

Analisa Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan (Studi pada Kementerian Kesehatan)Alvi Syahri Ramadhan Nasution⁽¹⁾, Ida Farida⁽²⁾, Sofik Handoyo⁽³⁾

Universitas Padjadjaran

Jl. Raya Bandung-Sumedang Km. 21 Jatinangor

Telp./Fax. (022) 84288888/(022) 84288898 Kab. Sumedang 45363 Jawa Barat

e-mail: alvi.ramadhan@bpk.go.id**ABSTRAK**

Instansi Pemerintah masih mengalami banyak kendala dalam menyusun Laporan Keuangan yang berkualitas. Penelitian ini bertujuan untuk mengidentifikasi faktor penyebab kendala penyusunan Laporan Keuangan yang berkualitas. Teori dua faktor (*Herzberg's Motivation and Hygiene Theory*) dan penelitian-penelitian sebelumnya mengindikasikan bahwa motivasi dan lingkungan kerja (*Hygiene*) mempengaruhi kinerja pegawai yang bertugas menyusun Laporan Keuangan. Selain motivasi, kompetensi pegawai yang ikut mempengaruhi kualitas penyusunan Laporan Keuangan. Implementasi SPI pada Instansi Pemerintah juga terindikasi berkorelasi dengan penyusunan Laporan Keuangan yang berkualitas. Penelitian ini juga bertujuan untuk mengetahui adanya pengaruh antara *motivation-hygiene*, kompetensi, dan implementasi SPI dalam penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah. Penelitian dilakukan dengan pengumpulan dan analisa data dari satuan kerja di Kementerian Kesehatan. Hasil analisa data tersebut selanjutnya digunakan untuk menarik kesimpulan penelitian. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa *motivation-hygiene*, kompetensi, dan implementasi SPI berpengaruh dalam penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah.

Kata kunci : *teori dua faktor, kompetensi, sistem pengendalian intern, motivasi hygiene, laporan keuangan, kualitas laporan keuangan.*

ABSTRACT

Government Institution of Indonesia still experiences many obstacles in providing high-quality Financial Statement. This study aims to identify the factors causing the constraints. Herzberg's Motivation Hygiene Theory and the latest research indicate there's a correlation between Motivation-Hygiene and Financial Statement reporting. Besides Motivation-Hygiene, Human Resources Competency and Effectiveness of Internal Control Implementation possibility correlates with Financial Statement reporting. This research. This study also aims to determine the correlation between Motivation-Hygiene, Human Resources Competency, Effectiveness of Internal Control Implementation, and High-Quality Financial Statement. This Study collects the Ministry of Health data related to this research and analyzes the data to make a brief conclusion. Finally, Motivation-Hygiene, Competence, and Implementation of SPI have a strong correlation both partially and simultaneously with Financial Statements reporting

Keywords : *herzberg's motivation hygiene theory, internal control, competency, financial statement, financial statement reporting.*

1. PENDAHULUAN

Transisi menuju akuntansi berbasis akrual pada beberapa Kementerian/Lembaga (K/L) masih mengalami banyak permasalahan penata usahaan dan pencatatan persediaan, aset tetap, dan pengelolaan kas. Masalah tersebut mengakibatkan kesalahan penyajian angka pada Laporan Keuangan. Apabila kesalahan salah saji tersebut tidak bisa dilakukan koreksi dan jumlahnya di atas nilai yang

dapat ditoleransi maka hal tersebut dapat mempengaruhi opini atas laporan keuangan.

Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I Tahun 2018 yang diterbitkan BPK RI menunjukkan bahwa sebanyak 80 (90,9%) Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga (LKKL) mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), 6 LKKL (6,8%) mendapat opini Wajar dengan Pengecualian (WDP),

dan 2 LKKL (2,3%) mendapat opini Tidak Memberikan Pendapat (TMP).

Dari beberapa K/L yang telah memperoleh opini WTP atas Laporan Keuangannya termasuk memiliki tingkat kompleksitas transaksi yang tinggi. Kementerian Kesehatan merupakan salah satu contoh K/L dengan kompleksitas tinggi. Laporan Keuangan Kementerian Kesehatan digunakan oleh beberapa *stakeholder*. Semakin tingginya kompleksitas pada suatu entitas berpotensi menyebabkan terjadinya kesalahan penyajian yang mempengaruhi opini atas Laporan Keuangan. Untuk itu, Kementerian Kesehatan harus terus meningkatkan kualitas penatausahaan keuangannya agar kesalahan penyajian angka pada Laporan Keuangan dapat diminimalisir atau setidaknya dapat ditelusuri.

Laporan Keuangan harus memiliki kualitas antara lain handal, relevan, dapat dibandingkan, dan mudah dipahami. Laporan Keuangan harus bebas dari salah saji sehingga dalam menyusun rencana teknokratik untuk menyusun Renstra didasarkan atas data yang tidak menyesatkan. Laporan Keuangan juga harus menyajikan informasi yang relevan untuk pengambilan keputusan. Laporan Keuangan harus dapat dibandingkan dan mudah dipahami bagi seluruh *stakeholder* pengguna Laporan Keuangan untuk pengambilan keputusan.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa Kualitas Laporan Keuangan berkaitan dengan kompetensi penyusun laporan keuangan di mana kompetensi fungsional dan kognitif memiliki peranan penting meningkatkan kualitas laporan keuangan (Runtuwene, 2017, Wati, et al, 2014, Pradono dan Basukianto, 2015, Nurdianto, 2018). Dengan demikian, kualitas Laporan Keuangan Kementerian Kesehatan bergantung pada PNS yang bertugas menyusun Laporan Keuangan.

Motivasi dan lingkungan kerja sebagaimana dijelaskan dalam teori dua faktor merupakan faktor penting dalam meningkatkan kinerja PNS terutama PNS Kementerian Kesehatan yang bertugas dalam menyusun Laporan Keuangan. Semakin tinggi motivasi PNS artinya PNS puas dalam bekerja sehingga output kinerja (Laporan Keuangan) dapat semakin baik (Dartey, Baah, dan Amoako, 2011). Sedangkan lingkungan kerja yang baik akan memberikan rasa aman dalam bekerja dan pada akhirnya akan meningkatkan output kinerja PNS yang menyusun Laporan Keuangan (Lodhrakentjanal dan Elvira Luthan, 2016, serta Syariendra, Basri, Fahlevi, 2018).

Penatausahaan keuangan juga tidak terlepas dari implementasi Sistem Pengendalian Intern (SPI) organisasi itu sendiri. Penelitian-penelitian terkait SPI menunjukkan bahwa semakin kuat kegiatan

pengendalian atas penggunaan sistem informasi akuntansi dalam penyusunan atas laporan keuangan semakin baik kualitas laporan keuangan tersebut (Agung dan Gayatri, 2018). Hal tersebut dilakukan dengan meningkatkan implementasi pengendalian umum (Hamdani, 2010) dan Pengendalian Aplikasi meliputi Pengendalian Input, Pengendalian Proses, dan Pengendalian Output (Ariana, 2010).

Berdasarkan fenomena-fenomena tersebut, penulis ingin melakukan pengujian teori-teori yang berlaku sebelumnya berdasarkan analisa dari bukti empiris (Cresswell, 2016:8, dan Silalahi, 2015:7) mengenai “Analisa Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan (Studi pada Kementerian Kesehatan)” dengan pertanyaan-pertanyaan penelitian sebagai berikut:

- a. Apakah tingkat *motivation-hygiene*, kompetensi SDM, dan implementasi SPI secara bersama-sama (simultan) berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan?
- b. Apakah tingkat *motivation-hygiene* berpengaruh secara parsial terhadap kualitas laporan keuangan?
- c. Apakah tingkat kompetensi SDM berpengaruh secara parsial terhadap kualitas laporan keuangan?
- d. Apakah besaran implementasi SPI berpengaruh secara parsial terhadap kualitas laporan keuangan?

2. LANDASAN TEORI

Kualitas Laporan Keuangan

Secara teori terdapat dua pandangan tentang akuntansi yaitu pandangan berdasarkan teori akuntansi normatif dan teori akuntansi positif. Teori akuntansi normatif lebih berpandangan bahwa akuntansi dikembangkan berdasarkan *value judgement* atau apa yang seharusnya dilakukan oleh entitas dalam akuntansi (Ghozali dan Chairi:35, 2013). Hasil akhir dari teori akuntansi normatif adalah suatu pernyataan atau proposisi yang mengharuskan atau mewajibkan dalam praktik akuntansi (Salampessy, 2012). Dengan demikian kualitas laporan keuangan dinilai dari bagaimana praktik akuntansi yang digunakan untuk menyusun laporan keuangan telah benar-benar mencatat berdasarkan data dan informasi historis.

Pada perkembangannya Watt dan Zimmerman (2006:2) berpandangan bahwa teori normatif terlalu sederhana dan tidak memberikan dasar pemikiran yang kuat. Pada kenyataannya, pendekatan normatif tidak siap dipakai dalam praktik (Setijaningsih, 2012) dan bersifat parsial sehingga perlu pemahaman deskriptif berfungsinya sistem akuntansi akuntansi dalam praktik yang nyata

(Salampessy, 2012). Hal tersebut memunculkan teori akuntansi positif yang lebih mengedepankan penjelasan dan prediksi praktik akuntansi (Scott, 2009:284-294). Baik teori normatif dan positif telah mendasari lahirnya kerangka dasar konseptual (Nahar, 2004) yang menjadi dasar Prinsip akuntansi, Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang berlaku di entitas.

Hubungan antara teori akuntansi berlanjut sampai dengan tujuan pelaporan keuangan. Adapun tujuan dari laporan keuangan adalah memberikan informasi yang relevan, mudah dipahami, mudah dipahaminya, dapat dibandingkan, dan terverifikasi (Latjandu, *et all*, 2014). Hal tersebut menjadi karakteristik kualitatif dan kuantitatif laporan keuangan. Standar Akuntansi Pemerintahan menjadi acuan bagi penyusunan laporan keuangan agar laporan keuangan memenuhi karakteristik kualitatif dan kuantitatif laporan keuangan (Setyowati, *et all*, 2016). Karakteristik Kualitatif Laporan Keuangan terdiri dari tingkat kehandalan, kemudahan dipahami, relevansi, dan dapat dibandingkan (Apriliani, *et all*, 2015). Kehandalan bebas dari kesalahan yang menyesatkan (Siswanti dan Rizani, 2017). Sedangkan tingkat relevansi adalah laporan keuangan relevan digunakan untuk pengambilan keputusan (Apriliani, *et al*, 2015).

Teori Dua Faktor *Motivation-Hygiene*

Salah satu teori yang mempengaruhi motivasi SDM untuk menyusun laporan keuangan adalah Teori Dua Faktor *Motivation-Hygiene*. Teori tersebut memandang bahwa motivasi bekerja dipengaruhi oleh dua hal yaitu faktor lingkungan dan faktor kepuasan dalam bekerja (Dartey, Baah, dan Amoako, 2011). Teori tersebut menjelaskan mekanisme motivasi pegawai di mana faktor *hygiene* merupakan kondisi tempat kerja secara keseluruhan sedangkan faktor *motivation* merupakan kondisi tempat kerja yang berpengaruh langsung pada individu pegawai (Brockman, V.M, 1971 : 155-199, Evans, M. G., 1970:32-35).

Semakin baik faktor *Motivation-Hygiene* di tempat kerja SDM yang membuat laporan keuangan maka dapat meningkatkan kualitas atas laporan keuangan (Lodhrakentjantal dan Elvira Luthan, 2016, serta Syariendra, Basri, Fahlevi, 2018).

Penelitian Ibrahim, *et all* (2016) menunjukkan bahwa faktor *Motivation-Hygiene* berpengaruh terhadap potensi akuntan yang menyusun laporan keuangan. Motivasi SDM juga telah dibuktikan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan (Runtuwene, 2017). Penelitian lain juga mengungkapkan bahwa motivasi memberikan

pengaruh positif bagi penyusunan laporan keuangan (Sutawan, 2015). Selain itu, penelitian yang menjadikan motivasi sebagai variabel komitmen organisasi juga menunjukkan pengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan (Agung, 2018).

Penelitian yang dilakukan oleh Kang dan Lin (2011) menunjukkan bahwa motivasi dapat meningkatkan konsistensi pencatatan akuntansi. Namun, penelitian yang dilakukan Staden (2006) menunjukkan bahwa motivasi tidak mempengaruhi *voluntary disclosoure* karena pengaruh hipotesa dari *political cost theory*. Sedangkan menurut Gajic dan Medved (2010) motivasi berpengaruh pada kinerja karyawan yang melaksanakan fungsi akuntansi.

Penelitian-penelitian sebelumnya menggunakan indikator *reward and punishment* dan *job promotion* sebagai dasar memperoleh nilai variabel motivasi karyawan (Sutawan, 2015 dan Agung, 2018) yang selanjutnya dihubungkan langsung dengan kualitas laporan keuangan. Penelitian yang lebih rinci atas indikator teori dua faktor hanya menghubungkan dengan output kerja karyawan Faktor *Motivation-Hygiene* yang baik dapat meningkatkan motivasi kerja SDM (Lodhrakentjantal dan Elvira Luthan, 2016, serta Syariendra, Basri, Fahlevi, 2014). Oleh karena itu penelitian ini mencoba menggunakan seluruh indikator teori dua faktor terhadap kualitas laporan keuangan.

Kompetensi SDM

Kondisi tempat kerja yang baik dapat meningkatkan motivasi SDM yang bertugas namun tanpa didukung kompetensi SDM yang baik berpotensi terjadi kesalahan dalam penyusunan laporan keuangan (Satrio, Yuhertiana, dan Hamzah, 2016). Kompetensi adalah ciri seseorang yang dapat dilihat dari keterampilan, pengetahuan, dan kemampuan yang dimilikinya dalam hal menyelesaikan tugas tugas yang dibebankan kepadanya (Wati, Herawati, dan Sinarwati, 2014). Kompetensi juga didefinisikan sebagai keterampilan yang harus dimiliki untuk menghadapi tantangan pekerjaan (Bradley dan Keating, 2017). Dengan demikian, SDM yang kompeten diperlukan untuk tugas dan tantangan dalam menyusun laporan keuangan.

Kompetensi sendiri bergantung pada tingkat pendidikan, pengalaman, dan pelatihan (Satrio, Yuhertiana, dan Hamzah, 2016). Pandangan lain yang lebih lengkap dari penelitian tersebut mengungkapkan bahwa kompetensi sendiri terdiri dari Kompetensi Kognitif, Kompetensi Fungsional, Kompetensi Personal, dan Kompetensi Etika (Makulova, *et all*, 2015 dan Fukuda 2018). Penelitian lain menjelaskan tentang komponen

kompetensi yang dikembangkan dari *Learning Theory* menunjukkan bahwa kompetensi merupakan perpaduan antara keterampilan dan perilaku (Lavioe, 2018). Dalam hal ini penulis lebih setuju pandangan Makulova dan Fukuda terkait dengan komponen kompetensi.

Kompetensi Kognitif adalah kompetensi teoritis berupa pengetahuan dan kemampuan membuat analisa atau menyusun hubungan sebab dan akibat dari suatu masalah. Kompetensi Kognitif diperoleh dari pendidikan formal oleh karena itu tingkat pendidikan SDM menggambarkan Kompetensi Kognitif dari SDM (Nuria, 2018). Prestasi atau predikat nilai pada setiap jenjang pendidikan juga menggambarkan Kompetensi Kognitif dari SDM (Makulova, et all, 2015).

Kompetensi Fungsional adalah kompetensi keterampilan untuk menyelesaikan tugas spesifik dari suatu pekerjaan. Kompetensi keterampilan lebih mengarah pada pengalaman dan pelatihan teknis SDM dalam pekerjaannya (Nuria, 2018).

Kompetensi personal merupakan kompetensi pribadi SDM tersebut yang mendukung keefektifan dalam bekerja. Kompetensi personal lebih mengarah pada tingkat kestabilan emosional dalam melaksanakan tugasnya. Kompetensi personal dapat diukur dari kemampuan SDM bekerja di bawah tekanan seperti tekanan waktu (Wardhian, 2016) dan tekanan beban kerja/workload (Tahir, 2018), Sedangkan kompetensi etika lebih mengarah pada kemampuan SDM untuk menjaga etika dalam bekerja. Kompetensi etika dinilai dari kemampuan SDM menyelesaikan masalah pekerjaan dengan memperhatikan norma dan peraturan yang berlaku (Menzel, 2016).

Penelitian-penelitian sebelumnya rata-rata menggunakan indikator kompetensi kognitif dan profesional untuk mengukur variabel kompetensi. Pada penelitian ini penulis ingin meneliti bagaimana indikator Kompetensi Kognitif, Kompetensi Fungsional, Kompetensi Personal, dan Kompetensi Etika (Makulova, et all, 2015 dan Fukuda 2018) dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan.

Implementasi Sistem Pengendalian Intern

Sistem Pengendalian Intern (SPI) merupakan proses/prosedur untuk melindungi aset perusahaan, pengelola informasi yang akurat, dan memastikan peraturan hukum yang berlaku (Rokhlinasari dan Hidayat, 2016). Pendapat lain mengenai SPI adalah suatu rangkaian proses yang didesain untuk meningkatkan implementasi dan efisiensi dari kegiatan finansial dan tujuan organisasi (Aramide dan Bashir, 2015). SPI merupakan bagian penting dari perkembangan manajemen sumber daya

ekonomi modern (Chen dan Shi, 2012). SPI juga didefinisikan oleh *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) sebagai serangkaian proses yang didesain oleh dewan direksi, manajemen, atau personel lain dengan tujuan untuk memberikan *reasonable assurance* untuk pencapaian tujuan secara efektif dan efisien.

Pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang mewajibkan penyelenggaraan unsur pengendalian internal di seluruh instansi pemerintah. Oleh karena itu, seluruh instansi menyelenggarakan SPI terutama dalam kegiatan akuntansinya. Kelemahan SPI sendiri didefinisikan dengan ketidakefektifan penyelenggaraan SPI (Cheng dan Shi, 2012, Aramide dan Bashir, 2015, serta Rokhlinasari dan Hidayat, 2016).

Pengukuran variabel Implementasi SPI lebih difokuskan pada kegiatan pengendalian umum dalam penyusunan atas laporan keuangan (Agung dan Gayatri, 2018). Sehingga indikator dari implementasi SPI menggunakan implementasi pengendalian umum (Hamdani, 2010) meliputi Lingkungan Pengendalian, Penilaian Risiko, Kegiatan Pengendalian, Informasi dan Komunikasi serta Aktifitas Monitoring.

Tabel 1 Operasionalisasi Variabel

Variabel	Dimensi	Penjelasan Dimensi
Kualitas Laporan Keuangan (Y)	Y1	Jurnal Koreksi
	Y2	Latent – Relevan
	Y3	Latent – Handal
	Y4	Latent – Dapat Dibandingkan
	Y5	Latent - Mudah Dipahami
Motivation Hyigiene (X1)	M	Latent - Motivation
	H	Latent - Hygiene
Kompetensi (X2)	K	Latent – Kognitif
	F	Latent – Fungsional
	P	Latent – Personal
	E	Latent – Etika
Implementasi SPI (X3)	LP	Latent – Lingkungan Pengendalian
	RA	Latent – Risk Assesment
	KP	Latent – Kegiatan Pengendalian
	KI	Latent – Komunikasi dan Informas
	ME	Latent – Monitoring dan Evaluasi

Penelitian sebelumnya rata-rata menggunakan indikator COSO untuk mengukur implementasi SPI (Sutawan, Darmawan, Tuniarta, 2015 serta Agung dan Gayatri, 2018) serta indikator ada tidaknya Sistem Informasi (Pradono, 2015, Setyowati, Isthika, Pratiwi, 2016, Juwita, 2013, Runtuwene, 2017, Agung dan Gayatri, 2018). Pada penelitian ini juga menggunakan indikator COSO untuk mengukur variabel implementasi SPI yaitu diukur dari kegiatan pengendalian umum meliputi Lingkungan Pengendalian, Penilaian Risiko,

Kegiatan Pengendalian, Informasi dan Komunikasi serta Aktifitas Monitoring (Hamdani, 2010). Ringkasan Operasionalisasi Variabel seperti pada Tabel 1 yang di susun berdasarakan landasan teori.

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan desain kausalitas dengan menggunakan data primer dan sekunder. Penelitian ini merupakan penelitian lapangan dengan unit analisis Satuan Kerja pada Kementerian Kesehatan. Penelitian ini menghitung kecukupan sampel sebesar 69 sampel dari 217 populasi Satuan Kerja pada Kementerian Kesehatan dengan *Slovin Formula* yaitu

$$n = \frac{217}{1 + 217(0,10)^2} = 68,45$$

Peneliti menentukan tingkat kesalahan yang dapat ditoleransi sebesar 10%.

Selanjutnya analisa dilakukan dengan Analisa Statistik Deskriptif dan Inferensial. Analisa Deskriptif berupa penyajian data, ukuran pemusatan data, ukuran letak, dan keragaman data. Analisa Inferensial pada penelitian ini adalah *Partial Least Square* (PLS). Adapun peneliti menggunakan aplikasi bantu SmartPLS. Pengujian meliputi evaluasi model pengukuran (*outer model*) dan dan model struktural (*inner model*) untuk menjawab hipotesa berikut.

- a. *Motivation-Hygiene*, Kompetensi SDM, dan Implementasi SPI berpengaruh secara simultan terhadap Kualitas Laporan Keuangan dengan
- b. *Motivation-Hygiene* berpengaruh secara parsial terhadap Kualitas Laporan Keuangan.
- c. Kompetensi SDM berpengaruh secara parsial terhadap Kualitas Laporan Keuangan.
- d. Implementasi SPI berpengaruh secara parsial terhadap Kualitas Laporan Keuangan.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisa Deskriptif

Data dalam penelitian ini meliputi adalah data dari 69 satuan kerja dengan rincian sebagai berikut.

Tabel 2 Profil Responden

Jenis Satker	Frekuensi	%
Responden Pelaksana		
Rumah Sakit	30	43,48%
Politeknik Kesehatan	28	40,58%
KKP dan BTKLPP	8	11,59%
Balai dan Biro	3	4,35%
Jumlah	69	100%
Responden Pemeriksa		
Auditor BPK	45	65,22%
Auditor Inspektorat	24	34,78%

Jumlah	69	100%
Responden Pengguna		
KPA Satker	67	97,10%
Biro Perencanaan	1	1,45%
Biro Hukum	1	1,45%
Jumlah	69	100%

Selanjutnya pemusatan data, ukuran letak, dan keragaman data disajikan dalam tabel di bawah ini.

Tabel 3 Pemusatan, Ukuran, Keragaman Data

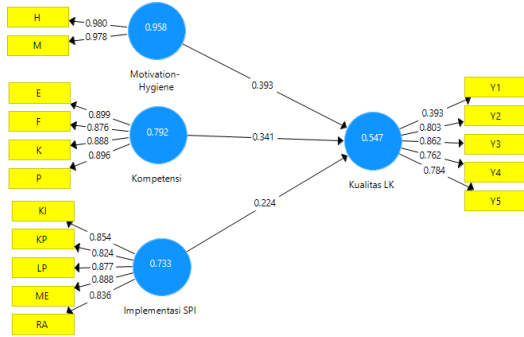
Variabel	Ind	Mean	Med	S.Dev	Kurtosis
Kualitas Laporan	Y1	4,667	5	0,927	6,198
	Y2	6,783	7	2,371	-1,121
Keuangan (Y)	Y3	6,754	7	1,929	-0,5
	Y4	6,217	6	1,856	-0,06
	Y5	6,725	7	1,963	-0,296
Motivation Hygiene (X1)	M	34,101	37	7,267	-0,183
	H	37,652	40	7,927	-0,132
Kompetensi (X2)	K	11,435	12	2,694	-0,119
	F	7,449	8	1,806	0,272
	P	7,638	8	1,963	0,188
	E	7,551	8	1,997	0,504
Implementasi SPI (X3)	LP	7,464	8	1,953	-0,141
	RA	7,783	8	1,768	-0,392
	KP	7,522	8	1,854	-0,219
	KI	7,609	8	1,835	0,894
	ME	7,549	8	1,906	0,223

Secara umum pemusatan dan letak data terpusat dapat dilihat dari nilai kurtosis tidak lebih dari 1,96 maupun tidak kurang dari -1,96. Rata-rata data tersebut terdistribusi normal untuk seluruh indikator kecuali indikator kualitas LK dari perspektif jurnal korekasi (Y1) dan Relevansi (Y2). Namun demikian, untuk memastikan indikator tersebut tepat digunakan dalam pengukuran dalam suatu variabel maka model tersebut akan diuji lebih lanjut dalam model pengukuran (*Outer Model*).

Analisa Inferensia

Analisa Inferensia dengan PLS dilakukan secara berurutan dari pengujian model pengukuran (*outer model*) baru dilanjutkan dengan pengujian model struktural (*inner model*). Adapun rinciannya adalah sebagai berikut.

- a. *Model Pengukuran (Outer Model)*



Gambar 1. Model Pengukuran

Pengujian model pengukuran meliputi pengujian validitas dan reliabilitas. Pada gambar tersebut tergambar bahwa data tersebut dinyatakan valid karena memenuhi syarat pengujian *Convergent Validity* dan *Discriminant Validity*. *Convergent Validity* diuji dengan memperhatikan nilai *Average Variance Extracted* (AVE) harus di atas 0,5 maupun 0,7. Dari gambar 1 menunjukkan bahwa nilai AVE diatas 0,5. Sedangkan pengujian *Discriminant Validity* nilai *cross loading* yang lemah yaitu perspektif Jurnal Koreksi (Y1). Setelah pengujian validitas pengujian dilakukan dengan pengujian reliabilitas yaitu *Composite Reliability* dan *Alpha Cronbach*. Adapun hasil pengujian reliabilitas adalah menunjukkan bahwa data tersebut reliabel karena memiliki angka *Composite Reliability* diatas 0,7 dan *Alpha Cronbach* di atas 0,6 dengan dincian sebagai berikut.

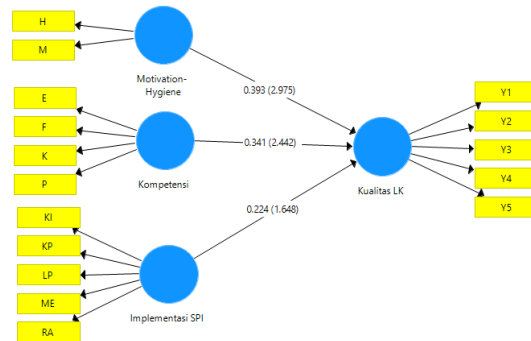
Tabel 4 Pengujian Reliabilitas

Variabel	Composite Reliability	Alpha Cronbach
Kualitas Laporan Keuangan (Y)	0,909	0,909
Motivation Hygiene (X1)	0,912	0,912
Kompetensi (X2)	0,794	0,774
Implementasi (X3)	0,957	0,956

b. Model Struktural (Inner Model)

Pengujian model struktural dilakukan untuk menjawab hipotesa penelitian. Pengujian model struktural dilakukan dengan *bootstrapping* untuk mengetahui nilai *R-Square*, nilai koefisien jalur, dan tingkat signifikansi. Adapun hasil pengujian model struktural secara keseluruhan digambarkan pada Gambar 2. Gambar 2 menunjukkan bahwa secara keseluruhan variabel memiliki kekuatan jalur yang signifikan karena memiliki *t-statistics* di atas 1,29492 (Angka Presentase Distribusi pada Tingkat Toleransi 10% dan Jumlah Sampel 69). Sedangkan kekuatan jalurnya adalah sebesar 0,393, 0,341, dan 0,224. Hasil *Bootstrapping* juga menunjukkan nilai

Rsquare sebesar 1,109 dan *Adjusted Rsquare* sebesar 1,114 atau lebih besar dari 0,7.



Gambar 2 Model Struktural

Pengujian model struktural menjawab hipotesa penelitian dengan rincian sebagai berikut.

- Motivation-Hygiene*, Kompetensi SDM, dan Implementasi SPI **berpengaruh secara simultan** terhadap Kualitas Laporan Keuangan. Hal ini ditunjukkan nilai *Rsquare* di atas 0,7;
- Motivation-Hygiene* **berpengaruh secara parsial** terhadap Kualitas Laporan Keuangan. Hal ini ditunjukkan nilai *t-statistic* adalah sebesar 2,975 atau melebihi 1,29492. Adapun dengan koefisien jalur yang dibentuk adalah sebesar 0,393;
- Komptensi SDM **berpengaruh secara parsial** terhadap Kualitas Laporan Keuangan. Hal ini ditunjukkan nilai *t-statistic* adalah sebesar 2,2442 atau melebihi 1,29492. Adapun dengan koefisien jalur yang dibentuk adalah sebesar 0,341;
- Implementasi SPI **berpengaruh secara parsial** terhadap Kualitas Laporan Keuangan. Hal ini ditunjukkan nilai *t-statistic* adalah sebesar 1,648 atau melebihi 1,29492. Adapun dengan koefisien jalur yang dibentuk adalah sebesar 0,224.

Secara matematis pengujian kekuatan antar jalur tersebut adalah sebagai berikut.

$$Y = 0,393x1 + 0,341x2 + 0,224x3$$

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *Herzberg's Theory of Motivation and Hygiene* berlaku dalam proses penyusunan Laporan Keuangan. Untuk itu Kementerian Kesehatan harus terus menerus memotivasi pegawainya dan menciptakan lingkungan kerja yang baik agar kualitas Laporan Keuangan semakin meningkat. Selain itu, Kompetensi dan Implementasi SPI juga

ikut mempengaruhi proses penyusunan Laporan Keuangan. Dengan demikian Kementerian Kesehatan juga harus terus meningkatkan kompetensi pegawainya dan mengimplementasikan SPI secara efektif.

DAFTAR PUSTAKA

- Agung, Tut Madiguna dan Gayatri, (2018), Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Karangasem, Jurnal UNUD
- Apriliani., Ni Kadek Alit , Dr. Edy Sujana,SE,Msi,AK ., Gede Adi Yuniarta, (2015), Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan, Karakteristik Kualitatif, Dan Aksesibilitas Terhadap Transparansi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Klungkung), Jurnal Undhiksa
- Aramide, Sanusi Fasilat,. Bashir, Mustapha Muhammed,(2015), the Effectiveness Of Internal Control System And Financial Accountability At Local Government Level In Nigeria, International Journal of Research in Business Management
- Ariana, I Made. (2010). Pengendalian Aplikasi Sistem Informasi Akuntansi Berbasis Komputer. Jurnal Valid. 7. 22-32.
- Baah, Kwasi Dartey, Amoako George Kofi (2011), Application of Frederick Herzberg's Two-Factor theory in assessing and understanding employee motivation at work: a Ghanaian Perspective, European Journal Business and Management
- Bockman, V. M.: The Herzberg Controversy. Personnel Psychology, Summer 1971, Hal 155 – 189
- Cheng, Hongmin, Yanan Shi (2012), Empirical Study on the Correlation between the Internal Control and Enterprise Value – Based on the Information System , Jurnal Of Computer
- Cooper, Terry & C. Menzel, Donald & , eds. (2013). Achieving Ethical Competence for Public Service Leadership. M.E. Sharpe, 2013.
- Creswell, John W. 2016. "Research Design", Pustaka Pelajar, 2016. Jakarta
- Evans, M. G.: Herzberg's Two-Factor Theory of Motivation: Some Problems and a Suggested Test. PJ, January 1970, Hal. 32 – 35
- Fukuda, Yasue & Fukuda, Koji. (2018). Parents' attitudes towards and perceptions of involving minors in medical research from the Japanese perspective. BMC Medical Ethics. 19. 10.1186/s12910-018-0330-1.
- Gajic, Ljubica., Medved, Ivana, (2010), Financial Segment Reporting in The Function of Building Motivation and Rewarding System, Business and Economiv Horizon Journal
- Ghozali, I. dan Chariri, A. 2007. Teori Akuntansi. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang
- Hamdani, Romadhon (2010), penerapan sistem pengendalian intern berbasis komputer, berbasis sistem informasi akuntansi pada cv. Syahid husada surabaya, UPN
- Ibrahim, S.N.S., Pauzi N.F.M, Shamsudin Andriana, Karim M.S., Ahmad Khairah (2016), Motivating Factors for Sustainable Accountant Potential in Malaysia, ICGA, DOI: 10.1051.shsconf/20173600035, 2016
- Jaradat, Raed & Keating, Charles & Bradley, Joseph. (2017). Individual Capacity and Organizational Competency for Systems Thinking. IEEE Systems Journal. PP. 1-8. 10.1109/JSYST.2017.2652218.
- Kang, Gerui, Lin, Jerry W. (2011) Effect of the Type Accounting Standard and Motivation on Financial Reporting Decision, S.I. Vol 18. ISSN 2622-2167
- Latjandu Imelda, (2014) Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitaslaporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Kabupatenkepulauan Talaud, Ejournal Unsrat
- Lavioe, (2018), Learning theories and tools for the assessment of core nursing competencies in simulation: A theoretical review, NCBI
- Lodhrakentjana Baja, Elvira, Luthan (2014), Motivasi, Kepuasan Kerja, Komitmen Pegawai Akuntansi dan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada Pemerintah Kota Depok, JURNAL RISET AKUNTANSI & PERPAJAKAN, ISSN 23391545 Jakarta
- Nahar, Aida (2009), Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah Terhadap Transparansi Dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah Kabupaten Jepara, Jurnal Undip
- Nurdiano (2018), Analisis Hasil Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Seluruh Indonesia, UGM
- Nuria, Estetika (2018), Pengaruh Gaya Kepemimpinan, Dan Komitmen Organisasi Terhadap Kinerja Pegawai (Studi Pada Pegawai Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia), Repository Universitas Padjadjaran

- Rokhlinasari, Sri., Hidayat, Adi (2016), Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pada Bank BJB Syariah Cirebon, Jurnal Am-Amwal
- Salampessy, Zulkarim (2012), Kritik Terhadap Teori Akuntansi Positif, El Muhasaba: Jurnal Akuntansi
- Satrio, M. Dimas, Yuhertiana, Indrawati Yuhertiana, Hamzah, Ardi Hamzah (2016), Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua di Kabupaten Jombang, Jurnal Akuntansi dan Keuangan, Vol. 18, No. 1, Mei 2016, 59-70
- Scott, William R, 2009. Financial Accounting Theory. Fifth Edition. Canada Prentice Hall
- Setijaningsih. 2012. Teori Akuntansi Positif dan Konsekuensi Ekonomi. Jurnal Akuntansi Volume XVI, No. 03 September 2012. Universitas Tarumanegara Jakarta
- Setyowati, Lilis, Isthika, Wikan, dan Pratiwi, Ririh Dian (2016), Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota Semarang, Kinerja Journal of Business
- Silalahi, Ulber. 2015. "Metode Penelitian Sosial Kuantitatif", PT Refika Aditama, 2015. Jakarta
- Sutawan, I Made Edy (2015), Pengaruh Stres Kerja, Motivasi, dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Koperasi, E-Jurnal UPG
- Tahir, Nurbiah, (2018), Identifikasi Model Kompetensi Sumber Daya Aparatur di Sekretariat Pemerintah Kota Makassar, Administrare Journal, Vol 3.
- Tulegenovna Makulova, Aimzhan & Mukhtashevna Alimzhanova, Gaukhar & Mustafaevna Bekturganova, Zhanar & Asetovna Umirzakova, Zaure & Tulegenovna Makulova, Laura & Meirambaevna Karymbayeva, Kulzinat. (2015). Theory and Practice of Competency-Based Approach in Education. International Education Studies. 8. 10.5539/ies.v8n8p183.
- Villiers, Charl de., Staden, Chris J. Van., Accounting, Organizations and Society, 2006, vol. 31, issue 8, 763-781
- Wardhian, Gama (2016), Efektivitas Penggunaan Modul Pembelajaran Kimia, Jurnal FKIP, UNS
- Watts R. and J.L. Zimmerman. 1986. Positive Accounting Theory. New York: Prentice-Hall.