

TESIS

**PENGARUH PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI DAN
SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH
TERHADAP AKUNTABILITAS KEUANGAN PEMERINTAH
MELALUI KUALITAS INFORMASI LAPORAN KEUANGAN
(STUDI DI PEMERINTAH KOTA MAKASSAR)**

***THE EFFECT OF APPLICATION OF ACCOUNTING
STANDARDS AND GOVERNMENT INTERNAL CONTROL
SYSTEMS ON GOVERNMENT FINANCIAL
ACCOUNTABILITY THROUGH THE QUALITY OF
FINANCIAL REPORTING INFORMATION
(STUDY IN MAKASSAR CITY GOVERNMENT)***

MUHAMMAD FADIL ASRI



**PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR**

2023

TESIS

**PENGARUH PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI DAN
SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH
TERHADAP AKUNTABILITAS KEUANGAN PEMERINTAH
MELALUI KUALITAS INFORMASI LAPORAN KEUANGAN
(STUDI DI PEMERINTAH KOTA MAKASSAR)**

***THE EFFECT OF APPLICATION OF ACCOUNTING
STANDARDS AND GOVERNMENT INTERNAL CONTROL
SYSTEMS ON GOVERNMENT FINANCIAL
ACCOUNTABILITY THROUGH THE QUALITY OF
FINANCIAL REPORTING INFORMATION
(STUDY IN MAKASSAR CITY GOVERNMENT)***

sebagai persyaratan untuk memperoleh gelar Magister

disusun dan diajukan oleh

**MUHAMMAD FADIL ASRI
A062211040**



kepada

**PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2023**

LEMBAR PENGESAHAN TESIS

PENGARUH PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI DAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH TERHADAP AKUNTABILITAS KEUANGAN PEMERINTAH MELALUI KUALITAS INFORMASI LAPORAN KEUANGAN (STUDI DI PEMERINTAH KOTA MAKASSAR)

Disusun dan diajukan oleh

**MUHAMMAD FADIL ASRI
A062211040**

Telah dipertahankan di hadapan Panitia Ujian yang dibentuk dalam rangka Penyelesaian Studi Program Magister **Akuntansi** Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin
Pada tanggal 14 Agustus 2023
dan dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Menyetujui,

Pembimbing Utama

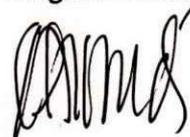
Pembimbing Pendamping



Dr. R.A. Damayanti, S.E., Ak., M.Soc., Sc., CA.
NIP. 196703191992032003

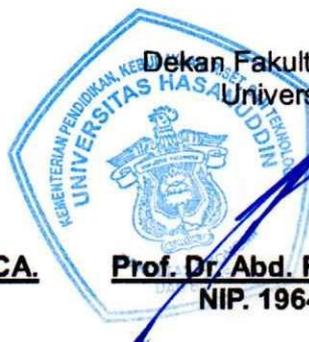
Prof. Dr. Nirwana, SE., Ak., M.Si. CA.
NIP. 196511271991032001

Ketua Program Studi
Magister Akuntansi



Dr. Aini Indrijawati, SE., Ak., M.Si., CA.
NIP. 196811251994122002

Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin



Prof. Dr. Abd. Rahman Kadir, SE., M.Si.
NIP. 196402051988101001

PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN

Yang bertanda tangan di bawah ini,

nama : MUHAMMAD FADIL ASRI
NIM : A062211040
jurusan/program studi : MAGISTER AKUNTANSI

menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa tesis yang berjudul

**PENGARUH PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI DAN SISTEM
PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH TERHADAP AKUNTABILITAS
KEUANGAN PEMERINTAH MELALUI KUALITAS INFORMASI LAPORAN
KEUANGAN (STUDI DI PEMERINTAH KOTA MAKASSAR)**

adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya di dalam naskah tesis ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan/ditulis/diterbitkan sebelumnya, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila di kemudian hari ternyata di dalam naskah tesis ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut dan diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU No. 20 Tahun 2003, pasal 25 ayat 2 dan pasal 70).

Makassar, 14 Agustus 2023

Yang membuat pernyataan,


MUHAMMAD FADIL ASRI

PRAKATA

Puji syukur peneliti panjatkan kepada Allah SWT atas berkat dan karunia-Nya sehingga peneliti dapat menyelesaikan tesis yang berjudul “Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah melalui Kualitas Informasi Laporan Keuangan (Studi di Pemerintah Kota Makassar)”. Tesis ini merupakan tugas akhir untuk mencapai gelar Magister Akuntansi (M.Ak.) pada Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.

Peneliti mengucapkan terima kasih kepada semua pihak yang telah membantu terselesaikannya tesis ini. Pertama-tama, ucapan terima kasih peneliti berikan kepada Ibu Dr. Ratna Ayu Damayanti, S.E., Ak., M.Soc., Sc., CA. dan Ibu Dr. Nirwana, S.E., Ak., M.Si., CA sebagai dosen pembimbing atas waktu yang telah diberikan untuk membimbing, memotivasi, dan berdiskusi dengan peneliti.

Berikutnya, ucapan terima kasih diberikan kepada Bapak Prof. Dr. Alimuddin, S.E., MM., Ak., CPMA., Bapak Dr. Syamsuddin, S.E., Ak., M.Si., CA, dan Ibu Dr. Nadhirah Nagu, S.E., M.Si., Ak., CA. sebagai dosen penguji atas kontribusi berupa kritik dan saran yang diberikan kepada peneliti.

Selanjutnya, ucapan terima kasih peneliti sampaikan kepada seluruh pihak di setiap SKPD Pemkot Makassar yang telah membantu jalannya penelitian ini, terhitung sejak proses administrasi hingga proses pengambilan data. Untuk itu saya ucapkan terima kasih khususnya kepada Bapak Dr. Muhammad Amri Akbar dan Muhammad Ansar Akbar selaku pihak yang telah membantu untuk menyebarkan kuesioner penelitian.

Terakhir, ucapan terima kasih kepada keluarga besar peneliti yang selama ini sudah sangat mendukung dalam menyelesaikan pendidikan dan meraih gelar

Master Akuntansi di Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin. Dalam hal ini Bapak H. Muhammad Nurdin B. selaku kakek dari peneliti, Bapak Moh. Aris Pasigai dan Ibu Hj. Suriani Nurdin selaku orang tua, dan berturut-turut saudara St. Fadlizah, St. Fakhirah Ulfa, St. Faradibah, Muhammad Fattahillah Asri, dan St. Fatilah Nadia selaku adik-adik dari peneliti.

Makassar, 14 Agustus 2023

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Fadil Asri', with a stylized flourish extending to the right.

Muhammad Fadil Asri

ABSTRAK

MUHAMMAD FADIL ASRI. *Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah Melalui Kualitas Informasi Laporan Keuangan: Studi di Pemerintah Kota Makassar* (dibimbing oleh Ratna Ayu Damayanti dan Nirwana).

Tujuan penelitian ini adalah menguji dan menganalisis pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan (SAP) dan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) terhadap kualitas informasi laporan keuangan dan akuntabilitas keuangan pemerintah. Pengambilan data dilakukan dengan menggunakan kuesioner yang didistribusikan kepada 108 orang pegawai SKPD di Pemerintah Kota Makassar. Data yang terkumpul dianalisis menggunakan SPSS 26 dengan analisis jalur dan dilengkapi dengan uji Sobel. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa penerapan SAP dan SPIP berpengaruh signifikan dan positif terhadap kualitas informasi laporan keuangan. Selain itu, kualitas informasi laporan keuangan berpengaruh signifikan dan positif terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah. Selanjutnya, penerapan SAP dan SPIP juga berpengaruh signifikan dan positif terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah, baik secara langsung maupun tidak langsung dengan dimediasi oleh kualitas informasi laporan keuangan. Hasil penelitian ini dapat bermanfaat bagi pemerintah sebagai bahan masukan dan pertimbangan dalam menentukan kebijakan, khususnya yang berkaitan dengan peningkatan kualitas informasi laporan keuangan dan akuntabilitas keuangan pemerintah.

Kata kunci: standar akuntansi pemerintahan, sistem pengendalian intern pemerintah, kualitas informasi laporan keuangan, akuntabilitas keuangan pemerintah



ABSTRACT

MUHAMMAD FADIL ASRI. *The Effect of Application of Accounting Standards and Government Internal Control System on Government Financial Accountability through The Quality of Financial Reporting Information (Study in Makassar City Government)* (Supervised by Ratna Ayu Damayanti and Nirwana).

The purpose of this study is to examine and analyze the effect of application of Government Accounting Standards (GAS) and the Government Internal Control Systems (GICS) on the quality of financial reporting information and government financial accountability. Data collection was carried out using a questionnaire which was distributed to 108 SKPD employees in the Makassar City Government. The collected data were analyzed using SPSS 26 with path analysis and equipped with a sobel test. The results of this study indicate that the application of GAS and GICS has a significant and positive effect on the quality of financial reporting information. In addition, the quality of financial reporting information has a significant and positive effect on government financial accountability. Furthermore, the application of GAS and GICS also has a significant and positive effect on government financial accountability, both directly and indirectly mediated by the quality of financial reporting information. The results of this study can be useful for the government as input and consideration in determining policies, especially those related to improving the quality of financial reporting information and government financial accountability.

Keywords: government accounting standards, government internal control system, quality of financial reporting information, government financial accountability



DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN SAMPUL	i
HALAMAN JUDUL	ii
HALAMAN PENGESAHAN	iii
HALAMAN PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN	iv
PRAKATA	v
ABSTAK	vii
ABSTRACT	viii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR TABEL	xii
DAFTAR GAMBAR	xiv
DAFTAR LAMPIRAN	xv
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang.....	1
1.2 Rumusan Masalah.....	8
1.3 Tujuan Penelitian	9
1.4 Kegunaan Penelitian.....	10
1.4.1 Kegunaan Teoretis.....	10
1.4.2 Kegunaan Praktis.....	10
1.5 Sistematika Penulisan	11
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	12
2.1 Tinjauan Teori dan Konsep.....	12
2.1.1 Teori Agensi.....	12
2.1.2 Akuntabilitas Keuangan Pemerintah.....	15
2.1.3 Kualitas Informasi Laporan Keuangan.....	20
2.1.4 Standar Akuntansi Pemerintahan	24
2.1.5 Sistem Pengendalian Intern Pemerintah	25
2.2 Tinjauan Empiris	29
BAB III KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS	32
3.1 Kerangka Pemikiran	32
3.2 Hipotesis	36
3.2.1 Pengaruh Penerapan SAP terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan	36
3.2.2 Pengaruh Penerapan SPIP terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan	37
3.2.3 Pengaruh Kualitas Informasi Laporan Keuangan terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah	39
3.2.4 Pengaruh Penerapan SAP terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah.....	40
3.2.5 Pengaruh Penerapan SPIP terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah.....	41
3.2.6 Pengaruh Penerapan SAP terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah melalui Kualitas Informasi Laporan Keuangan	42

3.2.7 Pengaruh Penerapan SPIP terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah melalui Kualitas Informasi Laporan Keuangan	43
BAB IV METODE PENELITIAN.....	46
4.1 Rancangan Penelitian	46
4.2 Lokasi dan Waktu Penelitian	46
4.3 Populasi, Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel	47
4.4 Jenis dan Sumber Data	48
4.5 Metode Pengumpulan Data	49
4.6 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional	49
4.6.1 Akuntabilitas Keuangan Pemerintah	49
4.6.2 Kualitas Informasi Laporan Keuangan	50
4.6.3 Penerapan SAP	50
4.6.4 Penerapan SPIP	51
4.7 Instrumen Penelitian	56
4.8 Teknik Analisis Data	57
4.8.1 Statistik Deskriptif	57
4.8.2 Uji Instrumen.....	57
4.8.2.1 Uji Validitas	57
4.8.2.2 Uji Reliabilitas	57
4.8.3 Uji Asumsi Klasik	58
4.8.3.1 Uji Normalitas	58
4.8.3.2 Uji Multikolinearitas	58
4.8.3.3 Uji Heteroskedastisitas.....	59
4.8.4 Uji Hipotesis	59
4.8.4.1 Uji Koefisien Determinasi (R^2).....	60
4.8.4.2 Uji Parsial (<i>t-Test</i>).....	61
4.8.4.3 Uji Sobel (<i>Sobel Test</i>)	61
BAB V HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	63
5.1 Hasil Penelitian	63
5.1.1 Deskripsi Data Penelitian	63
5.1.2 Karakteristik Responden	64
5.1.3 Analisis Instrumen	66
5.1.3.1 Uji Validitas	66
5.1.3.2 Uji Reliabilitas	68
5.1.4 Statistik Deskriptif Variabel.....	68
5.1.4.1 Penerapan SAP (X1)	68
5.1.4.2 Penerapan SPIP (X2).....	69
5.1.4.3 Kualitas Informasi Laporan Keuangan (M)	70
5.1.4.4 Akuntabilitas Keuangan Pemerintah (Y).....	72
5.1.5 Uji Asumsi Klasik	73
5.1.5.1 Uji Normalitas	73
5.1.5.2 Uji Multikolinearitas	75
5.1.5.3 Uji Heteroskedastisitas.....	76
5.1.6 Uji Hipotesis	77
5.1.6.1 Koefisien Determinasi (R^2)	77
5.1.6.2 Uji Signifikansi Parsial (<i>t-Test</i>).....	78
5.1.6.3 <i>Path Analysis</i>	82

5.2 Pembahasan.....	86
5.2.1 Pengaruh Penerapan SAP terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan	86
5.2.2 Pengaruh Penerapan SPIP terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan	88
5.2.3 Pengaruh Kualitas Informasi Laporan Keuangan terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah	90
5.2.4 Pengaruh Penerapan SAP terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah.....	93
5.2.5 Pengaruh Penerapan SPIP terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah.....	95
5.2.6 Pengaruh Penerapan SAP terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah melalui Kualitas Informasi Laporan Keuangan	97
5.2.7 Pengaruh Penerapan SPIP terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah melalui Kualitas Informasi Laporan Keuangan	99
BAB VI PENUTUP.....	101
6.1 Kesimpulan	101
6.2 Keterbatasan Penelitian	103
6.3 Saran	104
DAFTAR PUSTAKA	106
LAMPIRAN	112

DAFTAR TABEL

Tabel		Halaman
4.1	Daftar SKPD Pemkot Makassar	47
4.2	Definisi Operasional Variabel	51
5.1	Distribusi Kuesioner.....	63
5.2	Karakteristik Responden	64
5.3	Hasil Uji Validitas Instrumen.....	66
5.4	Hasil Uji Reliabilitas Instrumen.....	68
5.5	Deskripsi Variabel Penerapan SAP	69
5.6	Deskripsi Variabel Penerapan SPIP	69
5.7	Deskripsi Variabel Kualitas Informasi Laporan Keuangan	71
5.8	Deskripsi Variabel Akuntabilitas Keuangan Pemerintah	72
5.9	Hasil Uji Normalitas Persamaan 1	74
5.10	Hasil Uji Normalitas Persamaan 2	74
5.11	Hasil Uji Multikolinearitas Persamaan 1.....	75
5.12	Hasil Uji Multikolinearitas Persamaan 2.....	75
5.13	Hasil Uji Heteroskedastisitas Persamaan 1	76
5.14	Hasil Uji Heteroskedastisitas Persamaan 2.....	77
5.15	Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2) Persamaan 1.....	77
5.16	Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2) Persamaan 2.....	78

5.17	Hasil Uji t Persamaan 1	79
5.18	Hasil Uji t Persamaan 2	79
5.19	<i>Output Uji Sobel</i>	84
5.20	<i>Path Analysis</i>	84

DAFTAR GAMBAR

Gambar		Halaman
3.1	Kerangka Pemikiran.....	35
3.2	Kerangka Konseptual	45
5.1	Struktur Jalur	83

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran		Halaman
1	Biodata	113
2	Peta Teori	114
3	Kuesioner	129
4	Uji Validitas dan Reliabilitas	134
5	Uji Asumsi Klasik	144
6	Regresi Linear Berganda	146
7	Uji Sobel	147
8	Surat Izin Penelitian	148

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Akuntabilitas dan transparansi menjadi isu penting dalam pemerintahan yang banyak dibicarakan oleh komunitas ilmiah dan masyarakat umum (Abdullah *et al.*, 2022; Cooley, 2020). Akuntabilitas pemerintah berperan penting dalam menciptakan kepercayaan publik terhadap pemerintah (Beshi & Kaur, 2020). Pada dasarnya, akuntabilitas menyangkut ekspektasi tertentu akan kemampuan organisasi untuk menjelaskan, menjustifikasi, dan mempertanggungjawabkan sesuatu (Cooley, 2020). Dalam rangka mewujudkan *good governance*, akuntabilitas merupakan salah satu komponen utamanya (Abdullah *et al.*, 2022). Akuntabilitas dapat berdampak terhadap upaya pemberantasan korupsi yang didorong oleh ketidakadilan, inefisiensi alokasi, dan penggunaan sumber daya yang dapat memperburuk kesejahteraan masyarakat (Afriyanti *et al.*, 2015).

Akuntabilitas keuangan salah satu diantara jenis akuntabilitas yang dituntut dari organisasi sektor publik seperti pemerintahan. Sebagai organisasi yang didanai, pemerintah bertanggung jawab terkait penggunaan dana yang tepat dan harus akuntabel kepada publik atas tindakannya (Christine *et al.*, 2019; Tran *et al.*, 2021). Oleh karena itu, akuntabilitas keuangan merupakan pertanggungjawaban institusi publik terhadap penggunaan dana publik yang ekonomis, efektif dan efisien, tidak ada pemborosan dan kebocoran dana, serta korupsi (Dewi *et al.*, 2019; Zeyn, 2011). Dengan kata lain, akuntabilitas keuangan bertujuan agar pemerintah dapat terhindar dari penyalahgunaan dana publik dan sehubungan dengan penegakannya maka pemerintah bertanggung jawab mempublikasikan

laporan keuangan kepada para *stakeholder* (Karyatni & Handajani, 2020; Zeyn, 2011). Laporan keuangan pemerintah berperan sebagai media yang memotret proses berjalannya penggunaan uang rakyat dari awal hingga akhir. Selain itu, menurut penjelasan UU 17/2003, laporan keuangan menjadi upaya konkrit pemerintah untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas.

Fenomena akuntabilitas keuangan pemerintah, khususnya pemerintah daerah, dapat disaksikan melalui hasil pemeriksaan keuangan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Sebagai institusi negara yang independen, BPK diberi kewenangan untuk memeriksa manajemen dan tanggung jawab keuangan negara (Abdullah *et al.*, 2022). Berdasarkan hasil pemeriksaan terkini terhadap 541 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) tahun anggaran 2021, BPK menemukan sebanyak 6.965 temuan yang terurai menjadi 11.910 permasalahan dengan dampak finansial mencapai 2,35 triliun rupiah. Nilai tersebut dapat mengakibatkan kerugian, potensi kerugian, serta kekurangan penerimaan masing-masing senilai 1,45 triliun rupiah, 371 miliar rupiah, dan 534 miliar rupiah (Badan Pemeriksa Keuangan, 2022). Temuan ini menunjukkan bahwa akuntabilitas keuangan pemerintah khususnya di daerah masih perlu ditingkatkan.

Secara khusus, Pemerintah Kota (Pemkot) Makassar pada tahun anggaran 2021 merupakan salah satu entitas pelaporan yang memperoleh opini WTP (Wajar Tanpa Pengecualian) dari BPK. Namun, hasil tersebut bukan berarti bahwa pemerintah daerah telah terbebas dari kesalahan. Faktanya, BPK menemukan 15 temuan dengan nilai finansial sebesar 8,75 miliar rupiah (Badan Pemeriksa Keuangan, 2022). Hal ini menunjukkan bahwa defisit akuntabilitas keuangan juga terjadi di Pemkot Makassar. Selain itu, BPK menemukan adanya kelemahan sistem pengendalian internal maupun ketidakpatuhan seperti kesalahan penganggaran belanja, perhitungan BPHTB (Bea Perolehan Hak atas Tanah dan

Bangunan) yang belum sepenuhnya sesuai ketentuan, pelaksanaan paket pekerjaan jalan yang tidak sesuai ketentuan, serta belum tertibnya pengamanan dan pencatatan aset tetap (Badan Pemeriksa Keuangan, 2021). Sebelumnya, hasil revidu Inspektorat Kota Makassar juga menemukan sejumlah kondisi yang menggambarkan adanya kesalahan penerapan standar akuntansi, diantaranya ialah penyajian informasi pos laporan keuangan yang belum sepenuhnya memadai dalam CaLK (Catatan atas Laporan Keuangan) serta terjadi kurang atau lebih saji saldo pada akun kas / setara kas, utang, piutang, dan seterusnya di beberapa SKPD (Satuan Kerja Perangkat Daerah). Masalah-masalah tersebut berdampak terhadap penurunan kualitas informasi laporan keuangan pemerintah daerah.

Secara teoritis, upaya mewujudkan akuntabilitas keuangan pemerintah melalui laporan keuangan didukung oleh teori agensi yang melihat adanya hubungan agensi di pemerintahan. Masyarakat dan pemerintah merupakan dua unsur penting dalam sistem pemerintahan. Interaksi keduanya membentuk hubungan agensi di pemerintahan dengan menempatkan masyarakat sebagai prinsipal dan pemerintah sebagai agen. Jansen & Meckling (1976) mendefinisikan hubungan agensi sebagai hubungan kontraktual antara prinsipal dan agen dimana agen didelegasikan sejumlah kewenangan untuk melaksanakan pekerjaan dengan mengutamakan kepentingan prinsipal. Setiap prinsipal dalam rantai pendelegasian ini berusaha memantau pelaksanaan *public task* yang didelegasikan tersebut dengan cara meminta agen untuk mempertanggungjawabkannya (Bovens, 2010). Masyarakat juga berekspektasi bahwa pemerintahnya bertanggung jawab atas seluruh tugas dan tindakannya serta memastikan kebutuhan masyarakat terpenuhi (Beshi & Kaur, 2020). Sehubungan dengan pelaporan keuangan, maka pemerintah (agen) bertanggung

jawab memberikan informasi yang bermanfaat kepada para pengguna (prinsipal) laporan keuangan agar dapat menilai akuntabilitas dan mengambil keputusan terkait ekonomi, sosial dan politik (Dewi *et al.*, 2019).

Menurut Eisenhardt (1989) apabila prinsipal memiliki informasi untuk memverifikasi perilaku agen, maka agen akan cenderung berperilaku sesuai dengan keinginan prinsipal. Dalam pelaksanaan akuntabilitas kepada *stakeholder* yang paling utama ialah penyediaan informasi akuntansi yang berkualitas tinggi serta pelaporannya (Crawford *et al.*, 2017). Peningkatan kualitas informasi diperlukan untuk mendorong akuntabilitas dan kinerja pada organisasi sektor publik (Damayanti *et al.*, 2013). Secara substansial, laporan keuangan dianggap berkualitas apabila memiliki keempat karakteristik kualitatif sebagaimana diatur dalam PP 71/2010 yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami. Selain itu, menurut Jansen & Meckling (1976) untuk menguji akurasi dan kebenaran laporan keuangan keterlibatan auditor independen diperlukan. Akibatnya opini BPK menjadi salah satu indikator kualitas laporan keuangan yang dibuat oleh pemerintah daerah (Nor *et al.*, 2019). Berdasarkan UU 15/2004 ada empat jenis opini yang dapat diberikan yaitu WTP (Wajar Tanpa Pengecualian), WDP (Wajar Dengan Pengecualian), TW (Tidak Wajar), dan TMP (Tidak Mengeluarkan Pendapat). Opini WTP menunjukkan kualitas laporan keuangan yang baik sesuai dengan standar (Ningsih, 2016). Dengan demikian, kualitas informasi laporan keuangan yang rendah dapat menyebabkan masalah-masalah akuntabilitas keuangan pemerintah.

Secara empiris, penjelasan di atas telah didukung oleh sejumlah penelitian yang dilakukan untuk mengetahui pengaruh kualitas informasi laporan keuangan terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah. Hasil penelitian Iskandar & Setiyawati (2015); Nurrizkiana *et al.* (2017); dan Dewi *et al.* (2019) menyimpulkan

bahwa kualitas informasi laporan keuangan berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah di masing-masing objek penelitiannya. Dengan demikian kualitas informasi laporan keuangan dapat memperbaiki akuntabilitas keuangan pemerintah.

Faktor penyebab masalah akuntabilitas keuangan pemerintah berikutnya adalah penerapan standar akuntansi pemerintahan (SAP). Berdasarkan PP 71/2010 yang dimaksud dengan standar akuntansi pemerintahan adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Di dalamnya juga ditetapkan karakteristik kualitatif yang menjadi standar pengklasifikasian kualitas laporan keuangan yang dapat menentukan akuntabilitas keuangan pemerintah. Sehingga ketidaksesuaian penerapan standar akuntansi pemerintahan juga akan berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah.

Secara empiris para peneliti telah melakukan penelitian untuk mengetahui pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah. Penelitian Ichlas *et al.* (2014), Febri *et al.* (2019), dan Winarni *et al.* (2020) menyimpulkan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa penerapan SAP dapat memperbaiki akuntabilitas keuangan pemerintah.

Faktor penyebab masalah akuntabilitas keuangan pemerintah yang lainnya adalah penerapan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP). SPIP merupakan sistem pengendalian intern yang diselenggarakan secara menyeluruh baik di pemerintah pusat dan daerah yang diatur dalam PP 60/2008. Dalam peraturan tersebut dijelaskan bahwa sistem pengendalian intern adalah proses integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh

pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberi keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan pada peraturan perundang-undangan. Sistem pengendalian intern dianggap sebagai salah satu prediktor kecurangan akuntansi karena besar atau kecilnya peluang kecurangan terjadi bergantung pada kuat atau lemahnya sebuah sistem pengendalian intern (Tehupuring & Lingga, 2017). Penerapan SPIP dapat mengendalikan perilaku oportunistik agen atau pemerintah sehingga akuntabilitas keuangan pemerintah menjadi lebih baik.

Secara empiris para peneliti telah melakukan penelitian untuk mengetahui pengaruh penerapan sistem pengendalian intern pemerintah terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Kewo (2017), Febri *et al.* (2019) dan Dewi *et al.* (2019) menyimpulkan bahwa penerapan sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa penerapan SPIP juga dapat mendorong akuntabilitas keuangan pemerintah.

Penerapan SAP dan SPIP oleh pemerintah sangat berhubungan dengan kualitas informasi laporan keuangan. Keduanya menjadi pedoman untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Pada penjelasan UU 15/2004 disebutkan bahwa kesesuaian dengan SAP dan efektivitas sistem pengendalian intern merupakan kriteria BPK dalam menentukan opini atas kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan. Oleh karena itu, semakin baik penerapan SAP dan SPIP maka akan semakin baik kualitas informasi laporan keuangan yang disajikan. Dari penjelasan ini dapat diketahui bahwa penerapan SAP dan SPIP berpengaruh langsung terhadap kualitas informasi laporan

keuangan dan berpengaruh tidak langsung terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah melalui kualitas informasi laporan keuangan.

Secara empiris, penelitian terdahulu yang menguji pengaruh penerapan SAP dan penerapan SPIP terhadap kualitas informasi laporan keuangan menunjukkan hasil yang inkonsisten. Penelitian Febri *et al.* (2019) dan Hia *et al.* (2020) menunjukkan bahwa penerapan SAP dan SPIP berpengaruh terhadap kualitas informasi laporan keuangan. Sementara itu, penelitian Suwanda (2015) dan Winarni *et al.* (2020) menunjukkan hasil yang sedikit berbeda yaitu menurut mereka hanya penerapan SAP yang berpengaruh terhadap kualitas informasi laporan keuangan sedangkan penerapan SPIP tidak berpengaruh.

Adapun penelitian yang menguji pengaruh tidak langsung penerapan SAP dan penerapan SPIP terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah melalui kualitas informasi laporan keuangan masih sangat terbatas. Misalnya, penelitian Nugraeni & Budiantara (2015) yang membuktikan bahwa kualitas informasi laporan keuangan dapat memediasi pengaruh penerapan SAP terhadap akuntabilitas Pemkot Yogyakarta dan penelitian Dewi *et al.* (2019) yang membuktikan bahwa kualitas informasi laporan keuangan dapat memediasi pengaruh implementasi SPIP terhadap akuntabilitas Pemprov Sumatera Selatan.

Penelitian ini dilakukan bertujuan untuk menguji pengaruh penerapan SAP dan SPIP terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah dengan kualitas informasi laporan keuangan sebagai pemediasi. Penelitian ini merupakan modifikasi dari penelitian Dewi *et al.* (2019) yang berjudul *Factors Influencing The Information Quality of Local Government Financial Statement and Financial Accountability*. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian Dewi *et al.* (2019) terletak pada salah satu variabel independen yang digunakan dimana penelitian ini menggunakan variabel penerapan SAP untuk menggantikan variabel *Human Resource*

Competence dikarenakan ukuran kompetensi SDM dapat berbeda-beda tidak seperti penerapan SAP yang diatur dalam PP 71/2010. Perbedaan lainnya terletak pada objek penelitian dimana penelitian ini dilakukan di Pemkot Makassar sedangkan penelitian Dewi *et al.* (2019) dilakukan di Pemrov Sumatera Selatan.

Penelitian ini menarik dan relevan untuk dilakukan baik dari perspektif manajerial dan akademis. Menurut Sekaran & Bougie (2016) isu ini dianggap relevan dari perspektif manajerial karena masalah akuntabilitas keuangan pemerintah, sebagaimana dijelaskan sebelumnya, saat ini (masih) terjadi di lingkungan organisasi Pemkot Makassar, sedangkan dari perspektif akademis dianggap relevan karena terjadi inkonsistensi hasil penelitian diantara penelitian terdahulu dan masih sangat terbatasnya penelitian yang menguji pengaruh penerapan SAP dan SPIP sekaligus terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah melalui kualitas informasi laporan keuangan. Atas segala penjelasan dan pertimbangan tersebut, peneliti memutuskan untuk melakukan penelitian dengan judul “Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah melalui Kualitas Informasi Laporan Keuangan di Pemerintah Kota Makassar”.

1.2 Rumusan Masalah

Rumusan masalah tersebut dapat diuraikan melalui beberapa pertanyaan penelitian sebagai berikut.

1. Apakah penerapan standar akuntansi pemerintahan (SAP) berpengaruh terhadap kualitas informasi laporan keuangan?
2. Apakah penerapan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) berpengaruh terhadap kualitas informasi laporan keuangan?

3. Apakah kualitas informasi laporan keuangan berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah?
4. Apakah penerapan standar akuntansi pemerintahan (SAP) berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah?
5. Apakah penerapan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah?
6. Apakah penerapan standar akuntansi pemerintahan (SAP) berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah melalui kualitas informasi laporan keuangan?
7. Apakah penerapan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah melalui kualitas informasi laporan keuangan?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah di atas, tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut.

1. Menguji dan menganalisis pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan (SAP) terhadap kualitas informasi laporan keuangan.
2. Menguji dan menganalisis pengaruh penerapan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) terhadap kualitas informasi laporan keuangan.
3. Menguji dan menganalisis pengaruh kualitas informasi laporan keuangan terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah.
4. Menguji dan menganalisis pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan (SAP) terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah.
5. Menguji dan menganalisis pengaruh penerapan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah.

6. Menguji dan menganalisis pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan (SAP) terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah melalui kualitas informasi laporan keuangan.
7. Menguji dan menganalisis pengaruh penerapan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah melalui kualitas informasi laporan keuangan.

1.4 Kegunaan Penelitian

1.4.1 Kegunaan Teoritis

Kegunaan teoritis penelitian ini adalah menambah pengetahuan terkait pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan (SAP) dan penerapan standar pengendalian intern pemerintah (SPIP) terhadap kualitas informasi laporan keuangan dan akuntabilitas keuangan.

1.4.2 Kegunaan Praktis

Kegunaan praktis dalam penelitian ini adalah diketahuinya hal-hal yang telah dirumuskan dalam penelitian, dimana diharapkan dapat bermanfaat bagi :

1. Pemerintah Kota Makassar agar lebih akuntabel kepada masyarakatnya dengan meningkatkan akuntabilitas keuangan pemerintahan khususnya melalui kualitas informasi laporan keuangan.
2. Pemerintah Kota Makassar agar lebih memperhatikan penerapan SAP dan SPIP dalam penyusunan laporan keuangan untuk menghasilkan laporan keuangan berkualitas dan mempertahankannya.

1.5 Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan mengacu pada Pedoman Penulisan Tesis dan Disertasi (2013) program Magister dan Doktor di lingkup Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin. Adapun sistematikanya adalah sebagai berikut.

Bab I merupakan pendahuluan. Bab ini menguraikan secara singkat mengenai latar belakang, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, dan sistematika penulisan tesis.

Bab II merupakan tinjauan pustaka. Bab ini menguraikan teori, konsep, pemikiran, dan hasil-hasil penelitian terdahulu yang berhubungan dengan masalah yang diteliti.

Bab III merupakan kerangka pemikiran dan hipotesis. Bab ini menguraikan kajian teoritis dan empiris yang berguna untuk proses pengembangan hipotesis penelitian.

Bab IV merupakan metode penelitian. Bab ini menguraikan penjelasan mengenai rancangan penelitian, tempat dan waktu penelitian, populasi dan sampel, jenis dan sumber data, teknik pengumpulan data, variabel penelitian dan definisi operasional, instrumen penelitian, dan teknik analisis data yang dilakukan.

Bab V merupakan hasil penelitian. Bab ini menguraikan deskripsi data yang dijelaskan dengan statistik deskriptif dan interpretasi hasil penelitian yang dijelaskan secara sistematis dengan data dan temuan yang diperoleh.

Bab VI merupakan penutup. Bab ini menguraikan kesimpulan atas pembahasan masalah, saran-saran kepada pihak-pihak terkait serta hambatan penelitian.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Tinjauan Teori dan Konsep

2.1.1 Teori Agensi

Jensen & Meckling (1976) mendefinisikan hubungan agensi sebagai hubungan kontraktual satu orang atau lebih prinsipal dengan seorang agen untuk melakukan tindakan yang mereka inginkan dengan melimpahkan beberapa kewenangan pengambilan keputusan kepada agen. Dalam teori agensi terdapat dua pihak yang melakukan kesepakatan atau kontrak, yaitu pihak pemberi kewenangan yang disebut prinsipal dan pihak penerima kewenangan yang disebut agen (Setyaningrum & Syafitri, 2012). Teori agensi berfokus pada masalah prinsipal–agen sehubungan dengan pemisahan kepemilikan dan kontrol sebuah perusahaan, penyalur modal yang berbeda, serta pemisahan *risk bearing*, pengambilan keputusan dan fungsi kontrol di perusahaan (Morris, 1987).

Menurut Bosse & Phillips (2016), prinsipal dan agen yang saling memaksimalkan utilitas untuk kepentingan diri sendiri memunculkan masalah bagi prinsipal manakala (1) kedua pihak memiliki kepentingan berbeda dan (2) agen memiliki informasi yang lebih baik daripada prinsipal (asimetri informasi). Ini menjadi alasan kuat bagi prinsipal meyakini bahwa agen tidak selalu bertindak sesuai keinginannya dan ia (prinsipal) tidak akan memperoleh penuh nilai yang diharapkannya dari kesepakatan tersebut (Bosse & Phillips, 2016; Jensen & Meckling, 1976).

Faktor penting dalam kelangsungan organisasi adalah pengendalian masalah keagenan (Fama & Jensen, 1983). Secara umum, masalah keagenan menyangkut persoalan tentang bagaimana membuat agen berperilaku memaksimalkan kesejahteraan prinsipal (Jensen & Meckling, 1976). Masalah agensi ada di seluruh konteks organisasi, termasuk di dalamnya organisasi pemerintahan (Jensen & Meckling, 1976; Zimmerman, 1977). Masalah keagenan diantaranya *moral hazard* dan *adverse selection* (Eisenhardt, 1989). *Moral hazard* dan *adverse selection* dapat terjadi sebagai konsekuensi dari asimetri informasi, yaitu ketika satu pihak dalam hubungan agensi memiliki pengetahuan sedangkan pihak lainnya tidak (Cowden *et al.*, 2020).

Teori agensi mencoba mendeskripsikan hubungan prinsipal dan agen dengan metafora “kontrak” (Eisenhardt, 1989). Dalam konteks pemerintahan, secara spesifik, hubungan ini terjadi antara masyarakat (prinsipal) sebagai pendelegasi pekerjaan kepada pemerintah (agen) yang melakukan pekerjaan tersebut. Namun, seperti yang diungkapkan oleh Zimmerman (1977) bahwa masalah agensi terjadi ketika prinsipal mendelegasikan wewenangnya kepada agen, demikian pula dengan hubungan ini. Pejabat pemerintahan memiliki informasi yang lebih banyak sebagai penyelenggara layanan publik untuk membuat keputusan yang mementingkan dirinya serta mengabaikan kepentingan dan kesejahteraan rakyat (Setyaningrum & Syafitri, 2012).

Pada dasarnya, organisasi sektor publik dibangun oleh teori agensi (Dewi *et al.*, 2019). Pemerintah dipilih langsung oleh masyarakat, mereka ditunjuk untuk memaksimalkan *social welfare* dengan mengutamakan *public interest* dan *public service* di atas kepentingan lainnya (Damayanti, 2011). Sehingga sebagai agen masyarakat, pemerintah seharusnya akuntabel kepada prinsipal atas seluruh tindakan yang diambilnya (Ningsih, 2016). Dalam hubungan agensi terkandung

makna akuntabilitas, dimana akuntabilitas atau lebih tepatnya "*being accountable*" dipandang sebagai kualitas positif dari organisasi atau pejabat (Bovens, 2010). Pemerintah selaku agen berkewajiban untuk melaporkan hasil pengelolaan sumber daya yang dipercayakan oleh masyarakat atau orang-orang sebagai prinsipal (Ningsih, 2016). Secara spesifik, dalam pemerintahan, disimpulkan bahwa masalah agensi berbicara tentang seberapa akuntabel pemerintah terhadap rakyat.

Akuntabilitas merupakan konsep yang lebih luas dari *stewardship*. *Stewardship* mengacu pada pengelolaan atas suatu aktivitas secara ekonomis dan efisien tanpa dibebani kewajiban untuk melaporkan, sedangkan akuntabilitas mengacu pada pertanggungjawaban oleh seorang *steward* kepada pemberi tanggung jawab (Mardiasmo, 2002). Bentuk akuntabilitas penyelenggaraan pemerintah daerah melalui laporan keuangan kepada masyarakat adalah hubungan keagenan antara pemerintah daerah sebagai agen dan masyarakat sebagai prinsipal (Adiputra *et al.*, 2018). Jensen & Meckling (1976) mengungkapkan bahwa salah satu kegunaan teori agensi ialah memberi penjelasan terkait mengapa laporan akuntansi disediakan dan mengapa auditor independen dilibatkan untuk menguji akurasi dan ketepatan laporan tersebut. Masalah utama yang sering muncul dalam hubungan agensi adalah asimetri informasi, oleh karena itu memberikan informasi ke publik tentang kinerja pemerintah (dalam bentuk laporan keuangan) adalah salah satu cara mengurangi asimetri informasi (Ningsih, 2016).

Asimetri informasi dengan menyembunyikan tindakan dan informasi merupakan penyebab terjadinya *moral hazard* (Kloyer *et al.*, 2019). *Moral hazard* merupakan perilaku yang tidak nampak yang menghasilkan konsekuensi yang nampak (Cowden *et al.*, 2020). Secara spesifik, *moral hazard* memungkinkan

terjadinya penyimpangan pengelolaan keuangan yang berakibat pada kualitas laporan keuangan. Penyimpangan seperti ketidaksesuaian penerapan SAP dan penerapan SPIP dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan.

2.1.2 Akuntabilitas Keuangan Pemerintah

Istilah “akuntabilitas” dan “akuntabel” mempunyai konotasi positif yang kuat, keduanya menjanjikan pemerintahan yang adil dan merata (Bovens, 2010). Akuntabilitas bagi sebagian banyak orang diterjemahkan bebas sebagai kebutuhan politik, seperti *good governance*, transparansi, keadilan, demokrasi, efisiensi, tanggung jawab, dan integritas (Bovens, 2010). Sementara itu, predikat “akuntabel” disematkan kepada satu pihak (individu, kelompok, perusahaan, pemerintah, organisasi, dll.) terhadap pihak lainnya secara langsung atau tidak langsung berdasarkan sesuatu, tindakan, proses, *output*, atau *outcome* (Patton, 1992).

Akuntabilitas adalah landasan tata kelola dan manajemen publik (Aucoin & Heintzman, 2000); konsep inti administrasi publik (Koppell, 2005); serta sebuah proses pertanggungjawaban sejumlah kewenangan atas tindakan seseorang (Cooley, 2020). Mendefinisikan akuntabilitas secara tepat ataupun keluar dengan sebuah definisi tunggal mengenai akuntabilitas sulit dilakukan (Bovens, 2010; Koppell, 2005; Patton, 1992). Banyak penulis mendefinisikan akuntabilitas dalam cara yang berbeda dan mengalamatkannya kepada masalah akuntabilitas, praktik, dan krisis potensial yang juga sangat berbeda (Bovens, 2010). Sehingga konsensus terkait penting dan perlunya akuntabilitas telah menutupi ketidaksepakatan tentang makna akuntabilitas (Koppell, 2005).

Patton (1992) melihat lebih dekat aspek-aspek konsep akuntabilitas dan menguraikannya sebagai berikut.

a. *Report Only vs Explain/Justify?*

Akuntabilitas terkadang hanya diartikan secara literal sebagai akuntansi/pelaporan, namun terkadang juga diartikan sebagai penjelasan atau justifikasi atas tindakan atau fenomena yang dilaporkan.

b. *Sanctions/Rewards Implied?*

Akuntabilitas dianggap nyata jika penerima informasi dapat memberikan *reward / punishment* kepada pihak yang bertanggung jawab atas apapun yang menjadi tanggung jawabnya.

c. *Accountor and Accountee Relationship?*

Sifat hubungan antara *accountee* dan *accountor* diharapkan dapat mempengaruhi informasi yang mungkin diminta dan dikirimkan.

d. *Accountable for What?*

Dalam konsep dasar akuntabilitas tersirat pertanyaan tentang apa yang dipertanggungjawabkan oleh *accountor*.

e. *Who is Held Accountable?*

Akuntabilitas memiliki unit analisis masing-masing. Unit analisis itu dapat berupa individu, badan, organisasi, atau sesuatu yang lain.

Bovens (2010) membedakan secara jelas dua konsep akuntabilitas untuk mengatasi kesemrawutan dan memberikan beberapa landasan bagi analisis komparatif dan kumulatif. Kedua konsep tersebut yaitu akuntabilitas sebagai sebuah kebajikan (*accountability as a virtue*) dan akuntabilitas sebagai sebuah mekanisme (*accountability as a mechanism*). Akuntabilitas sebagai sebuah kebajikan adalah konsep normatif untuk mengevaluasi perilaku aktor publik. Sementara itu, akuntabilitas sebagai sebuah mekanisme dipandang sebagai hubungan institusional atau pengaturan dimana aktor dapat diminta pertanggungjawabannya oleh forum.

Sejumlah usulan kerangka akuntabilitas telah diajukan dalam beberapa tahun terakhir. Kerangka tersebut mengacu pada aspek berupa : 1) pemahaman mengenai “siapa” yang membutuhkan informasi akuntabilitas; 2) apakah berasal dari seluruh *stakeholder* atau hanya *stakeholder* tertentu; dan 3) penentuan batasan pengungkapan informasi akuntabilitas, apakah untuk melaksanakan akuntabilitas fungsional dan/atau sosial (Crawford *et al.*, 2017).

Menurut Cooley (2020), akuntabilitas ada dua bentuk yaitu akuntabilitas fungsional (hierarkis) dan akuntabilitas holistik. Akuntabilitas fungsional (hierarkis) mengasumsikan kepatuhan terhadap norma dan standar tertentu yang ditetapkan oleh bidang studi (seperti akuntansi) atau badan pengatur (seperti IRS). Sedangkan akuntabilitas holistik lebih selaras dengan pengakuan diri organisasi, utamanya tentang bagaimana organisasi ini berkeinginan menjadi entitas yang bertanggung jawab.

Penelitian ini mengacu pada salah satu konsep akuntabilitas yang dikemukakan oleh Bovens (2010), yaitu akuntabilitas dipandang sebagai “*a sense of virtue*”. Dalam hal ini, akuntabilitas merupakan variabel dependen dan bersifat evaluatif. Akuntabilitas berfokus pada derajat kepatuhan pejabat atau organisasi publik terhadap serangkaian standar substantif. Akuntabilitas merupakan kualitas yang diinginkan dari pejabat ataupun lembaga pemerintah. Oleh karena itu, perilaku yang tidak pantas, “*bad*” *governance* atau penyimpangan organisasi merupakan bentuk defisit akuntabilitas.

Akuntabilitas merupakan salah satu dari tiga pilar pengelolaan keuangan daerah yang baik (Penjelasan PP 12/2019), oleh karena itu pemerintah daerah harus akuntabel dalam pengelolaan keuangan. Akuntabilitas keuangan dapat mencegah penyalahgunaan dana publik. Zeyn (2011) menyebutkan “*akuntabilitas keuangan merupakan pertanggungjawaban lembaga-lembaga publik untuk*

menggunakan dana publik (public money) secara ekonomis, efisiensi dan efektif, tidak ada pemborosan dan kebocoran dana, serta korupsi". Selanjutnya, akuntabilitas mewajibkan lembaga-lembaga publik membuat laporan keuangan sebagai gambaran kinerja finansial organisasi kepada pihak luar (Zeyn, 2011).

Menurut LAN & BPKP (2000) akuntabilitas keuangan dapat dievaluasi dalam empat tahapan berikut ini.

1. Evaluasi Proses Penganggaran

Terdapat tiga prinsip pada evaluasi proses penganggaran, yaitu:

- a. Anggaran keuangan yang dibuat oleh suatu organisasi pemerintah didasarkan pada rencana strategis organisasi bersangkutan.
- b. Anggaran dibuat realistis dengan memperhatikan tingkat capaian kinerja yang diinginkan pada tahun yang bersangkutan.
- c. Anggaran menyediakan informasi mengenai standar-standar kinerja keuangan.

Adapun langkah-langkah evaluasi yang dilakukan berdasarkan prinsip-prinsip di atas adalah:

- a. Teliti pengajuan anggaran keuangan yang dibuat, apakah telah sesuai dengan prinsip-prinsip di atas.
- b. Teliti apakah semua kegiatan yang direncanakan telah diakomodasi pembiayaannya dalam anggaran keuangan yang diajukan.
- c. Teliti kelengkapan anggaran yang diajukan, mencakup sumber pembiayaan dan jenisnya, penerimaan negara, rencana investasi, rencana pinjaman, dan lain-lain.

- d. Teliti apakah dari jumlah anggaran yang disetujui telah dilakukan penyesuaian-penyesuaian yang diperlukan dalam tingkat kinerja yang diinginkan.
- e. Teliti kewajaran standar-standar kinerja keuangan yang dibuat apakah telah mencantumkan rasio-rasio kehematan, efisiensi, dan efektifitas pelaksanaan kegiatan.

2. Evaluasi Pelaksanaan Pembiayaan Kegiatan

Langkah-langkah evaluasi yang dilakukan adalah:

- a. Teliti apakah terdapat hambatan-hambatan dalam pelaksanaan pembiayaan kegiatan.
- b. Teliti sebab-sebab terjadinya hambatan-hambatan tersebut.
- c. Teliti apakah ada hal-hal, misalnya masalah ekonomi makro, ekonomi regional, atau masalah ekonomi pada umumnya, yang menyebabkan timbulnya permasalahan dalam pencapaian tingkat keekonomisan, keefektifan, dan keefisienan pelaksanaan kegiatan.
- d. Lakukan analisis atas hasil penelitian di atas.

3. Evaluasi Kinerja Keuangan

Langkah-langkah evaluasi yang dilakukan adalah:

- a. Teliti kewajaran perhitungan capaian kinerja keuangan, termasuk tingkat akurasi data yang dihasilkan, data pembanding, dan data lainnya yang berkaitan.
- b. Teliti kemungkinan adanya data lain yang dapat digunakan untuk menilai tingkat capaian yang belum dimanfaatkan.
- c. Lakukan analisis apakah evaluasi pencapaian kinerja yang dilakukan menggunakan standar-standar yang telah ditetapkan terlebih dahulu atau standar lain yang mungkin dapat digunakan.

- d. Teliti hasil evaluasi atas capaian kinerja, apakah telah mencakup seluruh masalah yang berkaitan dan memiliki alasan-alasan yang dapat diterima kewajarannya.

4. Evaluasi Pelaporan Keuangan

Langkah-langkah evaluasi yang dilakukan adalah:

- a. Teliti mengenai pelaksanaan pelaporan keuangan apakah telah dilaksanakan semestinya dan tidak ditemukan adanya hambatan-hambatan dalam pelaksanaannya.
- b. Teliti apakah telah dilakukan evaluasi atas pelaksanaan pelaporan yang dilakukan.
- c. Lakukan analisis yang mencakup kewajaran frekuensi pelaporan, kebenaran isi laporan, kepentingan pelaksanaan pelaporan dengan mempertimbangkan faktor-faktor kehematan dan efisiensi.

Winarni *et al.* (2020) mengatakan akuntabilitas dan laporan keuangan merupakan dua hal yang tidak dapat dipisahkan satu sama lain sebab keduanya sangat penting dalam mewujudkan perubahan informasi akuntansi maupun administrasi publik demi keterbukaan manajemen pengelolaan keuangan pemerintah pusat dan daerah. Crawford *et al.* (2017) menambahkan bahwa penyajian dan pelaporan informasi akuntansi berkualitas tinggi merupakan hal yang sangat penting dalam pelaksanaan akuntabilitas kepada *stakeholder*. Secara lebih spesifik Damayanti *et al.* (2013) mendefinisikan akuntabilitas sebagai fungsi pencatatan/pelaporan atau menyiratkan penjelasan atau pembenaran atas tindakan.

2.1.3 Kualitas Informasi Laporan Keuangan

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 utamanya digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional pemerintahan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan (KSAP, 2021).

Terdapat sejumlah kelompok utama pengguna laporan keuangan pemerintah, namun tidak terbatas pada: (1) masyarakat; (2) wakil rakyat, lembaga pengawas, dan lembaga pemeriksa; (3) pihak yang anggotai atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman; serta (4) pemerintah (KSAP, 2021).

Menurut KSAP (2021) pelaporan keuangan pemerintah seharusnya menyajikan informasi bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik berupa keputusan ekonomi, sosial, maupun politik. Adapun caranya dengan sebagai berikut.

1. Menyediakan informasi tentang sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya keuangan.
2. Menyediakan informasi mengenai kecukupan penerimaan periode berjalan untuk membiayai seluruh pengeluaran.
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 sumber-sumber 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.

KSAP (2021) menyebutkan bahwa terdapat beberapa laporan keuangan pokok yang dapat memenuhi tujuan tersebut.

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL)
3. Neraca
4. Laporan Operasional (LO)
5. Laporan Arus Kas (LAK)
6. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)
7. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Menurut KSAP (2021) laporan keuangan harus memiliki karakteristik kualitatif sebagai prasyarat normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah memenuhi kualitas yang dikehendaki. Karakteristik kualitatif adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Terdapat empat karakteristik kualitatif laporan keuangan pemerintah, yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami.

1. Relevan

Dikatakan relevan jika informasi yang termuat dalam laporan keuangan dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini, dan memprediksi

masa depan, serta menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi di masa lalu. Dengan demikian informasi laporan keuangan yang relevan dapat dihubungkan dengan maksud penggunaannya. Selanjutnya, informasi yang relevan mempunyai karakteristik sebagai berikut.

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

2. Andal

Dikatakan andal jika informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi. Informasi mungkin relevan, tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut berpotensi menyesatkan. Informasi yang andal memenuhi karakteristik sebagai berikut.

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

3. 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 ke tahun. Perbandingan secara eksternal dapat dilakukan bila entitas yang diperbandingkan menerapkan kebijakan akuntansi yang sama. Apabila entitas pemerintah menerapkan kebijakan akuntansi yang lebih baik daripada

kebijakan akuntansi yang sekarang diterapkan, perubahan tersebut diungkapkan pada periode terjadinya perubahan.

4. 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.

2.1.4 Standar Akuntansi Pemerintahan

Regulasi akan menjadi konsensus yang digunakan sebagai pedoman dalam penyajian laporan keuangan di suatu negara (Nirwana & Haliah, 2018). Di Indonesia, pedoman tersebut diatur oleh PP 71/2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Berdasarkan aturan tersebut, SAP adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. SAP disusun oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) di bawah naungan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) serta diadopsi dari *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)* dengan senantiasa memperhatikan praktik akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (Hia *et al.*, 2020).

SAP adalah standar yang harus diikuti oleh instansi pemerintah pusat dan daerah dalam menyusun laporan keuangan (Zeyn, 2011). SAP merupakan prasyarat upaya peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia yang berkekuatan hukum (Febri *et al.*, 2019).

SAP dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) dan dilengkapi dengan kerangka konseptual. PP 71/2010 menguraikannya sebagai berikut.

1. Kerangka konseptual akuntansi pemerintah.
2. PSAP nomor 1 tentang penyajian laporan keuangan.
3. PSAP nomor 2 tentang laporan realisasi anggaran.
4. PSAP nomor 3 tentang laporan arus kas.
5. PSAP nomor 4 tentang catatan atas laporan keuangan.
6. PSAP nomor 5 tentang akuntansi persediaan.
7. PSAP nomor 6 tentang akuntansi investasi.
8. PSAP nomor 7 tentang akuntansi aset tetap.
9. PSAP nomor 8 tentang akuntansi konstruksi dalam pengerjaan.
10. PSAP nomor 9 tentang akuntansi kewajiban.
11. PSAP nomor 10 tentang koreksi kesalahan, perubahan kebijakan akuntansi, perubahan estimasi akuntansi dan operasi yang tidak dilanjutkan.
12. PSAP nomor 11 tentang laporan keuangan konsolidasian.
13. PSAP nomor 12 tentang laporan operasional.
14. PSAP nomor 13 tentang akuntansi pelaporan keuangan Badan Layanan Umum
15. PSAP nomor 14 tentang akuntansi aset tak berwujud
16. PSAP nomor 15 tentang peristiwa setelah tanggal pelaporan
17. PSAP nomor 16 tentang perjanjian konsesi jasa – pemberi konsesi
18. PSAP nomor 17 tentang properti investasi

2.1.5 Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

Sistem pengendalian internal yang baik adalah cara menciptakan transparansi dan akuntabilitas serta mencegah fraud dan penyimpangan finansial

dalam alokasi dan pengeluaran dana publik di tingkat pemerintah daerah (Muktiadji *et al.*, 2020). Prosedur akuntansi dapat dengan mudah diarahkan, disupervisi, dan dideteksi dalam fraud jika sistem pengendalian internalnya baik, sehingga tujuan laporan keuangan untuk menyajikan informasi keuangan yang andal dan bermutu juga tercapai (Sumaryati *et al.*, 2020). Oleh karena itu, desain pengendalian internal yang unggul sangat penting bagi pencapaian sebuah asosiasi (Dewi *et al.*, 2019).

Pengendalian internal dibutuhkan bagi sistem akuntansi sebab sistem akuntansi sebagai sebuah sistem informasi seringkali bermasalah baik disengaja ataupun tidak disengaja (Sumaryati *et al.*, 2020). Sistem pengendalian intern yang lemah memperbesar peluang praktik kecurangan akuntansi, sebaliknya sistem pengendalian intern yang kuat memperkecil peluang praktik kecurangan akuntansi. Oleh karena itu, sistem pengendalian intern dianggap salah satu prediktor kecurangan akuntansi (Tehupuring & Lingga, 2017).

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission atau COSO (2013) menyatakan:

“Internal control is a process, effected by an entity’s board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance”.

Menurut PP 60/2008, sistem pengendalian intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, serta ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Sistem pengendalian intern yang dilaksanakan

secara menyeluruh di pemerintah pusat dan daerah disebut sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP).

Terdapat lima unsur sistem pengendalian intern pemerintah sebagaimana yang disebutkan PP 60/2008.

1. Lingkungan Pengendalian

Pimpinan instansi pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan sistem pengendalian intern dalam lingkungan kerjanya, melalui:

- a. penegakan integritas dan nilai etika;
- b. komitmen terhadap kompetensi;
- c. kepemimpinan yang kondusif;
- d. pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan;
- e. pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat;
- f. penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia;
- g. perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif; dan
- h. hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait.

2. Penilaian Risiko

Pimpinan instansi pemerintah wajib melakukan penilaian risiko yang terdiri atas identifikasi risiko dan analisis risiko. Dalam rangka penilaian risiko tersebut, pimpinan instansi pemerintah menetapkan tujuan instansi pemerintah dan tujuan pada tingkat kegiatan sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

3. Kegiatan Pengendalian

Pimpinan instansi pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi instansi pemerintah yang bersangkutan. Kegiatan pengendalian terdiri atas:

- a. revidu atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan;
- b. pembinaan sumber daya manusia;
- c. pengendalian atas pengelolaan sistem informasi;
- d. pengendalian fisik atas aset;
- e. penetapan revidu atas indikator dan ukuran kinerja;
- f. pemisahan fungsi;
- g. otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting;
- h. pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian;
- i. pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya;
- j. akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya; dan
- k. dokumentasi yang baik atas sistem pengendalian intern serta transaksi dan kejadian penting.

4. Informasi dan Komunikasi

Pimpinan instansi pemerintah wajib mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan informasi dalam bentuk dan waktu yang tepat. Komunikasi atas informasi wajib diselenggarakan secara efektif, oleh karena itu pimpinan instansi pemerintah harus sekurang-kurangnya:

- a. menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi; dan
- b. mengelola, mengembangkan, dan memperbarui sistem informasi secara terus menerus.

5. Pemantauan Pengendalian Intern

Pimpinan instansi pemerintah wajib melakukan pemantauan sistem pengendalian intern dan dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan revidi lainnya.

2.2 Tinjauan Empiris

Sebagai bahan perbandingan sekaligus penunjang untuk penelitian ini, maka berikut dapat dilihat beberapa hasil penelitian terdahulu yang berkaitan dengan topik dan variabel yang diuji dalam penelitian ini. Berdasarkan penelitian terdahulu, ternyata terdapat beberapa inkonsistensi hasil baik secara parsial maupun secara keseluruhan dalam pengujian hipotesis.

Sejumlah peneliti berhasil membuktikan hipotesis bahwa penerapan SAP dan SPIP masing-masing berpengaruh terhadap kualitas informasi laporan keuangan. Hia *et al.* (2020) diantara tujuan penelitiannya ialah menguji dan menganalisis pengaruh penerapan SAP dan SPIP di Pemkab Nias Barat terhadap kualitas LKPD. Dengan menggunakan metode analisis *structural equation modeling – partial least squares* (SEM-PLS), peneliti berhasil membuktikan bahwa penerapan SAP dan SPIP berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas LKPD Kabupaten Nias Barat. Hasil ini didukung oleh sejumlah peneliti yang melakukan penelitian di berbagai Pemda lainnya. Misalnya, penelitian Febri *et al.* (2019) di Pemkot Jambi, Mahaputra & Putra (2014) di Pemkab Gianyar, dan Anggriawan & Yudianto (2018) di Pemkab Bandung Barat berhasil membuktikan bahwa penerapan SAP dan SPIP masing-masing berpengaruh positif signifikan pada kualitas informasi laporan keuangan di Pemda yang menjadi objek penelitiannya.

Hasil penelitian di atas ternyata gagal dibuktikan oleh sebagian peneliti. Misalnya, penelitian Suwanda (2015) di berbagai Pemda se-Jawa Barat dan

Winarni *et al.* (2020) di Pemkot Jambi menyimpulkan bahwa hanya penerapan SAP yang berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas informasi laporan keuangan sedangkan penerapan SPIP tidak berpengaruh. Penelitian lain seperti Budiawan & Purnomo (2014) di Pemkab dan Pemkot wilayah I Bogor Provinsi Jawa Barat dan Kurniawan (2016) di Pemkot Samarinda menunjukkan hasil yang sama bahwa penerapan SPIP tidak berpengaruh terhadap kualitas informasi laporan keuangan. Adapun penelitian Inapty & Martiningsih (2016) menunjukkan bahwa penerapan SAP tidak berpengaruh terhadap kualitas informasi laporan keuangan di Pemprov NTB.

Pada penelitian terkait akuntabilitas sejumlah hasil penelitian menyimpulkan bahwa penerapan SAP dan SPIP masing-masing juga dapat mempengaruhi akuntabilitas. Penelitian Ichlas *et al.* (2014) yang dilakukan pada Pemkot Banda Aceh dengan metode analisis data regresi linear berganda menunjukkan hasil bahwa penerapan SAP dan SPIP berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas keuangan. Penelitian Zeyn (2011) mendukung hasil pengujian pengaruh penerapan SAP terhadap akuntabilitas melalui analisis regresi berganda dengan temuan bahwa penerapan SAP berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas Pemkot Bandung. Penelitian Kewo (2017), Sweetenia *et al.* (2019), Antika *et al.* (2020), dan Arfiansyah (2020) menunjukkan bukti empiris mengenai pengaruh penerapan SPIP terhadap akuntabilitas di masing-masing pemerintah daerah yang diteliti berpengaruh positif dan signifikan. Namun, penelitian Nugraeni & Budiantara (2015) menemukan hasil yang tidak sama dengan penelitian Febri *et al.* (2019), Ichlas *et al.* (2014), Winarni *et al.* (2020), Zeyn (2011) dengan menyimpulkan bahwa penerapan SAP tidak berpengaruh langsung terhadap akuntabilitas.

Penggunaan variabel kualitas informasi laporan keuangan sebagai variabel mediasi dalam penelitian dinilai masih kurang. Hanya beberapa penelitian yang menggunakan, misalnya Dewi *et al.* (2019) yang melakukan penelitian kompetensi SDM dan sistem pengendalian internal terhadap akuntabilitas keuangan melalui kualitas informasi laporan keuangan Pemprov Sumatera Selatan. Hasilnya menjelaskan bahwa kualitas informasi laporan keuangan berpengaruh positif signifikan langsung terhadap akuntabilitas keuangan serta dapat memediasi pengaruh kompetensi SDM dan sistem pengendalian internal terhadap akuntabilitas keuangan. Selain itu, penelitian Nugraeni & Budiantara (2015) juga menggunakan variabel kualitas informasi laporan keuangan sebagai pemediasi dalam hubungan pengaruh SAP terhadap akuntabilitas Pemkot Yogyakarta. Hasilnya menunjukkan SAP dapat mempengaruhi akuntabilitas Pemkot Yogyakarta melalui kualitas laporan keuangan. Penelitian Nurrikkiana *et al.* (2017) dan Sweetenia *et al.* (2019) menguji pengaruh langsung kualitas penyajian laporan keuangan terhadap akuntabilitas penegelolaan keuangan. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa penyajian laporan keuangan berpengaruh terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan.