



## DAMPAK IMPLEMENTASI STANDAR AKUNTANSI DAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH TERHADAP AKUNTABILITAS KEUANGAN PEMERINTAH

Muhammad Fadil Asri<sup>1</sup>, Ratna Ayu Damayanti<sup>2</sup>, Nirwana<sup>3</sup>

<sup>1</sup>Program Studi Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Hasanuddin

<sup>2,3</sup>Departemen Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Hasanuddin

fadilasri.official@gmail.com, damayantiss@yahoo.co.id, nirwana@gmail.com

### INFO ARTIKEL

JIAP Volume IX  
Nomor 1  
Halaman 73-85  
Samata,  
Januari-Juni 2023

ISSN 2441-3017  
E-ISSN 2697-9116

Tanggal Masuk:  
**21 Juni 2023**  
Tanggal Revisi:  
**30 Juni 2023**  
Tanggal Diterima:  
**30 Juni 2023**

### ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan menguji dan menganalisis pengaruh implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah. Sampel pada penelitian ini adalah pegawai SKPD di lingkup Pemerintah Kota Makassar berjumlah 108 orang yang datanya diperoleh melalui kuesioner. Teknik analisis data yang digunakan adalah regresi linear berganda dengan program SPSS 26. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa implementasi SAP dan SPIP masing-masing dapat memengaruhi secara signifikan dan positif variabel akuntabilitas keuangan pemerintah. Implikasi dari penelitian ini diantaranya ialah sebagai bahan masukan dan pertimbangan pemerintah dalam menentukan kebijakan khususnya mengenai peningkatan akuntabilitas keuangan.

**Kata Kunci : Akuntabilitas Keuangan Pemerintah, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Standar Akuntansi Pemerintahan**

*This study aims to examine and analyze the effect of implementing Government Accounting Standards (GAS) and Government Internal Control Systems (GICS) on government financial accountability. The sample in this study were 108 SKPD employees within the Makassar City Government whose data was obtained through a questionnaire. The data analysis technique used is multiple linear regression with the SPSS 26 program. The results of this study conclude that the implementation of SAP and SPIP can significantly and positively influence the government's financial accountability variable. The implications of this research include providing input and consideration for the government in determining policies, especially regarding increasing financial accountability.*

**Keyword: Government Financial Accountability, Government Internal Control Systems, Government Accounting Standard**

**Copyright:** Asri, M.F., Damayanti, R.A., Nirwana. (2022). Dampak Implementasi Standar Akuntansi dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah. Jurnal Ilmiah Akuntansi Peradaban Vol.9 No. 1 (73-85). <https://doi.org/10.24252/jiap.v9i1.38754>

## PENDAHULUAN

Kalangan pelajar dan masyarakat umum telah menjadikan isu akuntabilitas organisasi sebagai topik penting untuk didiskusikan (Cooley, 2020). Pada dasarnya akuntabilitas melahirkan ekspektasi tertentu yang harus bisa dijelaskan, dijustifikasi, dan dipertanggungjawabkan oleh organisasi (Cooper & Owen, 2007). Sebagai suatu kebijakan, Bovens (2010) menganggap akuntabilitas penting karena mampu memberikan legitimasi kepada para pejabat dan organisasi publik. Selain itu, bagi pemerintah akuntabilitas menciptakan kepercayaan publik terhadap pemerintah (Beshi & Kaur, 2020) serta berdampak pada upaya pemberantasan korupsi yang didorong oleh ketidakadilan, inefisiensi alokasi dan penggunaan sumber daya yang mengancam kesejahteraan masyarakat (Afriyanti *et al.*, 2015). Akuntabilitas keuangan merupakan satu dari banyaknya bentuk akuntabilitas pemerintah yang ada. Akuntabilitas keuangan bertujuan agar pemerintah terhindar dari penyalahgunaan dana publik dan sebagai organisasi yang didanai maka dituntut bertanggung jawab atas penggunaan dana yang tepat (Christine *et al.*, 2019; Zeyn, 2011).

Sejak awal reformasi, fenomena akuntabilitas di lingkup pemerintahan khususnya di Indonesia telah muncul sebagai akibat ketidakpuasan masyarakat atas ketidakmampuan pemerintah dalam mempraktikkan akuntabilitas dengan konsisten. Sejumlah peraturan perundangan telah diterbitkan guna merespon permasalahan yang ada mulai dari Inpres 7/1999, paket perundangan pengelolaan keuangan negara seperti UU 17/2003 dan UU 1/2004 serta peraturan perundangan turunannya. Namun, defisit akuntabilitas keuangan pemerintah masih saja terjadi. Berkaca dari hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), ditemukan sejumlah temuan yang menunjukkan defisit akuntabilitas keuangan di Pemkot Makassar khususnya pada tahun anggaran 2020. Misalnya, dari segi penganggaran terjadi keterlambatan dalam penyampaian KUPA dan PPAS perubahan, penganggaran belanja modal yang tidak memperhatikan ketentuan penganggaran, rasionalisasi belanja barang dan jasa serta belanja modal yang tidak mencapai 50% serta perubahan anggaran pada kegiatan yang tidak berhubungan dengan kegiatan penanganan dan penanggulangan dampak pandemi *Covid-19* (Badan Pemeriksa Keuangan, 2021b). Dari segi pelaksanaan, salah satunya terdapat kelebihan pembayaran atas kekurangan volume pada pekerjaan yang telah dilakukan pembayaran secara penuh sebesar Rp. 225.580.219,35,- (Badan Pemeriksa Keuangan, 2021b). Dari segi kinerja keuangan, terdapat jumlah saldo kas BLUD RSUD Kota Makassar sebesar Rp. 452.606.819,00,- tidak diyakini kewajarannya (Badan Pemeriksa Keuangan, 2021b). Adapun dari segi pelaporan, terdapat pelaksanaan pelaporan keuangan yang menyalahi standar akuntansi pemerintahan (SAP) (Badan Pemeriksa Keuangan, 2021a).

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. Jensen & Meckling (1976) yang menginterpretasikan hubungan agensi sebagai hubungan kontraktual prinsipal – agen menilai bahwa tindakan agen tidak selalu sesuai keinginan prinsipal yang mana ini merupakan masalah umum dalam hubungan agensi. Akan tetapi, apabila prinsipal memperoleh informasi yang dapat memverifikasi perilaku agennya, maka kecenderungan perilaku agen akan sesuai dengan keinginan prinsipal (Eisenhardt, 1989). Standar akuntansi pemerintahan (SAP) dan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) merupakan instrumen yang tersedia untuk menghasilkan informasi bermanfaat kepada masyarakat di tengah kondisi asimetri informasi yang terbentang dalam hubungan prinsipal-agen di pemerintahan khususnya terkait pengelolaan keuangan.

Perbedaan tujuan dan kepentingan prinsipal-agen dapat menimbulkan masalah agensi (Cowden et al., 2020; Eisenhardt, 1989). Namun, agen cenderung akan berperilaku sesuai kepentingan prinsipal apabila prinsipal memiliki informasi untuk memverifikasi perilaku agen (Eisenhardt, 1989). Prosedur pelaporan merupakan salah satu bentuk investasi terhadap sistem informasi guna mengungkap perilaku tersembunyi dari agen (Eisenhardt, 1989). Dalam pelaporan keuangan misalnya, standar akuntansi pemerintahan ialah prinsip dasar akuntansi yang diterapkan untuk menyajikan laporan keuangan pemerintah (Suwanda, 2015). Standar akuntansi yang dimaksud telah mengacu pada *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) sebagai referensi utamanya. Muraina & Dandago (2020) berpendapat bahwa adopsi IPSAS dapat membantu pemerintah mendapatkan kendali yang lebih besar atas pendapatan, pengeluaran, utang, dan piutang sehingga akuntabilitas pemerintah meningkat.

H1 : Penerapan SAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah.

Masalah agensi dapat dijumpai tiap kali kewenangan pengambilan keputusan dilimpahkan oleh prinsipal kepada agen (Zimmerman, 1977). Masalahnya, tindakan agen tidak selalu sejalan dengan keinginan prinsipal (Jensen & Meckling, 1976). Sementara itu, akuntabilitas dalam perspektif *as a virtue* merupakan kualitas positif yang diharapkan dari sebuah organisasi atau pejabat publik (Bovens, 2010). Akuntabilitas dapat berupa pertanggungjawaban pemerintah dalam menggunakan dana publik secara ekonomis, efektif, efisien, tanpa pemborosan dan kebocoran dana, serta korupsi (Dewi et al., 2019). Sistem pengendalian internal bermanfaat bagi organisasi, sebab sistem yang baik dapat mencegah pembiayaan yang buruk, mendeteksi kesalahan, dan penyimpangan keuangan dalam operasinya serta membantu organisasi bekerja lebih efektif dan harmonis (Muktiadji et al., 2020)

H2 : Penerapan SPIP berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah

## **METODE PENELITIAN**

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif atau disebut juga metode ilmiah. Berdasarkan pertanyaan penelitian yang diajukan, penelitian ini adalah penelitian kausalitas yang tujuannya menguji apakah terdapat pengaruh oleh suatu variabel terhadap variabel lainnya atau tidak (Sekaran & Bougie, 2016). Penelitian ini dirancang dengan model survei dimana informasi dari orang atau mengenai orang dikumpulkan untuk dapat dideskripsikan, dibandingkan, atau dijelaskan tentang pengetahuan, sikap, dan perilakunya (Sekaran & Bougie, 2016). Jenis data yang dipakai dalam penelitian ini yaitu data kuantitatif yang diperoleh langsung dari responden (data primer) menggunakan kuesioner. Adapun subjek penelitiannya ialah Pemerintah Kota Makassar, sedangkan objek penelitiannya ialah akuntabilitas keuangan pemerintah.

Populasi dan sampel pada penelitian ini yakni keseluruhan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di lingkup Pemerintah Kota Makassar. Teknik *sampling* yang dipakai pada penelitian ini adalah *sampling* jenuh atau teknik sensus *sampling* yakni seluruh anggota populasi dijadikan sebagai sampel penelitian. Pemerintah Kota Makassar terdiri dari 36 SKPD, masing-masing SKPD diwakili oleh 3 orang pegawai yang bekerja di bagian keuangan sehingga total sampel yang digunakan dalam penelitian ini berjumlah 108 orang.

Selanjutnya, teknik analisis data yang digunakan setelah data terkumpul pada penelitian ini adalah analisis regresi linear berganda yang dijalankan dengan program SPSS 26. Berdasarkan hasil analisis regresi linear berganda akan diketahui apakah terdapat pengaruh antara variabel independen implementasi SAP dan SPIP terhadap variabel dependen akuntabilitas keuangan pemerintah.

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

### **Uji Instrumen**

Instrumen penelitian yang dipakai untuk riset ini ialah kuesioner. Untuk dapat mengukur variabel penelitian dengan baik sebuah instrumen penelitian harus diuji terlebih dahulu validitas dan reliabilitasnya. Instrumen dikatakan valid apabila nilai  $r$  hitung setiap item pada instrumen penelitian  $> r$  tabel. Sementara itu, reliabilitas instrumen ditentukan oleh besaran nilai *Cronbach's Alpha* yang harus melebihi 0,60 (Ghozali, 2016).

Pada penelitian ini, nilai  $r$  tabel yang ditentukan berdasarkan jumlah sampel yang digunakan ialah 0,1891 ( $n = 108$ ). Sementara itu, nilai  $r$  hitung keseluruhan item kuesioner diketahui  $> r$  tabel. Menurut hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa instrumen penelitian valid dipergunakan. Di sisi lain, hasil perhitungan nilai *Cronbach's Alpha* setiap variabel yang

digunakan nilainya  $> 0,60$  sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa instrumen penelitian yang digunakan tidak hanya valid tetapi juga reliabel dalam mengukur variabel.

### Statistik Deskriptif

Jumlah responden yang mengisi kuesioner berjumlah 108 sampel. Untuk variabel implementasi SAP dan SPIP, respon rata-rata terendah yang diberikan oleh responden adalah 3 sedangkan respon rata-rata tertingginya adalah 5. Sementara itu, untuk variabel akuntabilitas keuangan pemerintah, respon rata-rata terendah yang diberikan oleh responden adalah 3,18 dan rata-rata tertingginya adalah 5. Akan tetapi, untuk keseluruhan variabel nilai mean berada pada rentang 4,0108 hingga 4,1431 yang berarti bahwa seluruh responden rata-rata menjawab setuju terkait implementasi SAP, SPIP, dan akuntabilitas keuangan pemerintah.

Tabel 1:  
Statistik Deskriptif

| Variabel | N   | Min  | Max  | Mean   | Std. Dev. |
|----------|-----|------|------|--------|-----------|
| SAP      | 108 | 3,00 | 5,00 | 4,0108 | 0,55641   |
| SPIP     | 108 | 3,00 | 5,00 | 4,0414 | 0,44293   |
| AKP      | 108 | 3,18 | 5,00 | 4,1431 | 0,39951   |

Sumber: Data Diolah (2023)

### Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik merupakan pengujian pada sejumlah syarat tertentu sebelum melakukan analisis regresi. Pada penelitian ini, terdapat tiga asumsi yang harus terpenuhi yaitu asumsi normalitas, multikolinearitas, dan heteroskedastisitas. Uji normalitas pada penelitian ini dilakukan menggunakan *Kolmogorov Smirnov test* dengan kriteria pengambilan keputusan yaitu nilai *Asymp. Sig (2-Tailed)*  $> 0,05$  agar asumsi normalitas terpenuhi. Untuk asumsi multikolinearitas dilakukan dengan melihat nilai *Tolerance* dan VIF variabel independen terhadap variabel dependen dimana *rule of thumb* menyebutkan bahwa tidak terjadi multikolinearitas jika nilai *Tolerance*  $> 0,10$  dan  $VIF < 10,0$ . Terakhir, untuk asumsi heteroskedastisitas diuji dengan metode uji *Park* dimana dasar pengambilan keputusannya ada pada nilai signifikansi  $> 0,05$  untuk terpenuhinya asumsi heteroskedastisitas tersebut.

Tabel 2 menampilkan hasil uji normalitas. Pada tabel tersebut diketahui bahwa nilai *Asymp. Sig. (2-Tailed)* adalah 0,200 yang berarti nilai tersebut  $> 0,05$ . Oleh sebab itu, disimpulkan bahwa nilai residual data untuk model regresi pada penelitian ini berdistribusi normal serta asumsi normalitas terpenuhi

**Tabel 2:**  
**Uji Normalitas**

| <b>Asymp. Sig (2-Tailed)</b> | <b>Ket.</b>          |
|------------------------------|----------------------|
| 0,200                        | Berdistribusi Normal |

Sumber: Data Diolah (2023)

Tabel 3 menampilkan hasil uji multikolinearitas. Pada tabel tersebut diketahui nilai *Tolerance* variabel SAP dan SPIP keduanya memiliki nilai yang sama yaitu 0,443. Sementara itu, nilai VIF baik pada variabel SAP maupun SPIP ialah 2,260. Mengacu pada dasar pengambilan keputusan, maka dapat disimpulkan bahwa pada penelitian ini tidak terjadi gejala multikolinearitas sebab nilai *Tolerance* > 0,10 dan nilai VIF < 10,0.

**Tabel 3:**  
**Uji Multikolinearitas**

| <b>Variabel</b> | <b>Tolerance</b> | <b>VIF</b> | <b>Ket.</b>             |
|-----------------|------------------|------------|-------------------------|
| SAP             | 0,443            | 2,260      | Bebas Multikolinearitas |
| SPIP            | 0,443            | 2,260      | Bebas Multikolinearitas |

Sumber: Data Diolah (2023)

Tabel 4 menampilkan hasil uji heteroskedastisitas. Pada tabel tersebut diketahui nilai signifikansi variabel SAP dan SPIP berturut-turut ialah 0,559 dan 0,203. Berdasarkan dasar pengambilan keputusan untuk uji heteroskedastisitas dapat disimpulkan bahwa tidak ditemukan adanya gejala heteroskedastisitas pada penelitian ini dikarenakan nilai signifikansi kedua variabel independen yang digunakan > 0,05.

**Tabel 4:**  
**Uji Heteroskedastisitas**

| <b>Variabel</b> | <b>Sig.</b> | <b>Ket.</b>               |
|-----------------|-------------|---------------------------|
| SAP             | 0,559       | Bebas Heteroskedastisitas |
| SPIP            | 0,203       | Bebas Heteroskedastisitas |

Sumber: Data Diolah (2023)

### Uji Hipotesis

Uji hipotesis dilakukan dengan cara melihat nilai koefisien determinasi dan nilai signifikansi pada uji t. Hasil uji koefisien determinasi digunakan untuk mengetahui seberapa besar persentase perubahan pada variabel dependen yang diakibatkan oleh variabel independen secara simultan atau bersama-sama. Sedangkan, uji t atau uji signifikansi parsial adalah pengujian untuk mengetahui pengaruh dari tiap-tiap variabel independen (secara parsial) terhadap variabel dependen. Adapun kriteria pengambilan keputusan pada uji t ditentukan oleh nilai signifikansi atau *P-Value* setiap variabel independen terhadap variabel dependen. Jika nilai signifikansi atau

*P-Value* tersebut  $< 0,05$  maka pengaruhnya terbilang signifikan, sebaliknya, jika nilai signifikansi atau *P-Value*  $> 0,05$  maka disimpulkan bahwa variabel independen tidak memengaruhi variabel dependen.

Tabel 5 menampilkan hasil pengujian koefisien determinasi. Berdasarkan tabel tersebut, nilai *Adjusted R Square* yang diperoleh ialah 0,624. Nilai ini memiliki interpretasi bahwa variabel implementasi SAP dan SPIP secara simultan atau bersama-sama mampu memengaruhi variabel akuntabilitas keuangan pemerintah sebesar 62,4%. Adapun sisanya sebesar 37,6% dapat dipengaruhi oleh variabel lainnya yang tidak diteliti penelitian ini.

**Tabel 5:**  
**Koefisien Determinasi**

| <b>R</b> | <b>R Square</b> | <b>Adjusted R Square</b> |
|----------|-----------------|--------------------------|
| 0,795    | 0,631           | 0,624                    |

Sumber: Data Diolah (2023)

Tabel 6 menampilkan hasil uji t atau pengujian signifikansi parsial. Berdasarkan informasi dari tabel tersebut, diketahui nilai signifikansi variabel implementasi SAP terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah adalah 0,000. Nilai tersebut  $< 0,05$  sehingga dapat diinterpretasikan bahwa secara parsial implementasi SAP memengaruhi dengan signifikan akuntabilitas keuangan pemerintah. Selain itu, diperoleh juga informasi mengenai nilai *Unstandardized Coefficients* variabel SAP yaitu 0,591. Ini berarti bahwa implementasi SAP punya pengaruh yang positif terhadap perubahan akuntabilitas keuangan pemerintah. Dengan kata lain, jika implementasi SAP ditingkatkan maka akan meningkatkan akuntabilitas keuangan pemerintah begitu juga sebaliknya.

Selanjutnya, tabel 6 juga menampilkan nilai signifikansi variabel implementasi SPIP terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah. Hasil uji t menunjukkan bahwa nilai signifikansinya adalah 0,000 yang mana nilai tersebut  $< 0,05$ . Ini berarti bahwa secara parsial implementasi SPIP juga dapat memengaruhi dengan signifikan akuntabilitas keuangan pemerintah sama seperti implementasi SAP. Adapun nilai *Unstandardized Coefficients* variabel implementasi SPIP terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah yaitu 0,209 yang berarti implementasi SPIP juga punya pengaruh yang positif terhadap perubahan akuntabilitas keuangan pemerintah begitu juga sebaliknya.

**Tabel 6:**  
**Uji t**

| Variabel Independen | Koefisien | t     | Sig.  | Ket.     |
|---------------------|-----------|-------|-------|----------|
| SAP                 | 0,591     | 5,044 | 0,000 | Diterima |
| SPIP                | 0,209     | 4,499 | 0,000 | Diterima |

Sumber: Data Diolah (2023)

## Pembahasan

### Pengaruh Implementasi SAP terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah

Berdasarkan pengujian hipotesis pertama di tabel 6, variabel independen implementasi SAP diketahui memiliki nilai signifikansi  $< 0,05$  dan koefisiennya bernilai positif. Hasil ini dapat diartikan bahwa implementasi SAP dapat memengaruhi akuntabilitas keuangan pemerintah secara signifikan dan pengaruhnya positif. Implementasi SAP yang semakin baik akan meningkatkan akuntabilitas keuangan pemerintah. Sebaliknya, Implementasi SAP yang semakin buruk akan menurunkan akuntabilitas keuangan pemerintah. Oleh sebab itu, hipotesis pertama atau H1 yang diajukan penelitian ini diterima.

Menurut Cowden *et al.* (2020), teori agensi mengasumsikan bahwa kedua belah pihak dalam hubungan keagenan saling memaksimalkan utilitasnya. Perbedaan tujuan dan kepentingan prinsipal – agen akan menimbulkan masalah agensi, yang pada gilirannya berdampak pada biaya agensi. Teori agensi memprediksi bahwa kinerja organisasi berbanding terbalik dengan masalah agensi yang berasal dari perilaku oportunistik agen dalam mengelola organisasi. Dengan demikian, teori ini mengajukan sistem tata kelola yang berfungsi sebagai sarana *check and balance* untuk memitigasi masalah agensi tersebut.

Laporan keuangan merupakan sarana yang dimaksud sekaligus gambaran guna mengetahui kondisi pemerintahan apakah telah dijalankan dengan baik atau tidak (Winarni *et al.*, 2020). Selanjutnya, Bagi aparatur pemerintah SAP itu sendiri merupakan landasan hukum dalam mengelola penerimaan dan penggunaan dana secara transparan, efisien, dan dapat dipertanggungjawabkan demi mewujudkan transparansi dan akuntabilitas (Ichlas *et al.*, 2014). Penerapan SAP membuat pengguna informasi keuangan lebih mudah mengetahui dan memahami kinerja pemerintah daerah (Pemda) yang mana hal tersebut adalah manifestasi akuntabilitas keuangan pemerintah dalam mengimplementasikan keuangan daerah (Mulyati *et al.*, 2020). SAP sebagai standar pelaporan keuangan organisasi sektor publik di Indonesia yang merujuk pada *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) dapat meningkatkan akuntabilitas keuangan pemerintah. Menurut Muraina & Dandago (2020) adopsi IPSAS mampu membantu pemerintah untuk mendapatkan kendali yang lebih besar atas pendapatan, pengeluaran, utang, dan piutang mereka dengan demikian dapat meningkatkan akuntabilitas keuangan pemerintah.



Secara empiris hasil ini sejalan dengan hasil penelitian Ichlas et al. (2014), Winarni et al. (2020), dan Zeyn (2011). Penelitian yang dilakukan oleh Zeyn (2011) di lingkup Pemkot Bandung menyatakan bahwa penerapan SAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah. Hasil ini didukung dengan penelitian Ichlas *et al.* (2014) yang menyimpulkan bahwa penerapan SAP berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah di Kota Banda Aceh. Sejalan dengan itu, penelitian Winarni *et al.* (2020) juga membuktikan bahwa tingkat penerapan SAP berpengaruh positif terhadap akuntabilitas publik Pemkot Jambi. Dengan demikian, penerapan SAP yang baik dapat menjadi jaminan akan akuntabilitas keuangan pemerintah yang lebih baik lagi.

### **Pengaruh Implementasi SPIP terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah**

Berdasarkan pengujian hipotesis kedua di tabel 6, variabel independen implementasi SPIP diketahui memiliki nilai signifikansi  $< 0,05$  dan koefisiennya bernilai positif. Hasil ini dapat diartikan bahwa implementasi SPIP dapat memengaruhi akuntabilitas keuangan pemerintah secara signifikan dan pengaruhnya positif. Implementasi SPIP yang semakin baik akan meningkatkan akuntabilitas keuangan pemerintah. Sebaliknya, implementasi SPIP yang semakin buruk akan menurunkan akuntabilitas keuangan pemerintah. Oleh sebab itu, hipotesis kedua atau H2 yang diajukan penelitian ini diterima.

Sistem pengendalian internal memberi pengaruh terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah. Pandangan ini dapat dijelaskan melalui teori agensi yang menjelaskan bahwa salah satu masalah keagenan diakibatkan oleh pertentangan tujuan antara prinsipal dan agen (Eisenhardt, 1989) yang pada gilirannya menimbulkan biaya agensi. Sang agen, dalam hubungan keagenan, dituntut untuk akuntabel kepada prinsipal sebagai konsekuensi atas tindakan pendelegasian. Konflik tujuan atau kepentingan dalam teori agensi berbanding terbalik dengan akuntabilitas agen. Akuntabilitas sebagai suatu kebajikan membicarakan tentang pelibatan dan responsifitas terhadap *stakeholder*, pertimbangan kebutuhan dan pandangan *stakeholder* dalam pengambilan keputusan serta pemberian penjelasan atas suatu tindakan baik yang diambil ataupun yang tidak diambil (Bovens, 2010). Teori agensi mengusulkan sistem tata kelola yang berfungsi sebagai alat *check and balance* untuk mereduksi penyebab masalah keagenan tersebut.

Pengendalian internal dipandang sebagai suatu cara yang dapat meyakinkan bahwa apa yang telah dilaksanakan sejalan dengan apa yang direncanakan, pengendalian yang dimaksud dapat meliputi pengendalian manajemen dan operasi (Sari *et al.*, 2017). Dengan demikian, sistem pengendalian internal dapat menjaga tindakan agen agar senantiasa selaras dengan tujuan prinsipal yang pada akhirnya berdampak pada tingkat akuntabilitas agen. Biroksasi pemerintah baik pusat dan daerah di Indonesia

juga menyadari pentingnya sistem pengendalian internal tersebut untuk diterapkan secara menyeluruh. Oleh karena itu, legalitas sistem tersebut diatur dalam PP 60/2008 tentang sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP). Penerapan SPIP secara baik dan terus-menerus oleh seluruh anggota lapisan organisasi pemerintahan dianggap memberi *feedback* berupa keyakinan memadai atas pencapaian tujuan organisasi melalui efektifitas dan efisiensi kegiatan, pelaporan keuangan yang andal, pengamanan aset negara, serta kepatuhan pada peraturan perundang-undangan.

Secara empiris hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Antika et al. (2020), Dewi et al. (2019), dan Kewo (2017). Penelitian yang dilakukan oleh Kewo (2017) menemukan bahwa implementasi pengendalian internal di Pemprov Sulawesi Utara berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah. Sementara itu, hasil penelitian lainnya yang sejalan juga ditemukan dalam penelitian Dewi et al. (2019) yang menyimpulkan bahwa sistem pengendalian internal pengaruhnya positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah di Pemprov Sumatera Selatan. Selain itu, penelitian yang dilakukan oleh Antika et al. (2020) juga mendukung hasil penelitian sebelumnya yaitu terdapat pengaruh positif signifikan pengendalian internal terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan di Kota Bekasi. Dengan demikian, penerapan SPIP yang baik dapat menjadi jaminan akan akuntabilitas keuangan pemerintah yang lebih baik lagi.

## KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian ini dapat disimpulkan bahwa implementasi SAP dan implementasi SPIP masing-masing secara parsial berpengaruh signifikan positif terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah. Artinya setiap peningkatan implementasi SAP dan SPIP dilakukan akan meningkatkan akuntabilitas keuangan pemerintah demikian sebaliknya. Hasil penelitian ini memiliki kontribusi dan implikasi khususnya bagi pemerintah sebagai input dan bahan pertimbangan dalam menentukan kebijakan-kebijakan yang secara spesifik mengarah pada peningkatan akuntabilitas keuangan pemerintah. Di samping itu, hasil penelitian ini juga akan semakin memperkaya literatur akuntansi khususnya mengenai akuntabilitas keuangan di organisasi sektor publik.

Meskipun demikian, masih terdapat sejumlah limitasi pada penelitian ini yang perlu dipertimbangkan bagi penelitian berikutnya. Diantaranya, penelitian ini hanya menggunakan pendekatan kuantitatif yang dilakukan dengan metode survei yang mana hasilnya dikenal sangat objektif dan mengabaikan subjektivitas responden sehingga temuan penelitian dianggap belum mampu menggali makna secara lebih mendalam mengenai topik yang dibahas. Oleh karena itu, penelitian berikutnya disarankan menggunakan pendekatan yang berbeda misalnya pendekatan kualitatif atau *mixed method* untuk dapat menggali makna yang lebih dalam dari temuan

penelitian. Limitasi berikutnya ialah sedikitnya faktor yang dianalisis pada penelitian ini untuk mengetahui determinan akuntabilitas keuangan pemerintah. Oleh karena itu, penelitian berikutnya disarankan menggunakan variabel lainnya yang tidak diteliti pada riset ini. Beberapa diantaranya yaitu kapasitas organisasi, komitmen organisasi, dan sebagainya.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Afriyanti, D., Sabanu, H. G., & Noor, F. (2015). Penilaian Indeks Akuntabilitas Instansi Pemerintah. *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 1(1), 21–42.
- Antika, Z., Murdayanti, Y., & Nasution, H. (2020). Pengaruh Sistem Akuntansi Keuangan Daerah, Aksesibilitas Laporan Keuangan, dan Pengendalian Internal terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah. *Jurnal Ilmiah Wahana Akuntansi*, 15(2), 212–232.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2021a). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2021*.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2021b). *Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Pemerintah Kota Makassar Tahun 2020*.
- Beshi, T. D., & Kaur, R. (2020). Public Trust in Local Government: Explaining The Role of Good Governance Practices. *Public Organization Review*, 20(2), 337–350.
- Bovens, M. (2010). Two Concepts of Accountability: Accountability as A Virtue and as A Mechanism. *West European Politics*, 33(5), 946–967.
- Christine, D., Yadiati, W., Afiah, N. N., & Fitrijanti, T. (2019). The Influence of Local Chief Commitment, The Role of Local Internal Auditors, The Role of The Auditor Board of The Republic of Indonesia toward Local Financial Statement Quality and Its Implications on Local Financial Performance Accountability. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 5(2), 923–948.
- Cooley, A. (2020). Comparative Analysis of Online Accountability Practices in Three Sectors: Private, Public and Nonprofit. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 33(6), 1423–1445.
- Cooper, S. M., & Owen, D. L. (2007). Corporate Social Reporting and Stakeholder Accountability: The Missing Link. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 649–667.
- Cowden, B. J., Bendickson, J. S., Bungcayao, J., & Womack, S. (2020). Unicorns and Agency Theory: Agreeable Moral Hazard? *Journal of Small Business Strategy*, 30(2), 17–25.
- Dewi, N. F., Azam, S. M. F., & Yusoff, S. K. M. (2019). Factors Influencing The Information Quality of Local Government Financial Statement and Financial Accountability. *Management Science Letters*, 9, 1373–1384.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency Theory: An Assesment and Review. *Academy of Management*, 14(1), 57–74.

- Ghozali, I. (2016). *Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program IBM SPSS 23*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ichlas, M., Basri, H., & Arfan, M. (2014). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dan Aksesibilitas Laporan Keuangan terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah Kota Banda Aceh. *Jurnal Magister Akuntansi Pascasarjana Universitas Syiah Kuala*, 3(4), 76–84.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of The Firm : Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305–360.
- Kewo, C. L. (2017). The Influence of Internal Control Implementation and Managerial Performance on Financial Accountability Local Government in Indonesia. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(1), 293–297.
- Muktiadji, N., Mulyani, S., Djanegara, M. S., & Pamungkas, B. (2020). The Role of Financial Management Accountability in Enhancing Organizational Performance in Indonesia. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(12), 845–852.
- Mulyati, Y., Christine, D., Arwati, D., & Rachman, A. A. (2020). The Influence of The Implementation of The Government's Internal Control System on The Quality of Financial Statements and Its Implications for Financial Accountability of The Regional Government at Bandung, Indonesia. *International Journal of Psychosocial Rehabilitation*, 24(2), 3303–3307.
- Muraina, S. A., & Dandago, K. I. (2020). Effects of Implementation of International Public Sector Accounting Standards on Nigeria's Financial Reporting Quality. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2–3), 323–338.
- Sari, N., Ghozali, I., & Achmad, T. (2017). The Effect of Internal Audit and Internal Control System on Public Accountability : The Emperical Study in Indonesia State Universities. *International Journal of Civil Engineering and Technology (IJCIET)*, 8(9), 157–166.
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2016). *Research Methods for Business* (7 ed.). John Wiley and Sons Ltd.
- Suwanda, D. (2015). Factors Affecting Quality of Local Government Financial Statements to Get Unqualified Opinion (WTP) of Audit Board of the Republic of Indonesia (BPK). *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(4), 139–157.
- Winarni, E., Kurniasih, E. T., & Soleh, A. (2020). Dampak Penerapan Good Governance, Kompetensi SDM, Penerapan SAP, Penerapan SPIP dan Pemanfaatan SIPKD terhadap Akuntabilitas Publik dan Kualitas Laporan Keuangan (Pemerintah Kota Jambi). *J-MAS (Jurnal Manajemen dan Sains)*, 5(2), 289–295.
- Zeyn, E. (2011). Pengaruh Penerapan Good Governance dan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Akuntabilitas Keuangan dengan

- Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi. *Jurnal Reviu Akuntansi dan Keuangan*, 1(1), 21–37.
- Zimmerman, J. L. (1977). The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research*, 15, 107–144.