas, ketrampilan, sikap dan apresiasi yang diperlukan untuk menunjang keberhasilan. Dengan demikian dalam kompetensi mencakup tugas, ketrampilan, sikap dan adanya apresiasi yang perlu dimiliki oleh individu dalam melaksanakan tugas sesuai dengan jenis pekerjaan tertentu (Mutyasa dalam Sitepu, 2014).

SDM yang berkompeten harus memiliki karakteristik yang meliputi pengetahuan (*knowledge*), keahlian (*skill*), dan perilaku (*attitude*). Kompetensi merupakan dasar bagi seseorang dalam mencapai kinerja yang tinggi. Kompetensi SDM sangat diperlukan agar laporan keuangan dapat memenuhi karakteristik kualitatif laporan keuangan. Sehingga laporan keuangan yang dihasilkan dapat berkualitas dan bermanfaat dalam hal pengambilan keputusan.

Dalam proses penyusunan laporan keuangan sangat diperlukan sumber daya manusia yang memiliki pengetahuan dan keahlian dalam bidang akuntansi. Dengan pengetahuan dan keahlian bidang akuntansi yang dimiliki seseorang maka proses pembuatan laporan keuangan akan menjadi baik dan sesuai dengan standar yang telah ditetapkan.

Penelitian pengaruh kompetensi staf akuntansi terhadap kualitas laporan keuangan pernah dilakukan oleh Udiyanti (2014), Assidiqi (2016), dan Albab (2015) yang menunjukkan hasil bahwa kompetensi staf akuntansi berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Berdasarkan penjelasan pengaruh kompetensi staf akuntansi terhadap kualitas laporan keuangan maka peneliti merumuskan hipotesis:

**H<sub>2</sub>: Kompetensi staf akuntansi berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan puskesmas**

### **3. Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Puskesmas**

Laporan keuangan yang berkualitas bersifat transparan dan akuntabel. Bentuk konkrit dalam mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara adalah dengan adanya Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang mensyaratkan bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN)/APBD disusun dan disajikan sesuai dengan SAP yang ditetapkan dengan peraturan pemerintah.

Sesuai dengan isi Undang-undang Nomor 17 tahun 2003, pemerintah menerbitkan PP Nomor 24 Tahun 2005 tentang SAP. SAP merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan puskesmas, sehingga SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan puskesmas di Indonesia.

Penelitian pengaruh SAP terhadap kualitas laporan keuangan pernah dilakukan oleh Udayanti (2014), Albab (2015), dan Assidiqi (2016) yang menunjukkan hasil SAP berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan dan berarah positif. Berdasarkan penjelasan SAP terhadap kualitas laporan keuangan maka peneliti merumuskan hipotesis:

**H<sub>3</sub> : Penerapan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan puskesmas**

#### **4. Pengaruh Sistem Pengendalian Internal terhadap Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan**

Sistem pengendalian internal pemerintah akan menuntun puskesmas dalam melaksanakan peraturan yang telah ditetapkan. Hal tersebut menunjukkan apabila sistem pengendalian internal pemerintah diyakini dapat terlaksana dengan baik oleh puskesmas maka implementasi penerapan standar akuntansi pemerintahan juga akan menjadi lebih baik, sehingga dapat menghasilkan kualitas laporan keuangan yang baik.

Peneliti menduga sistem pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan, sesuai dengan yang dikatakan I Gusti Agung Rai dalam Herawati (2014) SPI adalah kebijakan dan prosedur yang disusun untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi pihak manajemen bahwa organisasi dapat mencapai tujuan dan sasarnya. Sejalan dengan pernyataan tersebut sistem pengendalian internal yang baik akan mempengaruhi SAP yang diterapkan.

Penelitian pengaruh SPI terhadap PSAP pernah diteliti oleh Putra dan Amar (2013) yang menunjukkan Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah berpengaruh pada Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Kota Padang, maka peneliti merumuskan hipotesis:

**H<sub>4</sub>: Sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan**

## **5. Pengaruh kompetensi staf akuntansi terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan**

SDM merupakan sumber pilar penyangga utama dan penggerak roda dalam organisasi dalam mewujudkan visi dan misi serta tujuan dari organisasi. SDM merupakan elemen penting dalam organisasi. SDM perlu dipastikan bahwa pengelolaannya dilakukan sebaik mungkin agar mampu memberikan kontribusi secara optimal dalam mencapai tujuan organisasi.

Penelitian pengaruh kompetensi staf akuntansi terhadap standar akuntansi pemerintahan sudah pernah diteliti oleh Raharjo (2015), Ardiansyah (2013), Adventana (2014), dan Kusuma (2013). Hal ini didukung dengan Finch dan Crunkilton mengatakan bahwa kompetensi merupakan penguasaan dalam suatu tugas, ketrampilan, sikap dan apresiasi yang diperlukan untuk menunjang keberhasilan (Mutyasa, 2004 dalam Sitepu 2014). Sehingga dengan kompetensi staf akuntansi yang baik maka akan menunjang terlaksananya standar akuntansi pemerintahan dengan baik pula, maka peneliti merumuskan hipotesis:

**H<sub>5</sub>: Kompetensi staf akuntansi berpengaruh positif terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan**

## **6. Penerapan standar akuntansi pemerintahan memediasi pengaruh sistem pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan puskesmas**

SPI syarat yang harus dipenuhi dalam penyelenggaraan dan pengelolaan keuangan negara. Dengan SPI yang baik maka organisasi

dapat berjalan dengan baik. Dengan SPI yang baik tidak terlepas dari standar yang mengatur, sesuai dengan yang dikatakan Azlim dan Bakar (2012) SAP sebagai landasan hukum bagi aparatur pemerintah pusat dan pemerintah daerah terkait pengelolaan penerimaan dan penggunaan dana secara transparan, efektif, efisien, dan dapat dipertanggungjawabkan sehingga transparansi dan akuntabilitas dapat tercapai.

Secara logika SPI yang dijalankan dengan baik, mampu memberikan keyakinan yang memadai bahwa SAP dapat dilaksanakan sebagaimana semestinya, sehingga kualitas laporan keuangan dapat memenuhi empat karakteristik yang dipersyaratkan yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami. Dengan demikian, peneliti menduga adanya SPI yang baik dan PSAP yang baik pula maka akan mempengaruhi kualitas laporan keuangan, sehingga peneliti merumuskan hipotesis:

**H<sub>6</sub>: Penerapan standar akuntansi pemerintahan memediasi pengaruh sistem pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan**

**7. Penerapan standar akuntansi pemerintahan memediasi pengaruh kompetensi staf akuntansi terhadap kualitas laporan keuangan puskesmas**

Sesuai dengan pandangan lain menurut Wibowo dalam Sitepu (2014) kompetensi merupakan kemampuan seseorang untuk melaksanakan tugas atau pekerjaan yang dilandasi atas pengetahuan dan ketrampilan dan didukung atas sikap kerja yang dituntut oleh pekerjaan tersebut. Dapat

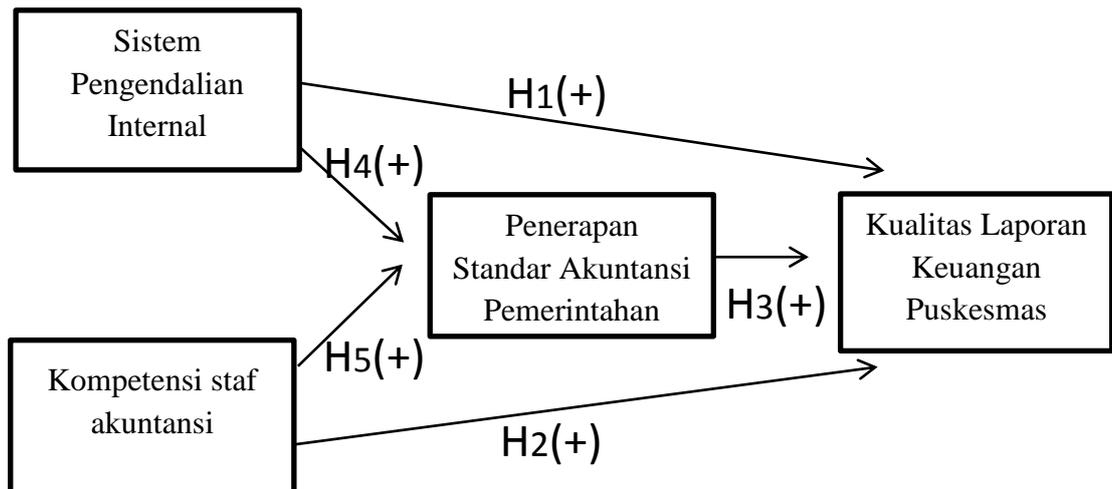
dikatakan bahwa kompetensi menunjukkan pengetahuan atau ketrampilan yang dicirikan profesionalisme dalam suatu bidang tertentu sebagai hal yang terpenting, sebagai unggulan dalam bidang tersebut. Kompetensi merupakan karakteristik yang mendasari setiap individu yang mendasari suatu kinerja individu tersebut dan mendasari perilaku di tempat individu bekerja.

Dengan adanya kompetensi dari staf akuntansi yang baik maka penerapan standar akuntansi pemerintahan yang menjadi acuan dalam aktivitas pelaporan akan baik pula hal ini akan mempengaruhi output laporan yaitu kualitas laporan keuangan. Penelitian ini pernah dilakukan oleh Sudiarianti (2015) yang menyatakan bahwa kompetensi SDM berpengaruh positif pada kualitas LKPD Pemkab Tabanan melalui penerapan SAP, maka peneliti merumuskan hipotesis:

**H<sub>7</sub>: Penerapan standar akuntansi pemerintahan memediasi pengaruh kompetensi staf akuntansi terhadap kualitas laporan keuangan puskesmas.**

### C. Kerangka Penelitian

Bagian model penelitian ini menggambarkan hubungan antara variabel-variabel pada penelitian dan bentuk hipotesis yang dirumuskan. Model dalam penelitian ini digambarkan sebagai berikut:



**Gambar 2.1.**

Model Penelitian

Tahap pertama penelitian ini adalah menguji pengaruh SPI terhadap kualitas laporan keuangan puskesmas. Tahap kedua adalah menguji pengaruh kompetensi staf akuntansi terhadap kualitas laporan keuangan puskesmas. Tahap ketiga menguji pengaruh PSAP terhadap kualitas laporan keuangan puskesmas. Tahap keempat menguji pengaruh SPI terhadap PSAP. Tahap penelitian selanjutnya adalah menguji pengaruh kompetensi staf akuntansi terhadap PSAP. Kemudian, tahap keenam adalah menguji pengaruh PSAP memediasi SPI terhadap kualitas laporan keuangan. Tahap terakhir menguji pengaruh PSAP memediasi kompetensi staf akuntansi terhadap kualitas laporan keuangan.