

Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Kompetensi Staf Keuangan terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Studi Kasus pada Puskesmas di Kota Pasuruan)

Nuraida Asti Alifiandari^{a1}, Mochamad Fariz Irianto^{a2}, Susmita Dian Indiraswari^{a3}

^a Akuntansi, Universitas PGRI Kanjuruhan Malang, Indonesia

¹ aidaastialifiandari@gmail.com*

*Nuraida Asti Alifiandari¹

Received: 23 September 2026; Revised: 09 Oktober 2026; Accepted: 19 Oktober 2026

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan kompetensi staf keuangan terhadap kualitas laporan keuangan Puskesmas di Kota Pasuruan. Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan jenis explanatory research. Populasi penelitian terdiri atas 80 pegawai yang terlibat dalam pengelolaan dan pelaporan keuangan pada delapan Puskesmas di Kota Pasuruan, meliputi Bendahara Penerimaan, Bendahara Pengeluaran, Bendahara Pengurus Barang, Pejabat Penatausahaan Keuangan (PPK), dan staf keuangan. Teknik pengambilan sampel menggunakan sampling jenuh sehingga seluruh anggota populasi dijadikan responden. Data dikumpulkan melalui kuesioner dengan skala Likert 1–4 dan dianalisis menggunakan regresi linear berganda dengan bantuan SPSS. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan SAP dan kompetensi staf keuangan secara parsial berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Secara simultan, kedua variabel tersebut berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan dengan nilai koefisien determinasi (R^2) sebesar 68,9%, sedangkan 31,1% dijelaskan oleh faktor lain di luar model penelitian. Berdasarkan nilai koefisien beta terstandarisasi, penerapan SAP memiliki pengaruh relatif lebih dominan dibandingkan kompetensi staf keuangan. Hasil penelitian menunjukkan pentingnya kepatuhan terhadap SAP dan penguatan kompetensi staf keuangan dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan Puskesmas BLUD.

Kata kunci - BLUD puskesmas; implementasi SAP; kompetensi staf keuangan; kualitas laporan keuangan; standar akuntansi pemerintahan

Abstract

This study aims to analyze the effect of the implementation of Government Accounting Standards (SAP) and financial staff competence on the quality of financial reports at Public Health Centers (Puskesmas) in Pasuruan City. This study employed a quantitative approach using explanatory research. The population consisted of 80 employees involved in financial management and reporting at eight Puskesmas in Pasuruan City, including Revenue Treasurers, Expenditure Treasurers, Goods Management Treasurers, Financial Administration Officers (PPK), and financial staff. A saturated sampling technique was employed, resulting in all 80 population members being selected as respondents. Data were collected through a questionnaire using a 1–4 Likert scale and analyzed using multiple linear regression with the assistance of SPSS. The results indicate that the implementation of SAP and financial staff competence have a positive and significant partial effect on financial report quality. Simultaneously, both variables have a significant effect on financial report quality, with a coefficient of determination (R^2) of 68.9%, while the remaining 31.1% is explained by other factors outside the research model. Based on the standardized beta coefficients, SAP implementation has a relatively more dominant effect than financial staff competence. These findings highlight the importance of compliance with SAP and

strengthening financial staff competence to improve the quality of financial reports at Puskesmas BLUD.

Keywords - financial report quality; financial staff competence; government accounting standards; government accounting standards implementation; puskesmas BLUD

How to Cite : Alifiandari, N. A., Irianto, M. F., & Indiraswari, S. D. (2026). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Kompetensi Staf Keuangan terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Studi Kasus pada Puskesmas di Kota Pasuruan). *Jurnal Riset Mahasiswa Akuntansi*, 14(2), 565–583. <https://doi.org/10.21067/jrma.v14i2.14938>

PENDAHULUAN

Tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) menuntut pengelolaan keuangan daerah yang tertib, transparan, dan akuntabel. Sebagai bentuk pertanggungjawaban, pemerintah daerah diwajibkan menyusun Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. SAP merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang menjadi kerangka kerja sistematis bagi entitas sektor publik dalam menyusun laporan keuangan yang memenuhi karakteristik kualitatif, yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami (PP No. 71 Tahun 2010; Advia et al., 2022).

Puskesmas merupakan fasilitas pelayanan kesehatan tingkat pertama yang setiap tahun mengelola beragam sumber pendanaan, seperti dana BLUD, BOK, DAU, dan DBH. Seluruh sumber dana tersebut harus dipertanggungjawabkan melalui laporan keuangan yang berkualitas. Karakteristik pengelolaan keuangan Puskesmas berstatus BLUD berbeda dengan Organisasi Perangkat Daerah (OPD) pada umumnya karena adanya fleksibilitas pengelolaan keuangan, keberagaman sumber pendanaan, serta tuntutan akuntabilitas yang lebih tinggi (Permendagri No. 79 Tahun 2018).

Permasalahan implementasi tata kelola keuangan pada Puskesmas BLUD pada kenyataannya menjadi fenomena makro yang dialami oleh berbagai pemerintah daerah di Indonesia. Sebagai contoh, laporan audit Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI menyoroti ketidaksesuaian penyajian nilai akun neraca dan laporan operasional pada Laporan Keuangan BLUD Puskesmas di Kabupaten Majene yang tidak sinkron dengan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD), dipicu oleh ketiadaan kebijakan akuntansi yang tertib (Teluk Mandar, 2025).

Berdasarkan laporan Resume Management Letter tahun 2025 yang disusun oleh Kantor Akuntan Publik Hari Purnomo dan Jaswadi, ditemukan beberapa kelemahan dalam laporan keuangan Puskesmas di Kota Pasuruan. Salah satu temuan tersebut adalah pengakuan transaksi yang kurang tepat, seperti pengakuan jasa giro dari rekening BOK sebagai pendapatan dan kas. Kondisi ini mengindikasikan bahwa kualitas laporan keuangan Puskesmas masih perlu ditingkatkan, terutama dari dua faktor utama, yaitu konsistensi penerapan SAP dan kompetensi staf keuangan.

Sebagian besar penelitian terdahulu mengenai kualitas laporan keuangan pemerintah masih berfokus pada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) atau pemerintah daerah secara umum. Namun, penelitian yang secara khusus mengkaji kualitas laporan keuangan pada Puskesmas berstatus BLUD masih relatif terbatas. Wismoyo dan Nasution (2022), misalnya, menguji pengaruh kompetensi sumber daya manusia dan teknologi informasi terhadap kualitas laporan keuangan pada Puskesmas BLUD Dinas Kesehatan Kabupaten Deli Serdang dan menemukan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Sementara itu, penelitian Annisa et al. (2025) menunjukkan bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Meskipun demikian, penelitian yang mengintegrasikan penerapan SAP dan kompetensi staf keuangan dalam satu model pada seluruh Puskesmas BLUD di Kota Pasuruan masih belum ditemukan.

Advia et al. (2022) menunjukkan bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan kompetensi aparatur berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Eman et al. (2024) juga menemukan bahwa kualitas sumber daya manusia dan kepatuhan terhadap SAP berperan dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Selanjutnya, Hamruna et al. (2022) membuktikan bahwa kompetensi sumber daya manusia dan penerapan SAP secara simultan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Meskipun demikian, temuan penelitian tersebut belum sepenuhnya menjelaskan kondisi pada Puskesmas berstatus Badan Layanan Umum Daerah (BLUD), yang memiliki karakteristik pengelolaan keuangan berbeda dari OPD pada umumnya, antara lain fleksibilitas pengelolaan keuangan, keberagaman sumber pendanaan, serta tuntutan pertanggungjawaban atas pengelolaan dana pelayanan kesehatan.

Research gap penelitian ini terletak pada masih terbatasnya bukti empiris yang secara khusus menguji kualitas laporan keuangan pada Puskesmas BLUD dengan menggabungkan faktor penerapan SAP sebagai aspek sistem atau regulasi dan kompetensi staf keuangan sebagai aspek sumber daya manusia dalam satu model penelitian. Penelitian sebelumnya cenderung menguji kedua faktor tersebut pada lingkup pemerintah daerah atau OPD, sehingga belum memberikan gambaran yang memadai mengenai bagaimana keduanya bekerja pada entitas pelayanan kesehatan yang memiliki karakteristik pengelolaan keuangan khusus. Selain itu, belum terdapat penelitian yang secara khusus menguji hubungan tersebut pada seluruh Puskesmas BLUD di Kota Pasuruan. Kondisi ini menjadi semakin relevan karena berdasarkan Resume Management Letter tahun 2025 masih ditemukan permasalahan dalam pengakuan dan pencatatan transaksi pada Puskesmas di Kota Pasuruan, yang menunjukkan perlunya penguatan penerapan standar dan kapasitas staf yang terlibat dalam pengelolaan keuangan.

Pemilihan penerapan SAP dan kompetensi staf keuangan secara bersamaan didasarkan pada pertimbangan bahwa kualitas laporan keuangan tidak hanya ditentukan oleh tersedianya standar atau aturan, tetapi juga oleh kemampuan sumber daya manusia dalam menerapkan standar tersebut secara tepat. SAP memberikan kerangka dan pedoman mengenai pengakuan, pengukuran, pencatatan, dan penyajian informasi keuangan, sedangkan kompetensi staf keuangan menentukan kemampuan untuk memahami dan mengimplementasikan ketentuan tersebut dalam proses pengelolaan dan pelaporan keuangan. Dengan demikian, pengujian kedua variabel secara simultan memungkinkan penelitian ini memberikan pemahaman yang lebih komprehensif mengenai faktor yang memengaruhi kualitas laporan keuangan Puskesmas BLUD.

Berdasarkan research gap tersebut, novelty penelitian ini terletak pada pengujian secara simultan pengaruh penerapan SAP dan kompetensi staf keuangan terhadap kualitas laporan keuangan pada konteks Puskesmas BLUD, khususnya seluruh Puskesmas BLUD di Kota Pasuruan. Penelitian ini tidak hanya memperluas konteks objek penelitian dari pemerintah daerah atau OPD ke entitas pelayanan kesehatan pemerintah, tetapi juga mengintegrasikan aspek kepatuhan terhadap standar akuntansi dan kapasitas sumber daya manusia dalam menjelaskan kualitas laporan keuangan. Hasil penelitian diharapkan dapat memberikan bukti empiris yang lebih spesifik mengenai faktor yang berperan dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan Puskesmas BLUD serta menjadi masukan bagi pengelola Puskesmas dan Pemerintah Kota Pasuruan dalam memperkuat tata kelola keuangan.

Stewardship Theory

Penelitian ini didasarkan pada *Stewardship Theory*, teori ini menjelaskan bahwa pengelola organisasi (*steward*) memiliki kecenderungan untuk bertindak demi kepentingan organisasi dan pemangku kepentingan dibandingkan kepentingan pribadi. Kepatuhan terhadap SAP merupakan bentuk pertanggungjawaban kepada masyarakat sebagai pemilik sumber daya publik sehingga mampu menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas, transparan, dan dapat dipercaya. Oleh karena itu, *Stewardship Theory* menjadi landasan teoritis yang menjelaskan hubungan antara penerapan SAP dengan kualitas laporan keuangan.

Human Capital Theory

Penelitian ini juga didukung oleh *Human Capital Theory*, teori ini menyatakan bahwa pengetahuan, ketrampilan, pengalaman, dan kompetensi yang dimiliki individu merupakan bentuk

modal yang mampu meningkatkan produktivitas dan kinerja organisasi. Dalam pengelolaan keuangan sektor publik, kompetensi staf keuangan menjadi faktor penting karena menentukan kemampuan pegawai dalam memahami regulasi, menyusun laporan keuangan, mengoperasikan sistem informasi keuangan, serta menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan secara benar. Semakin tinggi kompetensi staf keuangan, semakin kecil kemungkinan terjadinya kesalahan pencatatan maupun penyajian laporan keuangan sehingga kualitas laporan yang dihasilkan akan semakin baik. Dengan demikian, *Human Capital Theory* menjadi dasar dalam menjelaskan pengaruh kompetensi staf keuangan terhadap kualitas laporan keuangan.

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. SAP disusun untuk meningkatkan transparansi, akuntabilitas, dan kualitas informasi keuangan pemerintah sehingga laporan keuangan dapat memenuhi karakteristik relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami.

Penerapan SAP berbasis akrual memungkinkan seluruh transaksi ekonomi pemerintah diakui pada saat hak dan kewajiban timbul sehingga mampu menggambarkan kondisi keuangan pemerintah secara lebih komprehensif dibandingkan basis kas. Pada Puskesmas yang berstatus Badan Layanan Umum Daerah (BLUD), penerapan SAP menjadi pedoman utama dalam penyusunan laporan keuangan karena karakteristik pengelolaan keuangannya lebih kompleks akibat adanya berbagai sumber pendanaan. Oleh karena itu, semakin baik penerapan SAP maka semakin tinggi pula kualitas laporan keuangan yang dihasilkan

Kompetensi Staf Keuangan

Kompetensi merupakan kombinasi pengetahuan (*knowledge*), keterampilan (*skill*), kemampuan (*ability*), dan sikap kerja (*attitude*) yang memungkinkan seseorang melaksanakan pekerjaannya secara efektif (Spencer & Spencer, 1993). Dalam lingkungan pemerintahan, kompetensi staf keuangan meliputi kemampuan memahami regulasi pengelolaan keuangan daerah, menguasai sistem akuntansi pemerintahan, menyusun laporan keuangan, serta memanfaatkan teknologi informasi pendukung.

Permendagri Nomor 77 Tahun 2020 menegaskan bahwa pejabat dan staf pengelola keuangan daerah harus memiliki kompetensi yang memadai agar proses perencanaan, penatausahaan, pelaporan, dan pertanggungjawaban keuangan dapat berjalan secara efektif. Kompetensi yang tinggi akan meningkatkan ketelitian, ketepatan, dan kepatuhan dalam penyusunan laporan keuangan sehingga mampu menghasilkan laporan yang berkualitas.

Kualitas Laporan Keuangan

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, kualitas laporan keuangan adalah tingkat kemampuan laporan keuangan dalam menyediakan informasi yang bermanfaat bagi pengguna dalam pengambilan keputusan ekonomi, sosial, maupun politik. Laporan keuangan pemerintah yang berkualitas harus memenuhi empat karakteristik utama, yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami.

Pada Puskesmas BLUD, kualitas laporan keuangan menjadi indikator penting dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik karena laporan tersebut digunakan sebagai dasar evaluasi kinerja, pengambilan keputusan manajerial, dan bentuk pertanggungjawaban kepada pemerintah daerah maupun masyarakat. Kualitas laporan keuangan dipengaruhi oleh berbagai faktor, di antaranya penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan kompetensi sumber daya manusia yang terlibat dalam proses penyusunannya.

Hubungan Antarvariabel

Secara teoritis, penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan kompetensi staf keuangan memiliki hubungan yang erat dalam menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Penerapan SAP memberikan pedoman mengenai prosedur pengakuan, pengukuran, pencatatan, dan penyajian transaksi keuangan, sedangkan kompetensi staf keuangan menentukan kemampuan individu dalam

menerapkan pedoman tersebut secara tepat. Apabila kedua faktor tersebut berjalan secara optimal, maka laporan keuangan yang dihasilkan akan memenuhi karakteristik kualitatif sebagaimana diatur dalam PP Nomor 71 Tahun 2010, yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami. Sebaliknya, kelemahan pada salah satu faktor dapat menurunkan kualitas informasi keuangan yang disajikan. Oleh karena itu, penelitian ini menguji pengaruh penerapan SAP dan kompetensi staf keuangan terhadap kualitas laporan keuangan baik secara parsial maupun simultan.

Hipotesis Penelitian

Berdasarkan landasan teori yang telah diuraikan, yaitu *Stewardship Theory* dan *Human Capital Theory*, serta didukung oleh hasil penelitian terdahulu, dapat dijelaskan bahwa kualitas laporan keuangan sektor publik dipengaruhi oleh faktor sistem, berupa penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), dan faktor sumber daya manusia, berupa kompetensi staf keuangan. Penerapan SAP yang dilakukan secara konsisten mampu menghasilkan informasi keuangan yang relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami. Di sisi lain, kompetensi staf keuangan berperan dalam memastikan setiap proses pengelolaan dan pelaporan keuangan dilaksanakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Oleh karena itu, penelitian ini merumuskan hipotesis untuk menguji pengaruh penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan kompetensi staf keuangan terhadap kualitas laporan keuangan Puskesmas di Kota Pasuruan, baik secara parsial maupun simultan.

H1: Penerapan SAP berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sebagaimana diatur dalam PP No. 71 Tahun 2010 bertujuan untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas penyelenggaraan akuntansi pemerintahan, serta memperbaiki kualitas laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah. SAP berbasis akrual mewajibkan pengakuan transaksi pada saat terjadinya, sehingga laporan keuangan dapat mencerminkan kondisi keuangan entitas secara lebih utuh. Penerapan SAP yang konsisten terbukti meningkatkan keandalan dan relevansi informasi yang disajikan dalam laporan keuangan (Eman et al., 2024; Hamruna et al., 2022).

H2: Kompetensi staf keuangan berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan

Kompetensi merujuk pada kombinasi pengetahuan (*knowledge*), keterampilan (*skill*), dan sikap (*attitude*) yang dapat diobservasi serta diukur dari kinerja seseorang (Spencer & Spencer, 1993). Dalam konteks pengelolaan keuangan daerah, Permendagri No. 77 Tahun 2020 menegaskan bahwa staf keuangan dituntut memiliki pengetahuan mengenai sistem akuntansi pemerintah, penganggaran, penatausahaan, pelaporan, serta pertanggungjawaban keuangan daerah. Staf keuangan yang kompeten cenderung mampu mengidentifikasi, mengukur, mencatat, dan menyajikan transaksi keuangan dengan tepat sehingga kualitas laporan keuangan meningkat.

H3: Penerapan SAP dan kompetensi staf keuangan secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan

Kualitas laporan keuangan dalam PP No. 71 Tahun 2010 diukur melalui empat karakteristik kualitatif, yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami (Rahayu et al., 2023). Karakteristik ini hanya dapat dipenuhi apabila standar akuntansi diterapkan secara konsisten dan didukung oleh sumber daya manusia yang kompeten. Dengan demikian, penerapan SAP dan kompetensi staf keuangan diduga secara bersama-sama berkontribusi terhadap kualitas laporan keuangan.

METODE

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan jenis *explanatory research*, yaitu penelitian yang bertujuan menjelaskan hubungan kausal antarvariabel melalui pengujian hipotesis. Pendekatan ini dipilih karena data berupa skor numerik dari kuesioner yang dianalisis secara statistik untuk mengukur pengaruh antarvariabel secara objektif dan terukur (Sugiyono, 2016). Desain penelitian menggunakan cross-sectional, di mana data dikumpulkan pada satu titik waktu untuk memperoleh gambaran kondisi yang representatif.

Penelitian dilaksanakan di seluruh delapan Puskesmas yang berada di bawah naungan Dinas

Kesehatan Kota Pasuruan, Jawa Timur, pada bulan April 2026. Pemilihan lokasi didasarkan pada tiga pertimbangan: (1) seluruh Puskesmas di Kota Pasuruan telah berstatus BLUD sehingga memiliki karakteristik pengelolaan keuangan yang unik; (2) terdapat indikasi permasalahan kualitas laporan keuangan berdasarkan laporan evaluasi Dinas Kesehatan; dan (3) belum terdapat penelitian serupa pada objek tersebut.

Populasi penelitian adalah seluruh pegawai yang terlibat langsung dalam pengelolaan dan pelaporan keuangan pada delapan Puskesmas di Kota Pasuruan, yang berjumlah 80 orang. Populasi tersebut mencakup Bendahara pengeluaran (APBD/BOK/BLUD), Pejabat Penatausahaan Keuangan / PPK, PPTK, PPBJ, Bendahara Penerimaan, Bendahara Pengurus Barang Pembantu, Pejabat Pembuat Komitmen / PPKom, dan staf keuangan lainnya.

Teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah sampling jenuh (sensus), yaitu teknik penentuan sampel dengan menjadikan seluruh anggota populasi sebagai sampel (Sugiyono, 2016). Teknik ini dipilih karena jumlah populasi relatif terbatas dan dapat dijangkau seluruhnya. Dengan demikian, jumlah sampel dalam penelitian ini adalah sama dengan jumlah populasi, yaitu 80 responden. Distribusi responden pada masing-masing Puskesmas dapat dilihat pada Tabel berikut.

Tabel 1. Distribusi Responden

No	Nama Puskesmas	Status BLUD	Jumlah Responden
1	Puskesmas Kebonagung	BLUD	10
2	Puskesmas Kebonsari	BLUD	10
3	Puskesmas Trajeng	BLUD	10
4	Puskesmas Gadingrejo	BLUD	10
5	Puskesmas Sekargadung	BLUD	10
6	Puskesmas Bugulkidul	BLUD	10
7	Puskesmas Kandang sapi	BLUD	10
8	Puskesmas Karangketug	BLUD	10
Total			80

Sumber: Peneliti (2025)

Kriteria inklusi mencakup: pegawai yang terlibat langsung dalam proses penyusunan laporan keuangan, bersedia mengisi kuesioner secara lengkap, dan aktif bertugas saat pengumpulan data. Pegawai yang tidak terlibat dalam pelaporan keuangan, sedang cuti, atau menolak berpartisipasi dikecualikan dari sampel.

Data primer dikumpulkan melalui kuesioner terstruktur menggunakan Skala Likert 1–4 (1 = Sangat Tidak Setuju hingga 4 = Sangat Setuju). Kuesioner terdiri dari tiga bagian sesuai variabel penelitian. Data sekunder meliputi dokumen laporan keuangan Puskesmas periode 2023–2025, regulasi terkait SAP, BLUD, dan pengelolaan keuangan daerah, serta laporan evaluasi Dinas Kesehatan Kota Pasuruan. Wawancara tidak terstruktur dilakukan terbatas kepada PPK sebagai klarifikasi hasil kuesioner.

Tabel 2. Variabel, Indikator, dan Jumlah Item

Variabel	Indikator	Sumber	Jumlah Item
X ₁ – Penerapan SAP	Kepatuhan terhadap SAP; basis akrual; relevansi; keandalan; format PSAP; full disclosure	PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan; Advia et al. (2022); Eman et al. (2024)	12
X ₂ – Kompetensi Staf Keuangan	Pengetahuan akuntansi; keterampilan teknis; pemahaman regulasi; pengalaman kerja; latar	Spencer & Spencer (1993); Permendagri No. 77 Tahun 2020; Hamruna et al. (2022)	12

Y – Kualitas Laporan Keuangan	belakang pendidikan; pelatihan/diklat	PP No. 71 Tahun 2010 (Karakteristik Kualitatif Laporan Keuangan); Rahayu et al. (2023)	12
	Relevansi; keandalan; dapat dibandingkan; dapat dipahami; ketepatan waktu; kelengkapan		

Sumber: Peneliti (2026)

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini dilakukan untuk menganalisis pengaruh penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan kompetensi staf keuangan terhadap kualitas laporan keuangan pada Puskesmas di Kota Pasuruan. Analisis dilakukan terhadap data yang diperoleh dari 80 responden yang terlibat secara langsung dalam pengelolaan dan pelaporan keuangan pada delapan Puskesmas berstatus Badan Layanan Umum Daerah (BLUD). Seluruh data yang terkumpul telah melalui tahapan pengujian instrumen berupa uji validitas dan reliabilitas, serta memenuhi asumsi klasik sebelum dianalisis menggunakan regresi linear berganda. Hasil analisis disajikan secara bertahap yang meliputi analisis deskriptif responden, analisis deskriptif variabel penelitian, pengujian kualitas instrumen, pengujian asumsi klasik, analisis regresi linear berganda, serta pengujian hipotesis melalui uji parsial (uji t), uji simultan (uji F), dan koefisien determinasi (R^2).

Analisis Deskriptif Responden Penelitian

Tabel 3. Analisis Deskriptif Responden Penelitian

Karakteristik	Frekuensi	Persentase (%)
Jenis Kelamin		
Laki-laki	27	33,8
Perempuan	53	66,3
Usia		
< 25 Tahun	1	1,3
25 - 35 Tahun	45	56,3
36 - 45 Tahun	23	28,7
> 45 Tahun	11	13,8
Pendidikan Terakhir		
SMA/Sederajat	2	2,5
Diploma (D3)	57	71,3
Sarjana (S1)	21	26,3
Latar Belakang Pendidikan		
Keuangan	52	65,0
Non Keuangan	28	35,0
Jabatan		
Bendahara pengeluaran (APBD/BOK/BLUD)	20	25,0
Pejabat Penatausahaan Keuangan / PPK	6	7,5
PPTK	11	13,8
PPBJ	3	3,8
Staf Keuangan lainnya	27	33,8
Bendahara Penerimaan	4	5,0

Bendahara Pengurus	5	6,3
Barang Pembantu		
Pejabat Pembuat	4	5,0
Komitmen / PPKom		
Masa Kerja		
< 1 Tahun	7	8,8
1 – 5 Tahun	54	67,5
6 – 10 Tahun	12	15,0
> 10 Tahun	7	8,8

Sumber: Data Diolah (2026)

Penelitian ini melibatkan 80 responden yang bertugas di Puskesmas Kota Pasuruan. Mayoritas responden berjenis kelamin perempuan (66,3%) dan berada pada rentang usia produktif 25–35 tahun (56,3%), dengan latar belakang pendidikan terakhir Diploma (D3) sebesar 71,3% serta latar belakang pendidikan bidang keuangan sebesar 65,0%. Dari sisi jabatan, responden tersebar pada berbagai posisi pengelola keuangan puskesmas, dengan proporsi terbesar berasal dari staf keuangan lainnya (33,8%) dan bendahara pengeluaran APBD/BOK/BLUD (25,0%). Mayoritas responden memiliki masa kerja antara 1–5 tahun (67,5%), yang menunjukkan bahwa sebagian besar pengelola keuangan puskesmas tergolong cukup berpengalaman dalam menjalankan tugas pengelolaan keuangan.

Analisis Deskriptif Data Penelitian

Tabel 4. Analisis Deskriptif Data Penelitian

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan	80	32	48	40,97	3,568
Kompetensi Staf Keuangan	80	30	48	39,45	4,118
Kualitas Laporan Keuangan	80	34	48	40,76	3,615
Valid N (listwise)	80				

Sumber: Data Diolah (2026)

Berdasarkan hasil statistik deskriptif, variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan memiliki nilai rata-rata sebesar 40,97 dengan rata-rata per item sebesar 3,41 yang termasuk dalam kategori sangat tinggi. Hal ini menunjukkan bahwa responden menilai penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan pada instansinya telah dilaksanakan dengan sangat baik.

Variabel Kompetensi Staf Keuangan memiliki nilai rata-rata sebesar 39,45 dengan rata-rata per item sebesar 3,29 yang termasuk dalam kategori sangat tinggi. Hal ini menunjukkan bahwa staf keuangan memiliki pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan yang sangat baik dalam melaksanakan tugas pengelolaan keuangan.

Variabel Kualitas Laporan Keuangan memiliki nilai rata-rata sebesar 40,76 dengan rata-rata per item sebesar 3,40 yang termasuk dalam kategori sangat tinggi. Hal ini menunjukkan bahwa laporan keuangan yang dihasilkan telah memenuhi karakteristik kualitas laporan keuangan yang baik, seperti relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami.

Nilai rata-rata seluruh variabel berada di atas angka 3,26 pada skala Likert 1–4, sehingga seluruh variabel penelitian berada pada kategori sangat tinggi. Kondisi ini menunjukkan bahwa responden memberikan penilaian yang sangat baik terhadap penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, kompetensi staf keuangan, serta kualitas laporan keuangan.

Uji Validitas

Tabel 5. Uji Validitas X1

Item Pernyataan	rhitung	rtabel	Sig < 0.05	Ket
P1	0,850	0.219	0.000	Valid
P2	0,850	0.219	0.000	Valid
P3	0,879	0.219	0.000	Valid
P4	0,873	0.219	0.000	Valid
P5	0,878	0.219	0.000	Valid
P6	0,795	0.219	0.000	Valid
P7	0,925	0.219	0.000	Valid
P8	0,837	0.219	0.000	Valid
P9	0,789	0.219	0.000	Valid
P10	0,859	0.219	0.000	Valid
P11	0,844	0.219	0.000	Valid
P12	0,872	0.219	0.000	Valid

Sumber: Data Diolah (2026)

Tabel 6. Uji Validitas X2

Item Pernyataan	rhitung	rtabel	Sig < 0.05	Ket
P1	0,853	0.219	0.000	Valid
P2	0,855	0.219	0.000	Valid
P3	0,879	0.219	0.000	Valid
P4	0,761	0.219	0.000	Valid
P5	0,900	0.219	0.000	Valid
P6	0,821	0.219	0.000	Valid
P7	0,853	0.219	0.000	Valid
P8	0,756	0.219	0.000	Valid
P9	0,818	0.219	0.000	Valid
P10	0,841	0.219	0.000	Valid
P11	0,850	0.219	0.000	Valid
P12	0,845	0.219	0.000	Valid

Sumber: Data Diolah (2026)

Tabel 7. Uji Validitas Y1

Item Pernyataan	rhitung	rtabel	Sig < 0.05	Ket
P1	0,794	0.219	0.000	Valid
P2	0,881	0.219	0.000	Valid
P3	0,835	0.219	0.000	Valid
P4	0,746	0.219	0.000	Valid
P5	0,797	0.219	0.000	Valid
P6	0,883	0.219	0.000	Valid
P7	0,678	0.219	0.000	Valid
P8	0,781	0.219	0.000	Valid
P9	0,760	0.219	0.000	Valid
P10	0,842	0.219	0.000	Valid
P11	0,848	0.219	0.000	Valid
P12	0,859	0.219	0.000	Valid

Sumber: Data Diolah (2026)

Berdasarkan data di atas Seluruh item pernyataan pada variabel X1, X2, dan Y memiliki nilai r-hitung lebih besar dari r-tabel (0,219) dengan nilai signifikansi <0,05, sehingga seluruh item dinyatakan valid.

Uji Reliabilitas

1. Uji Reliabilitas X1

Tabel 8. Uji Reliabilitas X1

Keterangan		N	%
Cases	Valid	80	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	80	100,0

Sumber: Data Diolah (2026)

Tabel 9. Statistik Uji Reliabilitas

Statistik Uji Reliabilitas	
Cronbach's Alpha	N of Items
,965	12

Sumber: Data Diolah (2026)

Berdasarkan tabel diatas diperoleh nilai Cronbach Alpha sebesar 0,965 (>0,70) sehingga instrumen penelitian dinyatakan reliabel untuk digunakan karena r hitung > r tabel (0.965 > 0.70). Dengan ini dapat disimpulkan bahwa data tersebut RELIABEL dan dalam kategori tinggi. Sebaliknya jika nilai Cronbach Alpha < 0.70 item pertanyaan variabel dianggap tidak reliable.

2. Uji Reliabilitas X2

Tabel 10. Uji Reliabilitas X2

Keterangan		N	%
Cases	Valid	80	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	80	100,0

Sumber: Data Diolah (2026)

Tabel 11. Statistik Uji Reliabilitas

Statistik Uji Reliabilitas	
Cronbach's Alpha	N of Items
,958	12

Sumber: Data Diolah (2026)

Berdasarkan tabel diatas diperoleh nilai cronbach alpha sebesar 0.958 dan signifikan 95% atau $\alpha = 5\%$. Hal ini menunjukkan data ini reliabel untuk digunakan karena $r \text{ hitung} > r \text{ tabel}$ ($0.958 > 0.70$). Dengan ini dapat disimpulkan bahwa data tersebut RELIABEL dan dalam kategori tinggi. Sebaliknya jika nilai Cronbach Alpha < 0.70 item pertanyaan variabel dianggap tidak reliable.

3. Uji Reliabilitas Y1

Tabel 12. Uji Reliabilitas Y1

Keterangan		N	%
Cases	Valid	80	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	80	100,0

Sumber: Data Diolah (2026)

Tabel 13. Statistik Uji Reliabilitas

Statistik Uji Reliabilitas	
Cronbach's Alpha	N of Items
,951	12

Sumber: Data Diolah (2026)

Berdasarkan tabel diatas diperoleh nilai cronbach alpha sebesar 0.951 dan signifikan 95% atau $\alpha = 5\%$. Hal ini menunjukkan data ini reliabel untuk digunakan karena $r \text{ hitung} > r \text{ tabel}$ ($0.951 > 0.70$). Dengan ini dapat disimpulkan bahwa data tersebut RELIABEL dan dalam kategori tinggi. Sebaliknya jika nilai Cronbach Alpha < 0.70 item pertanyaan variabel dianggap tidak reliable.

Uji Asumsi Klasik

1. Uji Normalitas (kolmogorov-smirnov)

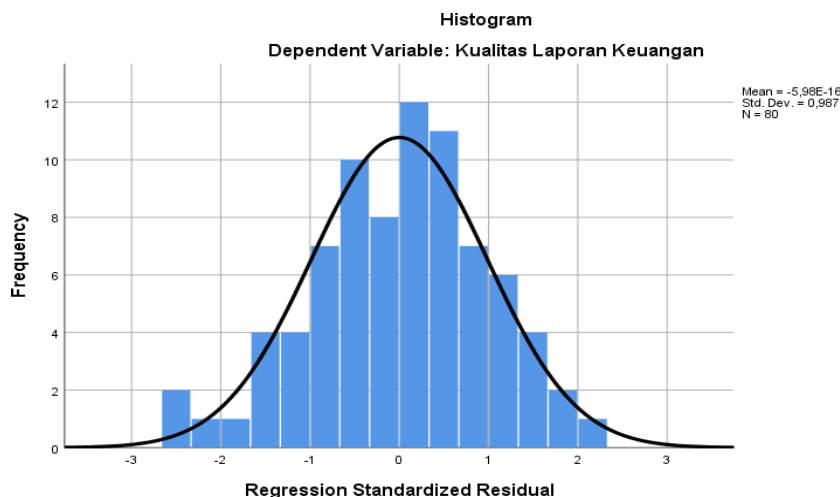
Tabel 14. Uji Normalitas

		Unstandardized Residual
N		80
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	,0000000
	Std. Deviation	2,01491296

Most Extreme	Absolute	,060
Differences	Positive	,050
	Negative	-,060
Test Statistic		,060
Asymp. Sig. (2-tailed)		,200 ^{c,d}

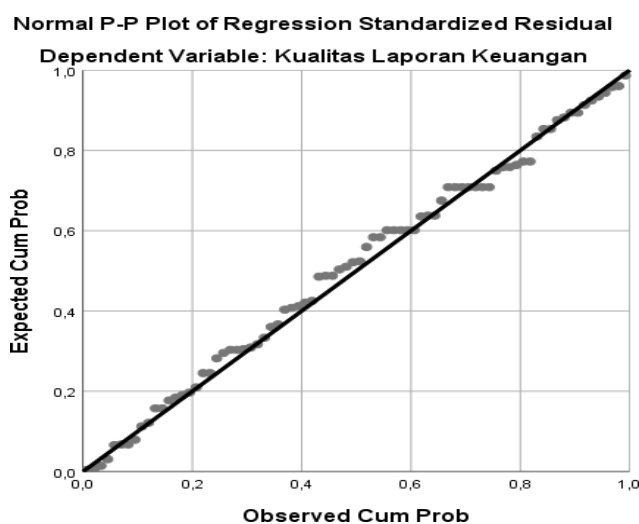
Sumber: Data Diolah (2026)

Berdasarkan output SPSS di atas, dapat dilihat pada nilai Asymp. Sig. (2-tailed) adalah 0.200 nilai ini lebih besar dari pada 0,05. Maka dapat disimpulkan data dalam penelitian ini terdistribusi normal. Hal ini didukung oleh hasil pengujian normalitas menggunakan Grafik.



Gambar 1. Normal Plot dan Histogram

Berdasarkan histogram yang terlihat pada diatas dapat dilihat bahwa data berdistribusi normal, hal ini diperlihatkan oleh bentuk kurva yang menyerupai lonceng.



Gambar 2. Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual

Pada Gambar diatas grafik normal P-Plot Regresion Standarized Residual tersebut menunjukan bahwa titik menyebar disekitar garis diagonal, maka dapat disimpulkan bahwa data yang diperoleh berdistribusi normal.

Uji Multikolinearitas

Tabel 15. Uji Multikolinearitas

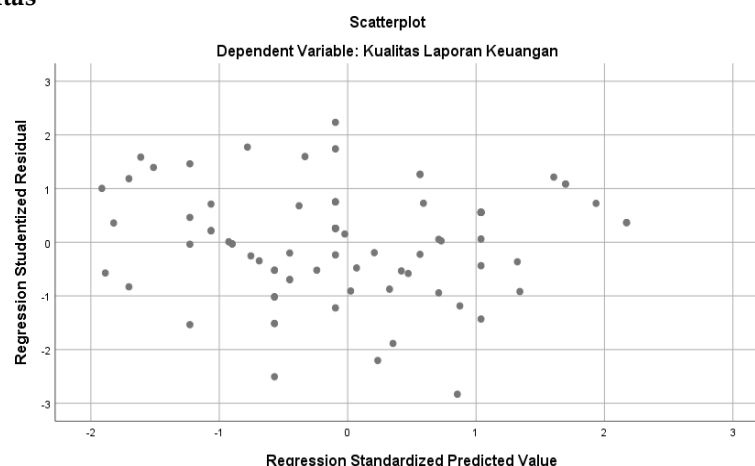
Model	Statistik Kolinearitas	
	Tolerance	VIF
1 Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Kompetensi Staf Keuangan	,477	2,098

Sumber: Data Diolah (2026)

Dari tabel diatas, dapat dilihat bahwa variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan mempunyai nilai VIF sebesar 2,098 dengan nilai tolerance sebesar 0.477 maka tidak terjadi multikolinearitas, variabel Kompetensi Staf Keuangan mempunyai nilai VIF sebesar 2,098 dengan nilai tolerance sebesar 0.477 maka tidak terjadi multikolinearitas.

Hal ini mengindikasikan bahwa hasil uji multikolinearitas mempunyai nilai VIF yang kurang dari 10 dan nilai Tolerance yang lebih besar dari 0,1. Pengujian model regresi untuk ukuran akrual mengindikasikan tidak terdapat gejala multikolinearitas untuk model regresi tersebut. Dengan demikian, semua variabel independen tersebut dapat dianggap valid sebagai predictor.

Uji Heteroskedastisitas



Gambar 3. Uji Heteroskedastisitas

Hasil uji heteroskedastisitas ditampilkan dalam bentuk scatterplot. Dari gambar tersebut dapat diamati bahwa titik-titik data tersebar secara acak tanpa pola yang jelas. Titik-titik data tidak menunjukkan kecenderungan untuk mengelompok di atas atau di bawah angka 0. Hal ini menunjukkan bahwa data tidak menunjukkan adanya gejala heteroskedastisitas.

Uji Analisis Regresi Linear Berganda

Tabel 16. Uji Analisis Regresi Linear Berganda

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	6,451	2,680		2,407	,018
Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan	,494	,093	,488	5,303	,000
Kompetensi Staf Keuangan	,356	,081	,406	4,411	,000

Berdasarkan tabel diatas dapat diuraikan persamaan regresi linear berganda yaitu sebagai berikut:

$$Y = a + \beta X_1 + \beta X_2 + e$$

Dari persamaan regresi linear berganda di atas, dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Nilai konstanta (a) memiliki nilai positif sebesar 6,451 Tanda positif artinya menunjukkan pengaruh yang berlawanan arah antara variabel independen dan variabel dependen. Hal ini menunjukkan bahwa jika semua variabel independen yang meliputi X1 dan X2 bernilai 0 persen atau tidak mengalami perubahan, maka nilai (Y) adalah 6,451.
2. Nilai koefisien regresi untuk (X1) yaitu sebesar 0,494 Nilai tersebut menunjukkan pengaruh positif (searah) antara variabel (X1) dan (Y). Hal ini artinya jika (X1) mengalami kenaikan sebesar 1 satuan skor, maka sebaliknya variabel akan mengalami penurunan sebesar 0,494 Dengan asumsi bahwa variabel lainnya tetap konstan.
3. Nilai koefisien regresi untuk (X2) yaitu sebesar 0,356 Nilai tersebut menunjukkan pengaruh positif (searah) antara variabel (X2) dan (Y). Hal ini artinya jika (X2) mengalami kenaikan sebesar 1 satuan skor, maka sebaliknya variabel akan mengalami penurunan sebesar 0,356 Dengan asumsi bahwa variabel lainnya tetap konstan.

Uji Hipotesis (Uji Parsial t dan Uji Simultan F)

1. Uji Parsial t

Tabel 17. Uji Parsial T

Model	Unstandardize d Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	6,451	2,680		2,407	,018
Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan	,494	,093	,488	5,303	,000
Kompetensi Staf Keuangan	,356	,081	,406	4,411	,000

Berdasarkan tabel diatas Hal ini berarti bahwa kita dapat menginterpretasikan hasil uji secara berikut ini:

1. Hasil uji t pada variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan menunjukkan bahwa nilai thitung sebesar 5,303 yang lebih besar daripada nilai t tabel sebesar 1.664 ($5,303 > 1.664$) dan nilai signifikansi sebesar 0.000 yang lebih kecil daripada tingkat signifikansi 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan.
 2. Hasil uji t pada variabel Kompetensi Staf Keuangan menunjukkan bahwa nilai thitung sebesar 4,411 yang lebih besar daripada nilai t tabel sebesar 1.664 ($4,411 > 1.664$) dan nilai signifikansi sebesar 0.000 yang lebih kecil daripada tingkat signifikansi 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa Kompetensi Staf Keuangan memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan.
2. Uji Simultan F

Tabel 18. Uji Simultan F

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	711,757	2	355,879	85,438	,000 ^b
Residual	320,730	77	4,165		
Total	1032,488	79			

Sumber: Data Diolah (2026)

Berdasarkan hasil pengolahan data dengan menggunakan aplikasi SPSS Versi 25 dari tabel di atas diperoleh $F_{hitung} = 85,438$ dengan nilai signifikansi sebesar 0,000b dan nilai $F_{hitung} > F_{tabel}$ ($85,438 > 3.11$) dimana nilai F_{tabel} diperoleh dengan signifikan 95% dan $\alpha = 5\%$. Karena nilai signifikan 0,05 maka ($0,000b < 0,05$) dan $F_{hitung} > F_{tabel}$ ($85,438 > 3.11$). Maka dapat disimpulkan Kompetensi Staf Keuangan dan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan

Uji Koefisien Deteminasi

Tabel 19. Uji Koefisien Deteminasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,830a	,689	,681	2,04091

Sumber: Data Diolah (2026)

Dari tabel diatas dapat dilihat bahwa nilai R Square sebesar 0,689 menunjukkan bahwa variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Kompetensi Staf Keuangan secara bersama-sama mampu menjelaskan variasi Kualitas Laporan Keuangan sebesar 68,9%, sedangkan sisanya sebesar 31,1% dijelaskan oleh variabel lain di luar model penelitian.

Pembahasan

Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kualitas Laporan Keuangan

Berdasarkan analisis, ditemukan bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) memiliki kontribusi positif yang nyata dalam mendikte kualitas laporan keuangan Puskesmas di Kota Pasuruan. Ketika Puskesmas secara konsisten mengadopsi asas akrual dalam pencatatan transaksi eksternal maupun internal, maka bias informasi akuntansi dapat diminimalisasi. Implementasi SAP yang tertib memastikan bahwa seluruh aset, kewajiban, pendapatan, dan belanja BLUD disajikan secara jujur dan dapat diperbandingkan antarperiode

Kondisi riil di lapangan menunjukkan bahwa Puskesmas yang patuh pada pedoman baku cenderung lebih cepat dalam menyelesaikan rekonsiliasi data keuangan dengan dinas kesehatan setempat. Temuan ini memperkuat teori institusional yang menyatakan bahwa organisasi akan cenderung mematuhi regulasi formal demi memperoleh legitimasi tata kelola yang bersih dan akuntabel

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Advia et al. (2022), Eman et al. (2024), dan Hamruna et al. (2022) yang menyatakan bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian tersebut menunjukkan bahwa kepatuhan terhadap standar akuntansi merupakan faktor penting dalam meningkatkan kualitas informasi keuangan yang disajikan kepada masyarakat dan pemangku kepentingan lainnya.

Dari perspektif Stewardship Theory, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengelola keuangan Puskesmas bertindak sebagai pihak yang diberi amanah untuk mengelola sumber daya publik secara bertanggung jawab. Penerapan SAP menjadi sarana untuk mewujudkan akuntabilitas tersebut melalui penyusunan laporan keuangan yang sesuai dengan standar yang telah ditetapkan pemerintah.

Pengaruh Kompetensi Staf Keuangan terhadap Kualitas Laporan Keuangan

Selaras dengan hipotesis yang diajukan, kapasitas dan kompetensi yang dimiliki oleh staf pengelola keuangan terbukti menjadi motor penggerak utama dalam peningkatan kualitas laporan

keuangan. Pengetahuan akuntansi, pemahaman regulasi BLUD, serta keterampilan dalam mengoperasikan sistem informasi keuangan daerah tidak dapat dipisahkan dari proses penyusunan laporan yang bebas dari salah saji material.

Hal ini membuktikan bahwa secanggih apa pun regulasi dan sistem aplikasi yang diterapkan, kualitas akhirnya tetap bergantung pada kapabilitas sumber daya manusia (SDM) yang mengeksekusinya (the man behind the gun). Hasil penelitian ini mendukung human capital theory yang menegaskan investasi pada kapasitas keahlian individu akan menghasilkan luaran kinerja organisasi yang superior.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Hamruna et al. (2022), Eman et al. (2024), dan Rahayu et al. (2023) yang menemukan bahwa kompetensi sumber daya manusia memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian tersebut menunjukkan bahwa kualitas laporan keuangan sangat dipengaruhi oleh kemampuan individu yang terlibat dalam proses pengelolaan dan pelaporan keuangan.

Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Kompetensi Staf Keuangan terhadap Kualitas Laporan Keuangan

Menariknya, hasil penelitian ini juga menguak fakta bahwa penerapan SAP memberikan pengaruh yang jauh lebih dominan dalam menentukan kualitas laporan jika dibandingkan dengan faktor kompetensi staf keuangan. Hal ini terjadi karena SAP merupakan koridor hukum mutlak yang bersifat mengikat secara struktural.

Di lingkungan instansi pelayanan publik seperti Puskesmas BLUD, kepatuhan terhadap regulasi adalah kewajiban yang tidak bisa ditawar. Staf keuangan yang memiliki kompetensi rata-rata sekalipun, apabila dipandu oleh sistem dan standar prosedur operasional SAP yang jelas serta terstruktur, tetap mampu menghasilkan laporan keuangan yang memenuhi syarat formal akuntansi. Sebaliknya, SDM yang kompeten namun bekerja tanpa standarisasi baku akan kesulitan menghasilkan laporan keuangan yang seragam dan valid.

Hasil penelitian ini memperkuat penelitian Advia et al. (2022), Hamruna et al. (2022), dan Eman et al. (2024) yang menyatakan bahwa penerapan SAP dan kompetensi sumber daya manusia secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Kedua faktor tersebut saling melengkapi dalam menciptakan laporan keuangan yang akuntabel, transparan, dan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Secara keseluruhan, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa peningkatan kualitas laporan keuangan Puskesmas dapat dicapai melalui penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan yang konsisten serta peningkatan kompetensi staf keuangan melalui pendidikan, pelatihan, dan pengembangan profesional yang berkelanjutan. Dengan demikian, kedua faktor tersebut perlu menjadi perhatian utama bagi Dinas Kesehatan Kota Pasuruan dan pengelola Puskesmas dalam upaya meningkatkan akuntabilitas pengelolaan keuangan sektor publik.

KESIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menjawab pertanyaan mengenai pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Kompetensi Staf Keuangan terhadap Kualitas Laporan Keuangan, baik secara parsial maupun secara bersama-sama, pada Puskesmas di Kota Pasuruan. Berdasarkan hasil analisis regresi linear berganda terhadap 80 responden, dapat disimpulkan bahwa Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan dan merupakan faktor yang paling dominan dalam model penelitian ini, sebagaimana ditunjukkan oleh nilai koefisien beta yang jauh lebih besar dibandingkan variabel lainnya. Kompetensi Staf Keuangan juga terbukti berpengaruh positif dan signifikan, meskipun kontribusinya relatif lebih kecil dan bersifat komplementer terhadap penerapan standar akuntansi. Secara simultan, kedua variabel ini berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan dan secara bersama-sama mampu menjelaskan sebagian besar variasi kualitas laporan

keuangan Puskesmas, sehingga ketiga pertanyaan penelitian yang diajukan dalam studi ini terjawab secara konsisten: baik secara individual maupun secara bersama-sama, penerapan standar akuntansi pemerintahan dan kompetensi staf keuangan merupakan determinan penting bagi terwujudnya laporan keuangan Puskesmas yang berkualitas.

Penelitian ini memberikan kontribusi pada literatur akuntansi sektor publik dengan menghadirkan bukti empiris pada level entitas pelayanan dasar berupa Puskesmas, sebuah konteks yang relatif belum banyak dieksplorasi dibandingkan studi pada level pemerintah kabupaten/kota, provinsi, atau Satuan Kerja Perangkat Daerah secara umum. Dengan menempatkan penerapan standar akuntansi dan kompetensi staf keuangan secara bersamaan dalam satu model, penelitian ini memperjelas pola hubungan antara faktor sistemik dan faktor individual dalam membentuk kualitas laporan keuangan pada organisasi pelayanan kesehatan milik pemerintah yang berstatus Badan Layanan Umum Daerah, sekaligus memberikan gambaran empiris terbaru mengenai kondisi pengelolaan keuangan Puskesmas di Kota Pasuruan yang dapat menjadi rujukan bagi daerah lain dengan karakteristik serupa.

Secara teoritis, temuan ini memperkuat relevansi *stewardship theory* dalam menjelaskan bagaimana kepatuhan terhadap standar akuntansi berfungsi sebagai mekanisme utama bagi entitas pelayanan publik untuk menjalankan amanah pengelolaan keuangan secara akuntabel, sekaligus menegaskan relevansi *human capital theory* yang memandang kompetensi staf sebagai faktor pendukung yang memperkuat efektivitas penerapan standar tersebut. Dominasi pengaruh standar akuntansi dibandingkan kompetensi staf dalam penelitian ini juga menambah nuansa baru pada perdebatan literatur mengenai determinan kualitas laporan keuangan sektor publik, khususnya pada entitas dengan kompleksitas birokrasi dan jumlah staf keuangan yang relatif terbatas seperti Puskesmas. Secara praktis, hasil penelitian ini mengimplikasikan pentingnya bagi Pemerintah Kota Pasuruan, Dinas Kesehatan, dan pengelola Puskesmas untuk terus memperkuat sosialisasi, pendampingan, dan pengawasan implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan secara berkelanjutan, sembari tetap berinvestasi pada peningkatan kompetensi staf keuangan melalui pendidikan dan pelatihan teknis, khususnya bagi staf dengan latar belakang pendidikan non-keuangan, agar kedua faktor tersebut dapat saling menguatkan dan menghasilkan laporan keuangan Puskesmas yang semakin akuntabel dan berkualitas.

Mengingat penelitian ini masih memiliki keterbatasan, baik dari sisi pemenuhan asumsi klasik, sifat data persepsional yang diperoleh melalui self-report, jumlah variabel independen yang terbatas pada dua faktor, maupun lokus penelitian yang hanya mencakup Puskesmas di Kota Pasuruan, penelitian mendatang disarankan untuk memperluas cakupan wilayah penelitian ke beberapa daerah dengan karakteristik berbeda guna meningkatkan generalisasi hasil. Penelitian selanjutnya juga disarankan untuk menambahkan variabel lain yang berpotensi relevan, seperti sistem pengendalian internal, pemanfaatan teknologi informasi, komitmen organisasi, atau peran audit internal, baik sebagai variabel independen tambahan maupun sebagai variabel moderasi atau mediasi, serta mempertimbangkan pendekatan metode campuran atau triangulasi data sekunder untuk memperkuat validitas temuan mengenai determinan kualitas laporan keuangan pada entitas layanan kesehatan dasar di masa mendatang.

Daftar Pustaka

- Adhikari, P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. *Accounting Forum*, 40(2), 125–142. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001>
- Advia, R., Wibowo, A. S., & Diarsyad, M. I. (2022). Pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan, kompetensi aparatur pemerintah daerah dan good governance terhadap kualitas laporan keuangan daerah (studi empiris pada dinas Kota Palangka Raya). *Balance: Media Informasi Akuntansi dan Keuangan*, 14(1), 1–10. <https://doi.org/10.52300/blnc.v14i1.8552>

- Annisa, Syamsuddin, S., & Rusli, A. (2025). Pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintah dan kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan: The influence of government accounting standards implementation and human resource competence on the quality of financial reports. *Jurnal Pendidikan Akuntansi Indonesia*, 23(1), 12–23. <https://doi.org/10.21831/jpai.v23i01.83479>
- Armono, D., Wicaksono, N. I., Fitriani, A., & Nurhayanto. (2024). Penerapan sistem akuntansi keuangan daerah dan kompetensi sumber daya manusia dalam rangka peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. *Jurnal Aplikasi Bisnis*, 21(2), 617–627. <https://doi.org/10.20885/jabis.vol21.iss2.art4>
- Budiman, M. A., Setyadi, J., & Gafur, A. (2023). Pengaruh kompetensi sumber daya manusia dan pemanfaatan teknologi informasi terhadap kualitas laporan keuangan dengan sistem pengendalian intern sebagai variabel moderasi. *Kinerja: Jurnal Ekonomi dan Manajemen*, 20(3), 417–429. <https://doi.org/10.30872/jkin.v20i3.13926>
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177. <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>
- Eman, J. L., Pakaya, L., & Wuryandini, A. R. (2022). Standar akuntansi pemerintah dan kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemda. *Jambura Accounting Review*, 3(1), 23–36. <https://doi.org/10.37905/jar.v3i1.45>
- Hamruna, I., Muhammad, Z., & Thaher, R. (2022). Pengaruh kompetensi sumber daya manusia, penerapan standar akuntansi pemerintah dan sistem pengendalian internal pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (studi pada BPKAD Provinsi Sulawesi Tengah). *Jurnal Kolaboratif Sains*, 5(10), 739–745. <https://doi.org/10.56338/jks.v5i10.2858>
- Kambey, J. P., Tawas, Y., & Tendean, V. (2023). Pengaruh pemahaman standar akuntansi pemerintahan dan kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan. *Jurnal Akuntansi Manado (JAIM)*, 4(3), 642–653. <https://doi.org/10.53682/jaim.vi.5037>
- Mardiana, R., Sari, M., & Nuraini. (2023). The effect of human resource competence and internal control on the quality of financial reports: Evidence from Indonesian local governments. *International Journal of Professional Business Review*, 8(5), e01762.
- Mediaty, Pontoh, G. T., Nagu, N., HS, R., Mas'ud, A. A., & Aziz, R. H. A. (2025). Human competencies: Amplifying financial reporting quality in Indonesian local government. *Journal of Risk and Financial Management*, 18(8), 424. <https://doi.org/10.3390/jrfm18080424>
- Muwarni, A. S., & Astuti, R. P. (2022). Pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan terhadap kualitas laporan keuangan sektor publik. *Jurnal Akuntansi dan Pajak*, 23(2). <https://doi.org/10.29040/jap.v23i2.7126>
- Oktavia, R. W., & Hariyanto, W. (2025). SPI, HR competence, and SAP affect Sidoarjo regional financial report quality: SPI, kompetensi SDM, dan SAP mempengaruhi kualitas laporan keuangan regional Sidoarjo. *Indonesian Journal of Public Policy Review*, 26(1). <https://doi.org/10.21070/ijppr.v26i1.1443>
- Pirani, F., Rifandi, M., & Anam, C. (2023). Pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual, sistem pengendalian internal dan pengawasan keuangan terhadap kualitas laporan keuangan di SKPD Kabupaten Bantul. *J-CEKI: Jurnal Cendekia Ilmiah*, 2(6), 485–497. <https://doi.org/10.56799/jceki.v2i6.1734>
- Polzer, T., Adhikari, P., Nguyen, C. P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2023). Adoption of the International Public Sector Accounting Standards in emerging economies and low-income countries: A structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(3), 309–332. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-01-2021-0016>

- Rahayu, V. D., Khusnatul, Z., & Wijayanti, I. (2023). Pengaruh penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, kompetensi aparatur dan sistem informasi akuntansi terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. *Jurnal Akuntansi dan Pajak*, 24(1), 1–11.
- Republik Indonesia. (2010). *Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*. <https://peraturan.bpk.go.id/Details/5095/pp-no-71-tahun-2010>
- Republik Indonesia. (2018). *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 79 Tahun 2018 tentang Badan Layanan Umum Daerah*. <https://peraturan.bpk.go.id/Details/111301>
- Republik Indonesia. (2020). *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 77 Tahun 2020 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Daerah*. <https://peraturan.bpk.go.id/Details/162792/permendagri-no-77-tahun2020>
- Ricardo, R., Trisna, W. V., & Astika, F. (2023). Analisis faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan (BLUD) Puskesmas pada Pemerintah Kota Pekanbaru. *Jurnal Akuntansi dan Ekonomika*, 13(1), 117–125. <https://doi.org/10.37859/jae.v13i1.4388>
- Saputra, M. I., & Nasution, J. (2022). Pengaruh kepatuhan standar akuntansi dan teknologi informasi terhadap kualitas laporan keuangan Puskesmas BLUD di lingkungan Dinas Kesehatan Kabupaten Deli Serdang. *Jurnal Pendidikan Tambusai*, 6(1), 4543–4550.
- Schmidhuber, L., Hilgers, D., & Hofmann, S. (2022). International public sector accounting standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability & Management*, 38(1), 119–142. <https://doi.org/10.1111/faam.12265>
- Simanjuntak, Z. O. S., Rumapea, M., & Sembiring, R. (2023). Pengaruh kompetensi sumber daya manusia dan pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintahan Kota Medan. *Methosika: Jurnal Akuntansi dan Keuangan Methodist*, 7(1), 65–69. <https://doi.org/10.46880/jsika.Vol7No1.pp65-69>
- Spencer, L. M., & Spencer, S. M. (1993). *Competence at work: Models for superior performance*. John Wiley & Sons.
- Sugiyono. (2016). *Metode penelitian kuantitatif, kualitatif, dan R&D*. Alfabeta.
- Teluk Mandar. (2025, 14 Juli). *Laporan keuangan BLUD Puskesmas Tammeroddo Majene diwarnai ketidaksesuaian*. <https://telukmandar.com/laporan-keuangan-blud-puskesmas-tammeroddo-majene-diwarnai-ketidaksesuaian/>