**BAB II**

**TINJAUAN PUSTAKA**

* 1. **Landasan Teori**
     1. **Laporan Keuangan**
        1. **Definisi Laporan Keuangan Daerah**

Laporan keuangan merupakan cerminan kinerja entitas dalam periode tertentu. Hasil analisis pada laporan keuangan memberikan gambaran sekaligus dapat digunakan untuk menentukan arah dan tujuan entitas kedepannya. Artinya, laporan keuangan dapat menjadi acuan dalam pengambilan keputusan dan hal-hal yang dianggap penting bagi pihak yang berkepentingan. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, dalam ketentuan umumnya menjelaskan bahwa yang dimaksud dengan “Keuangan daerah adalah semua hak dan kewajiban daerah dalam rangka penyelenggaraan pemerintah daerah yang dapat dinilai dengan uang termasuk di dalamnya segala bentuk kekayaan yang berhubungan dengan hak dan kewajiban daerah tersebut”. Selanjutnya dalam Pasal 4 dikatakan pula bahwa pengelolaan keuangan daerah dilakukan dengan tertib, taat pada peraturan perundang-undangan,efektif, efisien, ekonomis, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan asa keadilan, kepatuhan, dan manfaat untuk masyarakat.

Menurut Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 pengertian laporan keuangan adalah laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Entitas pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban, berupa laporan keuangan yang bertujuan umum, yang terdiri dari:

1. Pemerintah pusat;
2. Pemerintah daerah;
3. Masing-masing kementerian negara atau lembaga di lingkungan pemerintah pusat;
4. Suatu organisasi di lingkungan pemerintah pusat/daerah atau organisasi lainnya jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyampaikan laporan keuangan

Berdasarkan PP 71 tahun 2010 paragraf 17 menjelaskan bahwa terdapat beberapa kelompok utama pengguna laporan keuangan pemerintah, namun tidak terbatas pada:

1. masyarakat;
2. wakil rakyat, lembaga pengawas, dan lembaga pemeriksa;
3. pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman; dan
4. pemerintah.
   * + 1. **Tujuan Pelaporan Keuangan Daerah**

Tujuan umum laporan keuangan adalah memberikan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja, dan arus kas suatu entitas yang berguna bagi sejumlah besar pemakai untuk membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya yang dipakai suatu entitas dalam aktivitasnya guna mencapai tujuan. Adapun tujuan penyusunan laporan keuangan pada PP No.71 Tahun 2010 paragraf 23 disebutkan bahwa,

Laporan keuangan bertujuan untuk menyajikan informasi yang berguna dalam pengambilan keputusan dan menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya, dengan cara:

1. Menyediakan informasi mengenai kecukupan penerimaan periode berjalan untuk membiayai seluruh pengeluaran.
2. Menyediakan informasi mengenai kesesuaian cara memperoleh sumber daya ekonomi dan alokasinya dengan anggaran yang ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan.
3. Menyediakan informasi mengenai jumlah sumber daya ekonomi yang digunakan dalam kegiatan entitas pelaporan serta hasil-hasil yang telah dicapai.
4. Menyediakan informasi mengenai bagaimana entitas pelaporan mendanai seluruh kegiatannya dan mencukupi kebutuhan kasnya.
5. Menyediakan informasi mengenai posisi keuangan dan kondisi entitas pelaporan berkaitan dengan sumbersumber penerimaannya, baik jangka pendek maupun jangka panjang, termasuk yang berasal dari pungutan pajak dan pinjaman.
6. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi keuangan entitas pelaporan, apakah mengalami kenaikan atau penurunan, sebagai akibat kegiatan yang dilakukan selama periode pelaporan.
   * + 1. **Peranan Laporan Keuangan Daerah**

Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan terutama digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional pemerintahan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010, setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan :

1. Akuntabilitas

Mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik.

1. Manajemen

Membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas pemerintah untuk kepentingan masyarakat.

1. Transparansi

Memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan.

1. Keseimbangan Antargenerasi (*intergenerational equity*)

Membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

1. Evaluasi Kinerja

Mengevaluasi kinerja entitas pelaporan, terutama dalam penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola pemerintah untuk mencapai kinerja yang direncanakan.

* + - 1. **Kualitas Laporan Keuangan Daerah**

Kualitas merupakan suatu penilaian terhadap output pusat pertanggung jawaban atas suatu hal, baik itu dilihat dari segi yang berwujud seperti barang maupun segi yang tidak berwujud, seperti suatu kegiatan. Laporan keuangan yang berkualitas menunjukkan bahwa Kepala Daerah bertanggung jawab sesuai dengan wewenang yang dilimpahkan kepadanya dalam pelaksanaan tanggung jawab mengelola organisasi.

Adapun laporan keuangan dapat dikatakan sudah berkualitas jika bisa memenuhi beberapa syarat karakteristik kualitas sesuai PP No.71 Tahun 2010, yaitu:

* + - 1. Relevan

Laporan keuangan biasanya dikatakan relevan apabila informasi yang termuat didalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini dan memprediksi masa depan serta menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi mereka dimasa lalu. Dengan demikian informasi laporan keuangan yang relevan dapat dihubungkan dengan maksud penggunaannya. Informasi yang relevan memenuhi karakteristik sebagai berikut :

1. Memiliki manfaat umpan balik (*feedback value*)

Informasi memungkinkan pengguna untuk menegaskan atau mengoreksi ekspektasi mereka di masa lalu.

1. Memiliki manfaat prediktif (*predictive value*)

Informasi dapat membantu pengguna untuk memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil masa lalu dan kejadian masa kini.

1. Tepat waktu

Informasi disajikan tepat waktu sehingga dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan.

1. Lengkap

Informasi akuntansi keuangan pemerintah disajikan selengkap mungkin, mencakup semua informasi akuntansi yang dapat mempengaruhi pengambilan keputusan dengan memperhatikan kendala yang ada. Informasi yang melatarbelakangi setiap butir informasi utama yang termuat dalam laporan keuangan diungkapkan dengan jelas agar kekeliruan dalam penggunaan informasi tersebut dapat dicegah.

* + - 1. Andal

Laporan keuangan dapat dikatakan andal apabila informasi–informasi yang terdapat di dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara, jujur, serta dapat diverifikasi. Informasi mungkin relevan, tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan. Informasi yang andal memenuhi karakteristik sebagai berikut :

1. Penyajian Jujur

Informasi menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan.

1. Dapat Diverifikasi (*verifiability*)

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diuji, dan apabila pengujian dilakukan lebih dari sekali oleh pihak yang berbeda, hasilnya tetap menunjukkan simpulan yang tidak berbeda jauh.

1. Netralitas

Informasi diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu.

* + - 1. Dapat Dibandingkan

Informasi yang termuat dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya. Perbandingan dapat dilakukan secara internal dan eksternal. Perbandingan secara internal dapat dilakukan bila suatu entitas menerapkan kebijakan akuntansi yang sama dari tahun ketahun. Perbandingan secara eksternal dapat dilakukan bila entitas yang diperbandingkan menerapkan kebijakan akuntansi yang sama. Apabila entitas pemerintah akan menerapkan kebijakan akuntansi yang lebih baik daripada kebijakan akuntansi yang sekarang diterapkan, perubahan tersebut diungkapkan pada periode terjadinya perubahan.

* + - 1. Dapat Dipahami

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna Untuk itu, pengguna diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan lingkungan operasi entitas pelaporan, serta adanya kemauan pengguna untuk mempelajari informasi yang dimaksud.

* + 1. **Badan Layanan Umum (BLU)/Badan Layanan Umum Daerah (BLUD)**
       1. **Pengertian BLU/BLUD**

Definisi BLU menurut Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 220 tahun 2016 pasal 1 yaitu

Badan Layanan Umum (BLU) adalah instansi di lingkungan Pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/ atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas.

Laporan Keuangan BLU adalah bentuk pertanggungjawaban BLU yang disajikan dalam bentuk Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas dan Catatan atas Laporan Keuangan.

* + - 1. **Pola Pengelolaan Keuangan BLU/BLUD**

Setiap unit kerja pemerintahan badan layanan umum dalam hal pengelolaan keuangan mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum. Menurut PP No. 23 Tahun 2005 Pasal 1 Ayat 2 menyatakan:

Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum, yang selanjutnya disebut PPK-BLU, adalah pola pengelolaan keuangan yang memberikan fleksibilitas berupa keleluasaan untuk menerapkan praktek-praktek bisnis yang sehat untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa, sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah ini, sebagai pengecualian dari ketentuan pengelolaan keuangan negara pada umumnya.

Bentuk keistimewaan dalam hal fleksibilitas pengelolaan keuangan yang dimiliki BLU antara lain (Direktorat Pembinaan Pengelolaan Keuangan BLU, 2010:

1. Pendapatan operasional dapat digunakan langsung sesuai Rencana Bisnis dan Anggaran tanpa terlebih dahulu disetorkan ke rekening kas negara, namun seluruh pendapatan tersebut merupakan PNBP yang wajib dilaporkan dalam Laporan Realisasi Anggaran.
2. Anggaran belanja BLU merupakan anggaran fleksibel berdasarkan kesetaraan antara volume kegiatan pelayanan dengan jumlah pengeluaran, belanja dapat bertambah/berkurang dari yang dianggarkan sepanjang pendapatan terkait bertambah atau berkurang, setidaknya proporsional.
3. Dalam rangka pengelolaan kas BLU dapat merencanakan penerimaan dan pengeluaran kas, melakukan pemungutan/tagihan, menyimpan kas dan mengelola rekening bank, melakukan pembayaran, mendapatkan sumber dana untuk menutup defisit jangka pendek, dan memanfaatkan kas yang menganggur (idle cash) jangka pendek untuk memperoleh tambahan pendapatan.
4. BLU dapat mengelola piutang dan utang sepanjang dikelola dan diselesaikan secara tertib, efisien, ekonomis, transparan, dan bertanggungjawab serta memberikan nilai tambah sesuai praktik bisnis yang sehat.
5. BLU dapat melakukan investasi jangka pendek maupun jangka panjang.
6. Pengadaan barang dan jasa BLU yang sumber dananya berasal dari pendapatan operasional, hibah tidak terikat, hasil kerjasama dengan pihak lainnya dapat dilaksanakan berdasarkan ketentuan pengadaan barang/jasa yang ditetapkan pimpinan BLU.
7. BLU dapat mengembangkan kebijakan, sistem, dan prosedur pengelolaan keuangan.
8. BLU dapat memperkerjakan tenaga profesional non PNS.
9. Pejabat pengelola, dewan pengawas dan pegawai dapat diberikan remunerasi berdasarkan tingkat tanggung jawab dan tuntutan profesionalisme yang diperlukan. Tidak semua instansi pemerintah mendapatkan peluang untuk menjadi BLU, karena kesempatan tersebut secara khusus hanya disediakan bagi satuan kerja pemerintah yang melaksanakan tugas operasional pelayanan publik dibidang penyediaan barang dan jasa seperti rumah sakit, lembaga pendidikan, pelayanan lisensi, instansi yang mengelola wilayah atau suatu kawasan seperti kawasan ekonomi terpadu, dan instansi yang mengelola dana khusus seperti dana UKM dan dana bergulir.
   * + 1. **Tujuan Laporan Keuangan BLU/BLUD**

Laporan keuangan BLU/BLUD merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh BLU/BLUD. Tujuan umum laporan keuangan BLU/BLUD adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuitas BLU/BLUD yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya. Berdasarkan PSAP 13,

Tujuan pelaporan keuangan BLU adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya, dengan:

1. menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas BLU/BLUD;
2. menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas BLU/BLUD;
3. menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi;
4. menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggarannya;
5. menyediakan informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya;
6. menyediakan informasi mengenai potensi BLU/BLUD untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan BLU/BLUD; dan
7. menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan dan kemandirian BLU/BLUD dalam mendanai aktivitasnya.

Untuk memenuhi tujuan-tujuan tersebut, laporan keuangan menyediakan informasi mengenai sumber dan penggunaan sumber daya keuangan/ekonomi, transfer, pembiayaan, sisa lebih/kurang pelaksanaan anggaran, saldo anggaran lebih, surplus/defisit-Laporan Operasional (LO), aset, kewajiban, ekuitas, dan arus kas suatu entitas pelaporan

* + - 1. **Persyaratan BLUD**

Persyaratan pembentukan BLUD diatur dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 61 Tahun 2007 pasal 4, yang secara pokok menyatakan bahwa Satuan kerja instansi pemerintah dapat diizinkan mengelola keuangan dengan PPK-BLUD pada SKPD atau Unit Kerja apabila memenuhi persyaratan substantif, teknis, dan administratif.

1. Persyaratan Substantif, apabila menyelenggarakan layanan umum yang berhubungan dengan: penyediaan barang dan/atau jasa layanan umum, pengelolaan wilayah/kawasan tertentu untuk tujuan meningkatkan perekonomian masyarakat atau layanan umum, dan pengelolaan dana khusus dalam rangka meningkatkan ekonomi dan/atau pelayanan kepada masyarakat.
2. Persyaratan Teknis, yaitu kinerja pelayanan di bidang tugas pokok dan fungsinya layak dikelola dan ditingkatkan pencapaiannya melalui BLU sebagaimana direkomendasikan oleh Menteri/pimpinan lembaga/kepala SKPD sesuai dengan kewenangannya, dan kinerja keuangan satuan kerja instansi yang bersangkutan adalah sehat sebagaimana ditunjukkan dalam dokumen usulan penetapan BLU.
3. Persyaratan Administratif. Persyaratan administratif ini terdiri dari :
4. Pernyataan kesanggupan untuk meningkatkan kinerja pelayanan, keuangan, dan manfaat bagi masyarakat;
5. Pola tata kelola (yang baik); merupakan peraturan internal satker yang menetapkan organisasi dan tata laksana, akuntabilitas, dan transparansi;
6. Rencana Strategis Bisnis (RSB), mencakup antara lain pernyataan visi, misi, program strategis dan pengukuran pencapaian kinerja;
7. Standar Pelayanan Minimal;
8. Laporan keuangan pokok atau prognosa/proyeksi laporan keuangan;
9. Laporan audit terakhir atau pernyataan bersedia untuk diaudit secara independen.

Dari ketiga persyaratan tersebut, persyaratan administratif yang sangat menentukan dapat tidaknya SKPD atau Unit Kerja menerapkan PPK-BLUD. Hal ini disebabkan dari dokumen administratif tersebut akan dinilai oleh tim penilai yang ditetapkan oleh Kepala Daerah. Dari tim penilai ini dikeluarkan rekomendasi kepada Kepala Daerah, layak tidaknya usulan SKPD atau Unit Kerja tersebut untuk menerapkan PPK-BLUD. Untuk itu, tim penilai harus betul-betul memahami konsepsi BLUD. Kalau tidak paham, penerapan BLUD hanya sekedar ganti nama belaka dan tidak akan tercapai tujuan BLUD. Untuk itu, dalam memudahkan tim penilai dalam menilai dokumen administratif, Menteri Dalam Negeri telah mengeluarkan Surat Edaran Nomor: 900/2759/SJ tanggal 10 September 2008 perihal Pedoman Penilaian Penerapan PPK-BLUD.

Setelah Kepala Daerah menerima hasil penilaian dari tim penilai, Kepala Daerah memutuskan menerima atau menolak usulan SKPD atau Unit Kerja untuk menerapkan PPK-BLUD. Kalau usulan diterima, penetapan penerapkan PPK BLUD dengan Keputusan Kepala Daerah (tidak dengan Peraturan Kepala Daerah atau Peraturan Daerah). Penetapannya dengan Status BLUD Penuh atau BLUD Bertahap, yang membedakan dari status BLUD tersebut adalah dalam pemberian fleksibilitasnya. Untuk BLUD dengan status penuh, diberikan seluruh fleksibilitas sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri tersebut. Sedangkan BLUD Bertahap, diberikan fleksibilitas pada batas-batas tertentu berkaitan dengan jumlah dana yang dapat dikelola langsung, pengelolaan barang, pengelolaan piutang,

serta perumusan standar, kebijakan, sistem, dan prosedur pengelolaan keuangan serta tidak diberikan fleksibilitas dalam hal pengelolaan investasi, pengelolaan utang, dan pengadaan barang dan/atau jasa

**2.1.2.5 Penetapan BLUD**

Penetapan Badan Layanan Umum Daerah Dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 tahun 2007 menyebutkan bahwa Kepala Daerah memberi keputusan penetapan atau surat penolakan terhadap usulan penetapan BLUD paling lambat tiga bulan sejak dokumen persyaratan diterima secara lengkap dari Sekretaris Daerah atau Kepala SKPD. Berdasarkan penilaian yang dilakukan oleh Tim Penilai, usulan penetapan BLUD dapat ditolak atau ditetapkan dengan status BLUD penuh maupun BLUD bertahap, yaitu :

* 1. Status BLU Penuh

Status BLU penuh diberikan apabila persyaratan substantif, teknis dan administratif telah dipenuhi dengan memuaskan sesuai dengan kriteria SOP penilaian. Satuan kerja (satker) yang berstatus BLUD Penuh diberikan seluruh fleksibilitas pengelolaan keuangan BLUD, yaitu:

1. Pengelolaan Pendapatan
2. Pengelolaan Belanja
3. Pengadaan Barang/Jasa
4. Pengelolaan Barang
5. Pengelolaan Kas
6. Pengelolaan Utang dan Piutang
7. Pengelolaan Investasi
8. Perumusan Kebijakan, Sistem, dan Prosedur Pengelolaan Keuangan.
   1. Status BLU Bertahap

Status BLUD Bertahap diberikan apabila persyaratan substantif, teknis, dan administratif telah terpenuhi, namun persyaratan administratif kurang memuaskan sesuai dengan kriteria SOP penilaian. Status BLUD Bertahap berlaku paling lama tiga tahun dan apabila persyaratan terpenuhi secara memuaskan dapat diusulkan untuk menjadi BLUD Penuh.

Fleksibilitas yang diberikan kepada satuan kerja yang berstatus BLUD bertahap dibatasi:

1. Penggunaan langsung pendapatan dibatasi jumlahnya, sisanya harus disetorkan ke kas negara sesuai prosedur PNBP.
2. Tidak diperbolehkan mengelola investasi;
3. Tidak diperbolehkan mengelola utang;
4. Pengadaan barang/jasa mengikuti ketentuan umum pengadaan barang/jasa pemerintah yang berlaku.
5. Tidak diterapkan flexible budget.

**2.1.2.6 Puskesmas Sebagai BLUD**

Berdasarkan Permenkes No.75 tahun 2014, “Pusat Kesehatan Masyarakat (Puskesmas) merupakan salah satu fasilitas pelayanan kesehatan yang menyelenggarakan upaya kesehatan masyarakat dan upaya kesehatan perseorangan tingkat pertama. Pelayanan kesehatan yang diselenggarakan di puskesmas lebih mengutamakan upaya promotif dan preventif, untuk mencapai derajat kesehatan masyarakat yang setinggi-tingginya di wilayah kerja puskesmas tersebut.”

Perubahan status puskesmas yang sebelumnya yakni UPT menjadi BLUD adalah untuk meningkatkan pelayanan kesehatan pada masyarakat. Faktor pendorong lain, adalah adanya kebijakan dari BPJS untuk mentransfer dana kapitasi langsung ke rekening puskesmas.  Dana kapitasi yang diterima puskesmas langsung dari BPJS, menimbulkan beberapa kendala. Kendala terbesar adalah dana tersebut merupakan jenis Pendapatan Negara Bukan Pajak (PNBP) yang harus dibelanjakan dengan mekanisme APBD. Artinya meskipun dana tersebut diterima langsung di rekening puskesmas, namun puskesmas yang bersangkutan tidak bisa langsung menggunakan dana tersebut, tetapi harus menyetorkan terlebih dahulu ke rekening kas daerah. Hal ini sebenarnya sudah coba diatasi dengan keluarnya Perpres No 32 tahun 2014 dan Permenkes No 19 tahun 2014 mengenai pengelolaan dana kapitasi di puskesmas, namun masih ada beberapa celah yang perlu diperhitungkan, sehingga solusi tuntas adalah dengan menjadikan puskesmas menjadi BLUD.

Puskesmas yang menjadi BLUD memiliki beberapa fleksibilitas, antara lain puskesmas dapat menggunakan dana PNPB termasuk dana kapitasi BPJS secara langsung tanpa harus disetorkan dahulu ke kas daerah, dan mempertanggungjawabkan secara periodik untuk diketahui oleh PPKD (Pejabat Pengelola Keuangan Daerah). Puskesmas dapat menyusun anggaran secara fleksibel, karena anggaran BLUD yang dikonsolidasi ke Rencana Kegiatan dan Anggaran (RKA) SKPD cukup gelondongan belanja pegawai dan belanja barang jasa saja.  Selain itu puskesmas yang telah menjadi BLUD diperlukan sebuah pergeseran paradigma dari sisi pimpinan, sebelumnya fungsinya 'menjalankan kegiatan' menjadi 'wirausaha' yang menyebabkan pengelolaan puskesmas dihitung dalam aspek biaya dan manfaat.

Basis akuntansi pada puskesmas saat ini yaitu basis akrual. Basis akrual adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar. Dalam PP No. 71 Tahun 2010, akuntansi berbasis akrual mengakui dan mencatat transaksi pada saat terjadinya transaksi (baik kas maupun non kas) dan mencatat aset dan kewajiban.Terkait dengan basis akrual ini, dalam Kerangka Konseptual paragraf 42 PP No. 71 Tahun 2010 disebutkan bahwa

Basis akuntansi yang digunakan adalah basis akrual untuk pengakuan pendapatan-LO, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas. Anggaran disusun dan dilaksanakan berdasarkan basis kas, maka LRA pun disusun berdasarkan basis kas. Pada paragraf 44 dinyatakan apabila anggaran disusun dan dilaksanakan berdasarkan basis akrual, maka LRA pun disusun berdasarkan basis akrual.

Jika dibandingkan dengan akuntansi pemerintah berbasis kas menuju akrual, akuntansi berbasis akrual sebenarnya tidak banyak berbeda. Pengaruh perlakuan akrual dalam akuntansi berbasis kas menuju akrual sudah banyak diakomodasi di dalam laporan keuangan terutama neraca yang disusun sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Keberadaan pos piutang, aset tetap, dan hutang merupakan bukti adanya proses pembukuan yang dipengaruhi oleh basis akrual.

Laporan keuangan yang disusun oleh puskesmas mengacu pada Pernyataan Standar Akuntasi Pemerintah No.13 tentang Penyajian Laporan Keuangan BLU. Laporan keuangan yang dibuat terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Laporan Arus Kas, serta Catatan atas Laporan Keuangan. Laporan Keuangan puskesmas akan dikonsolidasikan dengan laporan keuangan entitas akuntansi dan entitas pelaporan yang membawahinya yaitu Dinas Kesehatan.

* + 1. **Standar Akuntansi Pemerintah**

SAP merupakan pelaksanaan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara pasal 32 ayat (2) yang menyatakan bahwa standar akuntansi pemerintahan disusun oleh suatu Komite Standar yang independen dan ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah setelah terlebih dahulu mendapat pertimbangan dari BPK. SAP merupakan landasan hukum bagi aparatur pemerintah pusat maupun daerah dalam mengelola penerimaan dan penggunaan dana secara transparan, efisien, dan dapat dipertanggungjawabkan sehingga tujuan untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas dapat tercapai.

Peraturan yang diterbitkan pemerintah dalam mengatur dan mengelola penyajian laporan keuangan yaitu tertuang dalam PP No. 71 Tahun 2010 tentang SAP. Dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 7 ayat (3) Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP, pemerintah menetapkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia No. 64 Tahun 2013 tentang penerapan SAP pada pemerintah daerah. Penerapan SAP dimaksud dibutuhkan dalam rangka penyusunan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD berupa laporan keuangan yang berkualitas, transparan dan akuntabel.

Dalam PP 71 Tahun 2010 tentang SAP terdapat dua belas Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) sebagai berikut:

1. PSAP No.1 tentang Penyajian Laporan Keuangan
2. PSAP No.2 tentang Laporan Realisasi Anggaran
3. PSAP No.3 tentang Laporan Arus Kas
4. PSAP No.4 tentang Catatan atas Laporan Keuangan
5. PSAP No.5 tentang Akuntansi Persediaan
6. PSAP No.6 tentang Akuntansi Investasi
7. PSAP No.7 tentang Akuntansi Aset Tetap
8. PSAP No.8 tentang Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan
9. PSAP No.9 tentang Akuntansi Kewajiban
10. PSAP No.10 tentang Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi dan Operasi yang ditindak lanjuti
11. PSAP No.11 tentang Laporan Keuangan Konsolidasian
12. PSAP No.12 tentang Laporan Operasional
    * + 1. **PSAP No. 13 tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum**

Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan nomor 217/PMK.05/2015 tentang Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) berbasis akrual nomor 13 tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Umum terhitung mulai tanggal 1 Januari 2016. Sebelum diterbitkannya PMK ini, standar penyajian laporan keuangan BLU hanya mengacu sedikit pada PSAP nomor 11 tentang akuntansi laporan keuangan konsolidasian. Tujuan Pernyataan Standar ini adalah mengatur penyajian laporan keuangan BLU dalam rangka meningkatkan keterbandingan laporan keuangan baik terhadap anggaran, antar periode, maupun antar BLU. Untuk mencapai tujuan tersebut, standar ini menetapkan seluruh pertimbangan dalam rangka penyajian laporan keuangan, pedoman struktur laporan keuangan dan persyaratan minimum isi laporan keuangan. Laporan keuangan disusun dengan menerapkan akuntansi berbasis akrual.

Laporan keuangan BLU merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh BLU. Tujuan umum laporan keuangan BLU adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuitas BLU yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya. Secara spesifik, tujuan pelaporan keuangan BLU adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya

Komponen Laporan Keuangan Badan Layanan Umum dalam PSAP 13 yakni terdiri dari :

* + - 1. Laporan Realisasi Anggaran

Laporan Realisasi Anggaran BLU menyajikan informasi realisasi pendapatan LRA, belanja, surplus/defisit-LRA, pembiayaan, dan sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya dalam satu periode.

Laporan Realisasi Anggaran (LRA) BLU paling kurang mencakup pos-pos sebagai berikut:

1. Pendapatan-LRA;

Pendapatan BLU yang dikelola sendiri dan tidak disetor ke Kas Negara/Daerah merupakan pendapatan negara/daerah Pendapatan-LRA pada BLU diakui pada saat pendapatan kas yang diterima BLU diakui sebagai pendapatan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum Akuntansi pendapatan-LRA dilaksanakan berdasarkan asas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran).

Dalam hal besaran pengurang terhadap pendapatan-LRA bruto (biaya) bersifat variabel terhadap pendapatan dimaksud dan tidak dapat dianggarkan terlebih dahulu dikarenakan proses belum selesai, maka asas bruto dapat dikecualikan. Khusus untuk pendapatan dari Kerja Sama Operasi (KSO), diakui berdasarkan asas neto dengan terlebih dahulu mengeluarkan bagian pendapatan yang merupakan hak mitra KSO. Pendapatan-LRA pada BLU merupakan pendapatan bukan pajak.

Termasuk pendapatan bukan pajak pada BLU adalah:

1. Pendapatan layanan yang bersumber dari masyarakat;
2. Pendapatan layanan yang bersumber dari entitas akuntansi/entitas pelaporan;
3. Pendapatan hasil kerja sama;
4. Pendapatan yang berasal dari hibah dalam bentuk kas; dan Pendapatan BLU lainnya.
5. Belanja;

Belanja pada BLU diakui pada saat pengeluaran kas yang dilakukan oleh BLU disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum. Selisih antara pendapatan-LRA dan belanja pada BLU selama satu periode pelaporan dicatat dalam pos Surplus/Defisit-LRA.

1. Surplus/defisit-LRA;
2. Penerimaan pembiayaan;

Penerimaan pembiayaan pada BLU diakui pada saat kas yang diterima BLU disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum

1. Pengeluaran pembiayaan;

Pengeluaran pembiayaan pada BLU diakui pada saat pengeluaran pembiayaan disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum. Penambahan pokok investasi yang berasal dari pendapatan BLU diakui sebagai pengeluaran pembiayaan.

1. Pembiayaan neto; dan

Selisih lebih/kurang antara penerimaan dan pengeluaran pembiayaan selama satu periode pelaporan dicatat dalam Pembiayaan Neto.

1. Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran (SiLPA/SiKPA).

Selisih lebih/kurang antara realisasi pendapatan-LRA dan Belanja, serta penerimaan dan pengeluaran pembiayaan selama satu periode pelaporan dicatat dalam pos SiLPA/SiKPA

* + - 1. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih

Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih menyajikan informasi kenaikan atau penurunan Saldo Anggaran Lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih BLU menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya pos-pos berikut:

1. Saldo Anggaran Lebih awal;
2. Penggunaan Saldo Anggaran Lebih;
3. Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran tahun berjalan;
4. Koreksi Kesalahan Pembukuan tahun Sebelumnya;
5. Lain-lain; dan
6. Saldo Anggaran Lebih Akhir.
7. Di samping itu, BLU menyajikan rincian lebih lanjut dari unsur-unsur yang terdapat dalam Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
   * + 1. Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu. Neraca BLU menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya pos-pos berikut:

1. Kas dan setara kas;
2. Investasi jangka pendek;
3. Piutang dari kegiatan BLU;
4. Persediaan;
5. Investasi jangka panjang;
6. Aset tetap;
7. Aset lainnya;
8. Kewajiban jangka pendek;
9. Kewajiban jangka panjang; dan
10. Ekuitas.
    * + 1. Laporan Operasional

Laporan Operasional (LO) menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan. BLU menyajikan pendapatan-LO yang diklasifikasikan menurut sumber pendapatan, yang terdiri atas:

1. Pendapatan dari alokasi APBN/APBD;
2. Pendapatan layanan yang bersumber dari masyarakat;
3. Pendapatan layanan yang bersumber dari entitas akuntansi/entitas pelaporan
4. Pendapatan hasil kerja sama;
5. Pendapatan yang berasal dari hibah dalam bentuk kas/barang/jasa; dan
6. Pendapatan BLU lainnya.

Pendapatan-LO pada BLU diakui pada saat:

1. Timbulnya hak atas pendapatan;
2. Pendapatan direalisasi, yaitu adanya aliran masuk sumber daya ekonomi.

Beban pada BLU diakui pada saat:

1. timbulnya kewajiban;
2. terjadinya konsumsi aset; dan/atau terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa.
   * + 1. Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas pada BLU menyajikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas, dan setara kas selama satu periode akuntansi, dan saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan pada BLU. Arus masuk dan keluar kas diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris.

* + - 1. Laporan Perubahan Ekuitas

Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Laporan Perubahan Ekuitas pada BLU menyajikan paling kurang pos-pos sebagai berikut:

1. Ekuitas awal;
2. Surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan;
3. Koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi
4. Ekuitas, yang antara lain berasal dari dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar, misalnya:
5. koreksi kesalahan mendasar dari persediaan yang terjadi pada periode-periode sebelumnya; dan
6. perubahan nilai aset tetap karena revaluasi aset tetap.
7. Ekuitas akhir.
   * + 1. Catatan atas Laporan Keuangan

Laporan keuangan badan layanan umum akan digabungkan ke dalam laporan keuangan entitas akuntansi/entitas pelaporan. Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Operasional, dan Laporan Perubahan Ekuitas BLU digabungkan pada laporan keuangan entitas akuntansi/entitas pelaporan yang membawahinya. Seluruh pendapatan, belanja, dan pembiayaan pada LRA BLU dikonsolidasikan ke dalam LRA entitas akuntansi/entitas pelaporan yang membawahinya. Laporan Arus Kas BLU dikonsolidasikan pada Laporan Arus Kas unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum. Laporan Perubahan SAL BLU digabungkan dalam Laporan Perubahan SAL Bendahara Umum Negara/Daerah dan entitas pelaporan yang menyusun laporan keuangan konsolidasiannya.

* + 1. **Pemanfaatan Teknologi Informasi**

Teknologi informasi dapat diartikan sebagai suatu teknologi yang digunakan untuk mengolah data, termasuk memproses, mendapatkan, menyusun, menyimpan, memanipulasi data dalam berbagai cara untuk menghasilkan informasi yang berkualitas, yaitu informasi yang relevan, akurat dan tepat waktu, yang digunakan untuk keperluan pribadi, bisnis, dan pemerintahan dan merupakan informasi yang strategis untuk pengambilan keputusan. Teknologi ini menggunakan seperangkat komputer untuk mengolah data, sistem jaringan untuk menghubungkan satu komputer dengan komputer yang lainnya sesuai dengan kebutuhan, dan teknologi telekomunikasi digunakan agar data dapat disebar dan diakses secara global.

Teknologi informasi selain sebagai teknologi komputer (*hardware* dan *software*) untuk pemrosesan dan penyimpanan informasi, juga berfungsi sebagai teknologi komunikasi untuk penyebaran informasi. Teknologi informasi meliputi komputer (*mainframe, mini, micro*), perangkat lunak (software), database, jaringan (*internet, internet), electronic commerce*, dan jenis lainnya yang berhubungan dengan teknologi. (Wilkinson et al., 2000 dalam Arfianti, 2011:54)

Menurut Jurnali dan Supoomo (2002) dalam Mustafa (2010), “Pemanfaatan teknologi informasi adalah tingkat integrasi teknologi informasi pada pelaksanaan tugas-tugas akuntansi. Konstruk pemanfaatan teknologi informasi dapat diukur dengan indikator:

1. Perangkat

Elemen atau pondasi penting untuk membangun sebuah computer yang memiliki fungsionalitas dan berguna bagi manusia. Merupakan indikator untuk menggambarkan kelengkapan yang mendukung hardware dan sistem jaringan internet

1. *Hardware*, merupakan peralatan fisik yang dapat digunakan untuk mengumpulkan, memasukkan, memproses, menyimpan dan mengeluarkan hasil pengolahan data dalam bentuk informasi.
2. Jaringan internet, sebuah jaringan yang terkait dalam lingkup global dan memfasilitasi komunikasi layanan data.
3. Pengelolaan Data Keuangan

Basis teknologi informasi yang didesain sedemikian rupa agar bisa menjadi sarana untukpengumpulan, pengelolaan, penyajian dan referensi, serta proses komunikasi data/informasi keuangan daerah. Merupakan indikator untuk menggambarkan:

1. Komputerisasi proses akuntansi, sebuah sistem akuntansi dimana komputer sebagai teknologi untuk menjalaan aplikasi yang digunakan dalam mengolah transaksi akuntansi dan sekaligus untuk menghasilkan laporan keuangan.
2. *Software* yang sesuai dengan peraturan perundang-undangan, mengolah data transaksi keuangan menggunakan *software* yang sesuai dengan peraturan perundang-undangan.
3. Laporan akuntansi dan manejerial yang terintegrasi, menghasilkan laporan akuntansi dan manajerial berdasarkan sistem informasi yang terintegrasi.
4. Perawatan

Adanya jadwal pemeliharaan peralatan secara teratur terhadap perangkat teknologi informasi guna mendukung kelancaran pekerjaan. Merupakan indikator untuk menggambarkan:

1. Pemeliharaan peralatan, melakukan pemeliharaan peralatan secara teratur.
2. Perbaikan peralatan yang rusak/hilang, melakukan pendataan dan perbaikan pada peralatan yang rusak/hilang.

Penggunaan teknologi dalam sektor publik menjadikan organisasi sektor publik membentuk departemen sistem informasi. Para pengguna teknologi informasi berharap departemen sistem informasi membantu mereka dalam berbagai hal berkaitan dengan penggunaan teknologi informasi,misalnya pemilihan *hardware* dan *software*, instalasi sistem, pemecahan masalah, sambungan jaringan, pengembangan sistem dan pelatihan. Perluasan tanggung jawab ini terlihat pada berbagai bentuk fasilitas seperti pusat informasi dan bantuan. Suatu departemen informasi yang sukses harus mampu memberikan keuntungan bagi para pengguna jasa melalui aktivitas-aktivitas pelayanan yang dilakukannya dan membantu organisasi dalam mencapai tujuan. Dengan kata lain, departemen informasi haruslah efektif bagi organisasi yang terlihat dari kepuasan para pengguna sistem informasi.

Pemanfaatan teknologi informasi adalah perilaku/sikap akuntan menggunakan teknologi informasi untuk menyelesaikan tugas dan meningkatkan kinerjanya. Pemanfaatan teknologi informasi merupakan manfaat yang diharapkan oleh pengguna sistem informasi dan melaksanakan tugasnya atau perilaku dalam menggunakan teknologi pada saat melakukan pekerjaan. Pengukuran berdasarkan intensitas pemanfaatan, frekuensi pemanfaatan dan jumlah aplikasi atau perangkat lunak yang digunakan. Jadi dapat disimpulkan bahwa pemanfaatan teknologi informasi adalah tingkat integritas teknologi informasi pada pelaksanaan tugas-tugas akuntansi. Pemanfaatan teknologi informasi yang tepat dan didukung oleh keahlian personil yang mengoperasikannya dan meningkatkan kinerja perusahaan maupun kinerja individu yang bersangkutan. Kewajiban pemanfaatan teknologi informasi oleh pemerintah dan pemerintah daerah daerah diatur dalam PP No 56 Tahun 2005 tentang sistem informasi keuangan daerah yang isinya sebagai berikut:

Untuk menindaklanjuti terselenggaranya proses pembangunan yang sejalan dengan prinsip tata pemerintahan yang baik, Pemerintah pusat dan Pemerintah daerah berkewajiban untuk mengembangkan dan memanfaatkan kemajuan teknologi informasi untuk meningkatkan kemampun mengelola keuangan daerah dan menyalurkan informasi keuangan derah kepada pelayanan public.

Manfaat yang ditawarkan oleh suatu teknologi informasi adalah kecepatan pemrosesan data atau transaksi dan penyiapan laporan, dapat menyimpan data dalam jumlah data yang besar, meminimalisasi terjadinya kesalahan, dan biaya pemrosesan lebih rendah. Akan tetapi, jika teknologi informasi tidak dapat dimanfaatkan secara optimal maka implementasi teknologi informasi akan menjadi mahal. Hal ini terkait dengan perangkat keras dan perangkat lunak yang digunakan, kondisi sumber daya manusia yang ada tidak mempunyai cukup pengetahuan untuk memanfaatkan teknologi informasi tersebut, dan kendala lainnya adalah keterbatasan dana untuk mengimplementasikan teknologi informasi.

* + 1. **Kompetensi Sumber Daya Manusia**

Kompetensi merupakan dasar seseorang untuk mencapai kinerja tinggi dalam menyelesaikan kinerjanya. Sumber daya manusia yang tidak memiliki kompetensi tidak akan dapat menyelesaikan pekerjaannya secara efisien, efektif, dan ekonomis. Kapasitas harus di lihat sebagai kemampuan untuk kinerja, untuk menghasilkan keluaran-keluaran (*output*) dan hasil (*outcomes*).

Keputusan Kepala Badan Kepegawaian Negara nomor 7 tahun 2013 menyatakan bahwa Kompetensi adalah karakteristik dan kemampuan kerja yang mencakup aspek pengetahuan, keterampilan, dan sikap sesuai tugas dan/atau fungsi jabatannya. Kompetensi tersebut dibagi menjadi dua yaitu :

1. Kompetensi Umum

Adalah kemampuan dan karakteristik yang harus dimiliki oleh seorang pegawai negeri sipil berupa pengetahuan dan perilaku yang diperlukan dalam melaksanakan tugas jabatan struktural yang dipangkunya. Kompetensi umum dapat diperoleh melalui pendidikan formal maupun diklat kepemimpinan.

1. Kompetensi Khusus

Adalah kemampuan dan karakteristik yang harus dimiliki oleh seorang pegawai negeri sipil berupa keahlian untuk melaksanakan tugas jabatan struktural yang dipangkunya. Kompetensi khusus dapat diperoleh melalui diklat teknis.

Menurut Hutapea dan Thoha (2008:28) mengungkapkan bahwa ada tiga komponen utama pembentukan kompetensi yaitu sebagai berikut :

1. Pengetahuan (*Knowledge*)

Informasi yang dimiliki seseorang karyawan untuk melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya sesuai bidang yang digelutinya (tertentu), misalnya bahasa komputer. Pengetahuan karyawan turut menentukan berhasil tidaknya pelaksanaan tugas yang dibebankan kepadanya, karyawan yang mempunyai pengetahuan yang cukup meningkatkan efesiensi perusahaan.

1. Keterampilan (*Skill*)

Suatu upaya untuk melaksanakan tugas dan tanggung jawab yang diberikan perusahaan kepada seseorang karyawan dengan baik dan maksimal, misalnya seorang programer computer. Disamping pengetahuan dan kemampuan karyawan, hal yang paling perlu diperhatikan adalah sikap perilaku karyawan.

1. Sikap (*Attitude*)

Pola tingkah laku seseorang karyawan di dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya sesuai dengan peraturan perusahaan. Apabila karyawan mempunyai sifat mendukung pencapaian organisasi, maka secara otomatis segala tugas yang dibebankan kepadanya akan dilaksanakan sebaik-baiknya.

Kompetensi *knowledge, skill*, dan *attitude* cenderung lebih nyata (*visible*) dan relatif berada di permukaan sebagai karakteristik yang dimiliki manusia. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kompetensi adalah kemampuan dan kemauan untuk melakukan sebuah tugas dengan kinerja yang efektif dan efisien untuk mencapai tujuan perusahaan.

* + 1. **Hubungan penerapan PSAP 13 terhadap kualitas laporan keuangan BLUD puskesmas**

Laporan keuangan yang berkualitas bersifat transparan dan akuntabel. Bentuk konkrit dalam mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara adalah sejak diterbitkannya Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, kemudian pemerintah menerbitkan PP Nomor 24 Tahun 2005 dan di revisi dengan diterbitkannya PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual. Dalam PP No 71 Tahun 2010 pasal 1 ayat 4 menyatakan bahwa “Standar Akuntansi Pemerintah, selanjutnya disebut SAP adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah”. Hal tersebut mensyaratkan bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara/Daerah (APBN/D) disusun dan disajikan sesuai dengan SAP yang ditetapkan dengan peraturan pemerintah.

Puskesmas sebagai Badan Layanan Umum Daerah pun menetapkan standar penyusunan laporan keuangan berdasarkan SAP yang berlaku. Namun sejak diterbitkannya Peraturan Menteri Keuangan nomor 217/PMK.05/2015 tentang Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) berbasis akrual nomor 13 tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Umum, puskesmas berpedoman pada PSAP ini. Penerapan PSAP 13 dalam penyusunan laporan keuangan BLUD Puskesmas dimulai sejak 1 Januari 2016. Hal ini menyebabkan sejak saat itu, PSAP 13 merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan BLUD puskesmas di Indonesia.

Penelitian pengaruh penerapan SAP terhadap kualitas laporan keuangan pernah dilakukan oleh Nugraheta (2017), Santoso (2016), dan Saputra (2015) yang menunjukkan hasil bahwa penerapan SAP berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan dan berarah positif. Hal ini mengindikasikan bahwa penerapan SAP akan berdampak pada peningkatan kualitas laporan keuangan baik di pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

* + 1. **Hubungan pemanfaatan teknologi informasi terhadap kualitas laporan keuangan BLUD puskesmas**

Dalam penjelasan Peraturan Pemerintah Nomor 56 Tahun 2005 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah disebutkan bahwa 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. Kemajuan teknologi informasi yang pesat serta potensi pemanfaatannya secara luas, maka dapat membuka peluang bagi berbagai pihak untuk mengakses, mengelola, dan mendayagunakan informasi keuangan daerah secara cepat dan akurat.

Manfaat lain yang ditawarkan dalam pemanfaatan teknologi informasi adalah kecepatan dalam pemrosesan informasi. Sistem akuntansi di Pemerintah Daerah sudah pasti memiliki transaksi yang kompleks dan besar volumenya. Oleh karena itu, pemanfaatan teknologi informasi akan sangat membantu mempercepat proses pengolahan data transaksi dan penyajian laporan keuangan, sehingga laporan keuangan tersebut tidak kehilangan nilai informasi yaitu ketepatwaktuan.

Utama (2017), Santoso (2016) dan Maksyur (2015) membuktikan secara empiris bahwa pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi pemanfaatan teknologi informasi maka kualitas laporan keuangan juga akan semakin tinggi. Pemanfaatan teknologi informasi akan sangat membantu mempercepat proses pengelolaan data transaksi dan penyajian laporan keuangan pemerintah daerah.

* + 1. **Hubungan kompetensi staf akuntansi terhadap kualitas laporan keuangan BLUD puskesmas**

Kompetensi sumber daya manusia merupakan salah satu faktor penting dalam menghasilkan laporan keuangan pemerintah, karena yang menerapkan dan memanfaatkan teknologi informasi adalah sumber daya manusia. Sebaik apapun peraturan dan teknologi yang ada tapi jika kompetensi SDM yang menjalankan kurang memadai maka hasilnya tidak akan sesuai dengan apa yang diharapkan.

Kompetensi sumber daya manusia ialah kemampuan seseorang atau individu suatu organisasi atau suatu sistem untuk melaksanakan fungsifungsi 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.

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 Setyaningsih (2016), Utama (2017), dan Riandani (2017) yang menunjukkan hasil bahwa kompetensi staf akuntansi berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.

* + 1. **Hubungan penerapan PSAP 13, pemanfaatan teknologi informasi dan kompetensi staf akuntansi terhadap kualitas laporan keuangan BLUD puskesmas**

Penerapan PSAP 13, pemanfaatan teknologi informasi dan kompetensi staf akuntansi merupakan salah satu faktor yang dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan daerah. Hal ini sejalan dengan penelitian yang telah dilakukan Armel (2017) dan Maksyur ( 2015) yang menjelaskan bahwa penerapan SAP, pemanfaatan teknologi informasi dan kompetensi staf akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan No. 13 adalah standar yang digunakan oleh BLU/BLUD sebagai pedoman dalam penyusunan laporan keuangan BLU/BLUD. Puskesmas yang merupakan salah satu BLUD yang telah menerapkan dan PSAP 13 ini sejak 1 Januari 2016 dalam penyusunan laporan keuangan BLUD puskemas. Menurut Setyaningsih (2016) penerapan SAP yang baik maka akan berdampak pada peningkatan kualitas laporan keuangan BLUD puskesmas. Setelah diterapkannya SAP maka laporan keuangan tahun berikutnya telah memenuhi karakteristik laporan keuangan sesuai dengan PP 71 tahun2010 yakni relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami.

Selain penerapan PSAP 13, pemerintah berkewajiban mengembangkan dan memanfaatkan kemajuan teknologi informasi untuk meningkatkan kemampuan mengelola keuangan daerah, dan menyalurkan Informasi Keuangan Daerah kepada pelayanan publik. Pemerintah perlu mengoptimalisasi 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.

Penerapan PSAP 13 dan pemanfaatan teknologi informasi akan terlaksana dengan baik apabila sumber daya manusia yang menerapkannya juga berkualitas. Kompetensi sumber daya manusia merupakan kemampuan seorang untuk melaksanakan tugas atau pekerjaan yang dilandasi atas pengetahuan dan keterampilan yang didukung atas sikap kerja yang dituntut oleh pekerjaan tersebut. Dapat dikatakan bahwa kompetensi menunjukkan pengetahuan atau keterampilan yang dicirikan profesionalisme dalam suatu bidang tertentu sebagai hal yang terpenting, sebagai unggulan dalam bidang tersebut. Sumber daya manusia yang didukung dengan latar belakang pendidikan akuntansi, sering mengikuti pendidikan dan pelatihan serta mempunyai pengalaman di bidang keuangan dalam menerapkan sistem akuntansi maka akan mampu memahami logika akuntansi dengan baik yang dapat berdampak pada peningkatan kualitas laporan keuangan BLUD puskesmas.

* 1. **Penelitian Terdahulu**

Beberapa penelitian terdahulu yang membahas mengenai kualitas laporan keungan dan mempunyai relevansi dengan penelitian ini, diringkas dalam Tabel 2.1 berikut.

**Tabel 2.1**

**Penelitian Lain yang Relevan**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **No.** | **Nama (Tahun)** | **Judul** | **Variabel Penelitian** | **Hasil Penelitian** |
| 1 | Novtania Mokoginta, dkk (2017) | Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Dan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah (Pemerintah Kabupaten Bolaang Mongondow Utara) | X1: Sistem Pengendalian Intern  X2: Sistem Akuntansi Keuangan Daerah  Y : Kualitas Laporan Keuangan | 1. Variabel X1 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y 2. Variabel X2 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y 3. Variabel X1 dan X2 berpengaruh positif dan signifikan secara bersama-sama terhadap Y |
| 2 | Reno Julia Utama (2017) | Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi, Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan | X1: Kompetensi Sumber Daya Manusia  X2: Pemanfaatan Teknologi Informasi  X3: Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah  X4: Sistem Pengendalian Intern | 1. Variabel X1 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y 2. Variabel X2 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y 3. Variabel X3 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y 4. Variabel X4 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y |
| **No.** | **Nama (Tahun)** | **Judul** | **Variabel Penelitian** | **Hasil Penelitian** |
|  |  | Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Indragiri Hulu) | Y : Kualitas Laporan Keuangan | 1. Variabel X1, X2, X3, X4 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y secara bersama-sama. |
| 3 | Riedy Riandani (2017) | Pengaruh Kompetensi SDM, Pemanfaatan Teknologi Informasi, Dan Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Studi Empiris Pada Skpd Kab. Limapuluh) | X1: Kompetensi SDM  X2: Pemanfaatan Teknologi Informasi  X3: Pengendalian Intern  Y : Kualitas Laporan Keuangan | 1. Variabel X1 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y 2. Variabel X2 tidak berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y 3. X3 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y |
| 4 | Ulfa Rima Nugraheta (2017) | Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Sistem Pengendalian Intern, Dan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah | X1: Kompetensi Sumber Daya Manusia  X2: Sistem Pengendalian Intern  X3: Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan  Y : Kualitas Laporan Keuangan | 1. Variabel X1 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y 2. Variabel X2 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y 3. Variabel X3 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y 4. Variabel X1, X2, dan X3 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y secara bersama-sama. |
| 5 | Puji Santoso (2016) | Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Internal Pemerintah, Kompetensi Sumber Daya Manusia Dan Pemanfaatan Teknologi | X1: Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah  X2: Sistem Pengendalian Internal Pemerintah  X3: Kompetensi Sumber Daya Manusia | 1. Variabel X1 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y, 2. Variabel X2 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y 3. Variabel X3 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y 4. Variabel X4 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y |
| **No.** | **Nama (Tahun)** | **Judul** | **Variabel Penelitian** | **Hasil Penelitian** |
|  |  | Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Provinsi Lampung | X4: Pemanfaatan Teknologi Informasi  Y : Kualitas Laporan Keuangan | 1. Variabel X1, X2, X3, X4 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y secara bersama-sama. |
| 6 | Rr. Aminati Marita Setyaningsih  (2016) | Pengaruh Sistem Pengendalian Internal dan Kompetensi Staf Akuntansi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Puskesmas dengan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Sebagai Variabel Intervening (Puskesmas di Provinsi DIY) | X1: Sistem Pengendalian Intern  X2: Kompetensi Staf Akuntansi  Y : Kualitas Laporan Keuangan  Z : Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan | 1. Variabel X1 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y 2. Variabel X2 tidak berpengaruh terhadap Y 3. Variabel Z tidak memberikan pengaruh positif dan signifikan antara variabel X1 dan Y 4. Variabel Z dapat memberikan pengaruh positif dan signifikan antara variabel X2 dan Y |
| 7 | Noprial Valendra Maksyur (2015) | Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia, Komitmen Organisasi, Sistem Pengendalian Intern, Dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan  (Studi Empiris Pada Skpd Kabupaten Indragiri Hulu | X1: Kualitas Sumber Daya Manusia  X2: Komitmen Organisasi  X3: Sistem Pengendalian Intern  X4: Pemanfaatan Teknologi Informasi  Y : Kualitas Laporan Keuangan | 1. Variabel X1 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y, 2. Variabel X2 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y, 3. Variabel X3 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y 4. Variabel X4 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y 5. Variabel X1, X2, X3, X4 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y secara bersama-sama. |
|  |  |  |  |  |
| **No.** | **Nama (Tahun)** | **Judul** | **Variabel Penelitian** | **Hasil Penelitian** |
| 8 | Aden Saputra (2015) | Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern Dan Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Studi kasus pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kab. Kampar) | X1: Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahaan  X2: Sistem Pengendalian Intern  X3: Kompetensi Sumber Daya Manusia  Y : Kualitas Lap. Keuangan | 1. Variabel X1 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y, 2. Variabel X2 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y, 3. Variabel X3 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y 4. Variabel X1, X2, dan X3 berpengaruh positif dan signifikan terhadap Y secara bersama-sama |
| 9 | Reni Yendrawati (2013) | Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Dan Kapasitas Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan Dengan Faktor Eksternal Sebagai Variabel moderating | X1: Sistem Pengendalian Intern  X2: Kapasitas Sumber Daya Manusia  Y : Kualitas Laporan Keuangan | 1. Variabel X1 tidak berpengaruh secara signifikan terhadap Y 2. Variabel X2 berpengaruh secara signifikan terhadap Y 3. Faktor eksternal dapat digunakan sebagai pemoderasi pengaruh sistem pengendalian intern terhadap kualitas informasi laporan keuangan 4. Faktor eksternal tidak dapat digunakan sebagai pemoderasi pengaruh kualitas sumber daya manusia terhadap kualitas informasi laporan keuangan |

*Sumber : data olahan, 2018*

* 1. **Kerangka Pemikiran**

Agar dapat mengetahui alur pengaruh antar variabel yang akan diteliti berdasarkan landasan teori maupun dari peneliti terdahulu, dapat digambarkan melalui kerangka pemikiran dalam bentuk bagan seperti gambar 2.1 berikut :

ε

Penerapan PSAP 13  
(X1)

(x1

****

Kualitas Laporan Keuangan  
(Y)

(x1

Pemanfaatan Teknologi Informasi

(X2)

****



Kompetensi Staf Akuntansi  
(X3)

(x1

****

*Sumber : data olahan, 2018*

**Gambar 2.1**

**Kerangka Pemikiran**

Keterangan :

: Berpengaruh secara parsial

: Berpengaruh secara simultan

ε *: Error/* Variabel lain (pengganggu)

* 1. **Hipotesis**

Menurut Sugiyono (2012:93), Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, oleh karena itu rumusan masalah penelitian biasanya disusun dalam bentuk pertanyaan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta – fakta yang empiris melalui pengumpulan data. Jadi, hipotesis juga dapat dinyatakan sebagai jawaban teoritas terhadap rumusan masalah penelitian, belum jawaban empirik.

Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini sebagai berikut:

1. Diduga penerapan PSAP 13 secara parsial berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan BLUD puskesmas.
2. Diduga pemanfaatan teknologi informasi secara parsial berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan BLUD puskesmas.
3. Diduga kompetensi staf akuntansi secara parsial berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan BLUD puskesmas.
4. Diduga penerapan PSAP 13, pemanfaatan teknologi informasi dan kompetensi staf akuntansi secara simultan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan BLUD puskesmas.