

1. Pendahuluan

Kualitas laporan keuangan merupakan elemen mendasar dalam pengelolaan keuangan organisasi, terutama di sektor publik. Laporan keuangan yang berkualitas tidak hanya menggambarkan akurasi informasi keuangan, tetapi juga mencerminkan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan sumber daya publik. Laporan keuangan yang memenuhi prinsip relevansi, keandalan, dapat dipahami, dan dapat diperbandingkan sebagaimana tercantum dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 menjadi standar kualitas yang harus dicapai (Putri et al., 2021). Dalam hal sektor publik, kualitas laporan keuangan berfungsi sebagai instrumen utama untuk memastikan akuntabilitas dan meningkatkan kepercayaan publik terhadap instansi pemerintah (Wiyana et al., 2023).

Secara global, pentingnya kualitas laporan keuangan dalam sektor publik telah menjadi perhatian. Menurut OECD, (2017), laporan keuangan pemerintah yang berkualitas tinggi memastikan keputusan fiskal didasarkan pada pemahaman yang akurat mengenai posisi keuangan pemerintah. Kriteria utama untuk laporan keuangan berkualitas mencakup kelengkapan, komprehensivitas, dan integritas. Di Indonesia, Kementerian keuangan, (2024) menyatakan bahwa laporan keuangan yang transparan memungkinkan pemerintah lebih bertanggung jawab kepada masyarakat dan pemangku kepentingan. Sebagai media akuntabilitas publik, laporan keuangan digunakan untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan oleh publik (Erniati, 2023). Namun, meskipun peraturan mengenai pelaporan keuangan telah diperketat di berbagai negara, khususnya di Indonesia dengan diterapkannya standar *Government Accounting Standards* (SAP) berbasis akrual, permasalahan kualitas laporan keuangan masih kerap terjadi. Salah satunya di Pemerintah Kota Semarang.

Berdasarkan laporan BPK RI, Pemerintah Kota Semarang berhasil meraih opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Tahun Anggaran 2022. Namun, Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) mengungkap adanya kelemahan pengelolaan keuangan, seperti pendapatan dan belanja BLUD puskesmas dari klain Layanan Tes Cepat Molekuler sebesar Rp290,25 juta tidak dilaporkan pada Laporan Realisasi Anggaran, kelebihan pembayaran belanja honorarium narasumber sebesar Rp179,50 juta, dan penganggaran belanja barang dan jasa serta belanja modal yang tidak sesuai substansi belanja senilai Rp143,1 miliar (Pemprov Jateng, 2023). Hal ini menunjukkan adanya potensi asimetri informasi yang tidak teratasi meski laporan telah memenuhi standar formal. Kelemahan-kelemahan ini menunjukkan bahwa pencapaian opini WTP tidak sepenuhnya mencerminkan kualitas laporan keuangan yang sebenarnya, serta mengindikasikan adanya masalah akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan daerah. Hal ini sejalan dengan pendapat Mulyani, S., Rahayu, S., & Kurniawan, (2020) yang menjelaskan bahwa opini WTP hanya menilai kepatuhan terhadap standar akuntansi, tetapi tidak selalu mencerminkan kualitas substantif laporan keuangan serta efektivitas pengelolaan keuangan publik.

Kelemahan akuntabilitas ini semakin nyata terlihat dalam kasus dugaan korupsi yang melibatkan mantan Wali Kota Semarang, Hevearita Gunaryanti Rahayu, dan suaminya, Alwin Basri. Berdasarkan dakwaan terbaru yang disampaikan oleh Jaksa Penuntut Umum dari KPK pada sidang di Pengadilan Tipikor Semarang tanggal 21 April 2025, keduanya didakwa menerima suap dan gratifikasi Rp2,24 miliar dari proyek di 16 kecamatan melalui penunjukan langsung, suap proyek pengadaan barang dan jasa sebesar Rp3,75 miliar, serta memotong hak pembayaran pegawai negeri sipil sebesar Rp3 miliar (Purba, 2025). Kasus

ini menunjukkan bahwa praktik korupsi dapat berlangsung secara sistematis bahkan ketika laporan keuangan daerah tampak baik secara administratif. Hal ini menguatkan pandangan Utami, R. D., & Syafitri, (2021) yang menyatakan bahwa lemahnya akuntabilitas publik memperbesar risiko terjadinya fraud dan korupsi. Hal ini berdampak pada penurunan kualitas pengelolaan keuangan daerah, serta kinerja organisasi pemerintah daerah. Dalam praktiknya, lemahnya akuntabilitas sering kali berujung pada pengambilan Keputusan tidak berbasis data, menyebabkan pemborosan anggaran serta menurunnya kepercayaan publik terhadap institusi pemerintah.

Kinerja organisasi pemerintah daerah sendiri sering kali diukur berdasarkan kemampuan mereka untuk memberikan layanan publik yang efektif, efisien, dan sesuai dengan kebutuhan masyarakat. Selain itu, kinerja organisasi pemerintah daerah tidak hanya terkait dengan pencapaian target output, tetapi juga dengan outcome yang memberikan manfaat nyata bagi masyarakat (Maringka et al., 2024). Dalam hubungan ini, kualitas laporan keuangan dianggap sebagai salah satu faktor penentu utama kinerja organisasi pemerintah daerah, karena memberikan dasar yang kuat untuk pengambilan keputusan strategis dan operasional. Namun, terdapat kesenjangan yang cukup di katakan signifikan antara kualitas laporan keuangan dan kinerja organisasi pemerintah daerah, terutama dalam hal pengelolaan anggaran dan alokasi sumber daya.

Dalam kaitannya dengan akuntabilitas, berbagai penelitian terdahulu telah menunjukkan bahwa akuntabilitas memainkan peran penting sebagai penghubung antara kualitas laporan keuangan dan kinerja organisasi pemerintah daerah. Tran et al., (2021) menegaskan bahwa akuntabilitas yang baik memastikan laporan keuangan digunakan secara efektif untuk meningkatkan kinerja organisasi. Akuntabilitas juga memperkuat kepercayaan masyarakat terhadap pemerintah, sehingga mendorong partisipasi publik dalam pengawasan anggaran dan program pemerintah. Studi lain oleh Wantah et al., (2020) mengungkapkan bahwa organisasi pemerintah yang memiliki mekanisme akuntabilitas yang baik cenderung memiliki kinerja organisasi yang lebih unggul dibandingkan yang tidak.

Akuntabilitas dalam sektor publik masih menghadapi berbagai tantangan yang menghambat pengelolaan keuangan dan pencapaian kinerja organisasi yang optimal. Salah satu tantangan utama adalah budaya birokrasi yang cenderung tertutup dan kurang mendukung transparansi. Hal ini diperparah oleh keterbatasan kapasitas sumber daya manusia dalam mengelola laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi yang ditetapkan. Selain itu, pengaruh politik yang sering dominan dalam pengambilan keputusan juga menjadi faktor yang menyebabkan rendahnya tingkat akuntabilitas. Halim, A., & Abdullah, (2022) menegaskan bahwa hambatan-hambatan ini menjadi penyebab utama lemahnya akuntabilitas sektor publik di Indonesia, sehingga kualitas laporan keuangan yang dihasilkan sering kali tidak berbanding lurus dengan kinerja organisasi pemerintah daerah yang diharapkan masyarakat.

Hubungan antara kualitas laporan keuangan, akuntabilitas, dan kinerja organisasi pemerintah daerah menjadi sangat penting untuk dikaji lebih dalam. Kualitas laporan keuangan yang baik bukan hanya mencerminkan ketepatan dan keandalan data, tetapi juga menjadi instrumen penting dalam proses pengambilan keputusan strategis. Laporan keuangan yang berkualitas pada hakikatnya memberikan informasi yang sangat dibutuhkan untuk mengukur capaian kinerja, mengevaluasi efisiensi penggunaan anggaran, serta meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap instansi pemerintah.

Namun, laporan keuangan yang berkualitas hanya akan memberikan dampak signifikan apabila didukung oleh tingkat akuntabilitas yang tinggi (Tran et al., 2021). Hal ini sejalan dengan teori agensi. Teori ini menjelaskan bahwa laporan keuangan yang berkualitas menjadi instrumen utama dalam menjaga akuntabilitas serta mencegah asimetri informasi antara pemerintah sebagai agen dan masyarakat sebagai *principal* (Jensen & Mecling, 1976). Dalam konteks sektor publik, transparansi dan akuntabilitas yang tinggi dapat meningkatkan kepercayaan masyarakat serta mendukung pengambilan keputusan yang lebih efektif dan efisien (Allisa & Suryaningrum, 2023). Oleh karena itu, peran akuntabilitas tidak hanya sebagai alat kontrol tetapi juga sebagai faktor yang menghubungkan kualitas laporan keuangan dengan peningkatan kinerja organisasi pemerintah (Seputro & Muhammad, 2022).

Beberapa penelitian terdahulu telah meneliti pengaruh kualitas laporan keuangan terhadap kinerja organisasi pemerintah daerah. Serta dengan akuntabilitas sebagai variabel mediasi. Berdasarkan penelitian yang dilakukan Tran et al., (2021); Allisa & Suryaningrum, (2023); Yunia & Muttaqin, (2022) menunjukkan bahwa kualitas laporan keuangan berpengaruh terhadap kinerja organisasi sektor publik, kualitas laporan keuangan berpengaruh terhadap akuntabilitas, akuntabilitas berpengaruh terhadap kinerja organisasi sektor publik, Dan akuntabilitas memiliki peran mediasi pada hubungan antara kualitas pelaporan keuangan dan kinerja organisasi sektor publik. Penelitian dari Seputro & Muhammad, (2022) menunjukkan kualitas pelaporan keuangan berpengaruh positif terhadap kinerja desa, kualitas pelaporan keuangan berpengaruh langsung terhadap akuntabilitas, Akuntabilitas berpengaruh positif terhadap kinerja desa, dan akuntabilitas mampu memediasi kualitas laporan keuangan terhadap kinerja desa.

Penelitian dari Hanisa & Handayani, (2023) hasilnya menunjukkan bahwa kualitas laporan keuangan berpengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah, dan akuntabilitas berpengaruh positif terhadap kinerja pemerintah daerah. Berbeda dengan penelitian Sastria & Seputro, (2022) menunjukkan bahwa kualitas pelaporan keuangan tidak berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap perspektif kinerja desa, dan akuntabilitas berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja desa. Penelitian dari Agung, (2020); Shadrina & Hidajat, (2023); (Seputro & Muhammad, 2022) hasilnya menunjukkan kualitas pelaporan keuangan berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas. Pada penelitian Wibowo Teguh Setiawan et al., (2023); Yuliana et al., (2022) menunjukkan akuntabilitas berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja Pemerintah. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan Jatmiko & Lestiawan, (2016) hasilnya menunjukkan akuntabilitas tidak berpengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah.

Dengan adanya fenomena serta ketidakkonsistenan hasil penelitian terdahulu, maka penting dilakukan studi empiris lebih lanjut untuk mengklarifikasi kualitas laporan keuangan dalam mendefinisikan akuntabilitas, memberikan bukti mengenai pengaruh akuntabilitas terhadap kinerja organisasi pemerintah daerah, sambil mempelajari peningkatan kualitas pelaporan keuangan, dan peningkatan kinerja pada pemerintah daerah. Penelitian ini menggunakan variabel mediasi yakni akuntabilitas, sejalan dengan penelitian (Tran et al., 2021) dengan konteks objek penelitian yang berbeda yaitu pada organisasi pemerintah daerah di Indonesia khususnya kota Semarang. penelitian ini memilih mereplikasi penelitian sebelumnya (Tran et al., 2021) yang bertujuan untuk memvalidasi hasil penelitian sebelumnya, menguji generalisasi temuan dalam konteks atau di lingkungan yang berbeda, dan mendalami pemahaman tentang hubungan antara kualitas laporan keuangan, akuntabilitas, dan kinerja organisasi pemerintah daerah. Selain itu,

melalui replikasi, penelitian ini diharapkan dapat meningkatkan kepercayaan dan keandalan penelitian ilmiah dalam domain yang relevan.

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi teoritis dalam memperkaya literatur akuntansi sektor publik, khususnya dalam hubungan antara kualitas pelaporan keuangan, akuntabilitas, dan kinerja organisasi pemerintah daerah. Penelitian ini juga berkontribusi pada pengembangan teori keagenan (*Agency Theory*) dengan menguji peran akuntabilitas sebagai variabel mediasi. Hasil penelitian ini juga dapat memberikan rekomendasi praktis bagi pemerintah kota Semarang dalam mengoptimalkan implementasi kualitas pelaporan keuangan untuk meningkatkan kinerja organisasi pemerintah daerah.

2. Kajian Pustaka

2.1 Kajian Teori

Teori keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan pertama kali diperkenalkan oleh (Jensen & Mecling, 1976), yang menjelaskan hubungan antara *principal* (pemberi amanah) dan *agent* (penerima amanah). Dalam konteks sektor publik, masyarakat bertindak sebagai *principal*, sedangkan pemerintah sebagai *agent* yang diberi amanah untuk mengelola sumber daya publik. Hubungan ini sering menghadapi masalah asimetri informasi, di mana *agen* memiliki akses lebih besar terhadap informasi dibandingkan *principal*.

Dalam penelitian ini, *agency theory* relevan untuk menjelaskan bagaimana kualitas laporan keuangan yang baik dapat mengurangi asimetri informasi antara pemerintah dan masyarakat. Dengan laporan keuangan yang berkualitas, pemerintah mampu menyajikan informasi yang transparan, relevan, dan dapat dipercaya, sehingga mengurangi ketidakpastian dan meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap pengelolaan keuangan. Transparansi ini juga memungkinkan *principal* (masyarakat) untuk melakukan evaluasi yang lebih baik terhadap kinerja organisasi pemerintah daerah.

Teori ini memberikan landasan logis untuk memahami bahwa kualitas laporan keuangan berperan sebagai alat utama dalam menjaga akuntabilitas. Dalam konteks ini, akuntabilitas menjadi elemen penting yang menghubungkan laporan keuangan dengan peningkatan kinerja organisasi pemerintah daerah. Dengan demikian, *agency theory* tidak hanya menjelaskan hubungan antara pelaporan keuangan dan kepercayaan publik, tetapi juga bagaimana keterbukaan informasi mendukung pengambilan keputusan yang lebih efektif dan efisien dalam organisasi pemerintah.

Kualitas Laporan Keuangan

Laporan keuangan sektor publik merupakan komponen penting dalam menciptakan akuntabilitas publik, adanya tuntutan yang semakin meningkat terhadap penerapan akuntabilitas publik memberikan dampak pada pengelolaan sektor publik dalam memberikan informasi kepada masyarakat/publik, salah satunya adalah informasi akuntansi berupa Laporan Keuangan (Langelo et al., 2015). Akuntansi sektor publik memiliki peran penting dalam menyusun laporan keuangan sebagai salah satu bentuk implementasi akuntabilitas publik. Untuk menciptakan akuntabilitas, laporan keuangan yang disampaikan harus memiliki kualitas tinggi. kualitas laporan keuangan merupakan ukuran normatif yang perlu di wujudkan dalam informasi akuntansi agar dapat memenuhi tujuannya (Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010). laporan keuangan digunakan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan, sehingga laporan keuangan pemerintah harus disajikan secara tepat waktu dan dapat diandalkan. Selain itu, laporan keuangan juga perlu dilengkapi dengan pengungkapan yang memadai mengenai informasi-informasi yang dapat memengaruhi pengambilan keputusan (Lestari & Dewi, 2020). Laporan keuangan

organisasi sektor publik di buat tentunya memiliki tujuan dan fungsi umum bagi organisasi Pemerintahan, termasuk (Mardiasmo, 2018). Untuk memberikan informasi yang digunakan dalam pembuatan keputusan ekonomi, social, dan politik serta sebagai bukti pertanggungjawaban (Accountability) dan pengelolaan (Stewardship); dan untuk memberikan informasi yang di gunakan untuk mengevaluasi kinerja manajerial dan organisasional. Dapat disimpulkan laporan keuangan menggambarkan hasil pencapaian kinerja dari program dan aktivitas, serta kemajuan realisasi dalam mencapai tujuan (Bastian, 2006). Kualitas laporan keuangan yang baik sangat penting karena diperlukan untuk mengevaluasi proses pengambilan keputusan dalam organisasi sektor publik dan akuntabilitasnya dalam memberikan pertanggungjawaban kepada kelompok pemangku kepentingan yang lebih luas (Krambia-Kapardis et al., 2016)

Karakteristik kualitatif laporan keuangan menurut Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi agar dapat memenuhi tujuannya. Keempat karakteristik berikut adalah prasyarat normatif yang penting agar laporan keuangan pemerintah daerah memiliki kualitas yang diinginkan, yaitu:

1. Relevan. Laporan keuangan dikatakan relevan jika informasi yang terkandung didalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna. Informasi tersebut membantu mereka dalam mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini dan memprediksi masa depan serta menegaskan atau mengkoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu. Informasi yang relevan yakni memiliki manfaat umpan balik, dan bersifat prediktif, tepat waktu, seta lengkap.
2. Andal. informasi yang terdapat dalam laporan keuangan harus bebas dari kesalahpahaman dan kesalahan material, serta menyajikan setiap fakta secara jujur serta dapat diverifikasi. Meskipun informasi tersebut relevan, jika penyajiannya tidak dapat diandalkan maka pengguna informasi tersebut mempunyai potensi menyesatkan. Informasi dapat dianggap dapat diandalkan jika memenuhi karakteristik berikut : penyajian yang jujur, dapat diverifikasi, netral.
3. Dapat dibandingkan. Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau dengan laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya. Perbandingan dapat dilakukan baik secara internal maupun eksternal. Perbandingan internal dapat dilakukan jika suatu entitas menerapkan kebijakan akuntansi yang sama dari tahun ke tahun. Sementara itu, perbandingan eksternal dapat dilakukan apabila entitas yang diperbandingkan juga menerapkan kebijakan akuntansi yang serupa.
4. Dapat dipahami. Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh para pengguna dan disampaikan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batasan pemahaman mereka. Oleh karena itu, diasumsikan bahwa para pengguna memiliki pengetahuan yang memadai mengenai kegiatan dan lingkungan operasional entitas yang melaporkan, serta adanya keinginan dari pengguna untuk mempelajari informasi yang dimaksud.

Akuntabilitas

Kata “akuntabilitas” berasal dari bahasa inggris yaitu “accountability” yang berarti suatu keadaan yang dapat dipertanggungjawabkan, itulah alasanya, akuntabilitas menggambarkan suatu keadaan ataupun kondisi yang dapat di pertanggungjawabkan (Dodi Fs Lumentut, Sahmin Noholo, 2014). Pengertian lain dari Hanisa & Handayani, (2023) akuntabilitas adalah komitmen untuk mempertanggungjawabkan berhasil atau tidaknya pencapaian misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan secara berkala melalui media massa. Sedangkan menurut (Moediono & Akbar,

2022), akuntabilitas adalah tanggung jawab agen untuk memberikan penjelasan, menyajikan, melaporkan, serta mengkomunikasikan seluruh kegiatan yang dilakukan kepada *principal* yang berhak mendapatkan informasi mengenai jalannya kegiatan tersebut. Dari pemaparan tersebut, dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas sektor publik adalah bentuk pertanggungjawaban pemimpin atau insitusi dalam menyajikan atau melaporkan semua kegiatan keuangan kepada Masyarakat.

Konsep akuntabilitas yang dikemukakan oleh Mack & Ryan, (2006) mencakup dua dimensi yaitu akuntabilitas keuangan dan akuntabilitas publik. Akuntabilitas keuangan, sebagaimana dijelaskan oleh Mack dan Ryan, berfokus pada tanggung jawab organisasi dalam memastikan bahwa laporan keuangan disusun secara transparan, akurat, dan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku, sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada otoritas fiskal dan auditor eksternal. Di sisi lain, akuntabilitas publik menekankan pentingnya pertanggungjawaban organisasi terhadap masyarakat luas, yang mencakup keterbukaan informasi, kesesuaian penggunaan sumber daya publik, dan pelaporan hasil kerja organisasi kepada masyarakat. Mack dan Ryan menggarisbawahi bahwa akuntabilitas publik tidak hanya mencakup pelaporan administratif, tetapi juga mencerminkan komitmen organisasi untuk memberikan manfaat nyata kepada masyarakat melalui kebijakan dan program kerja yang efektif. Kedua dimensi akuntabilitas ini saling melengkapi, dengan akuntabilitas keuangan sebagai dasar untuk memastikan penggunaan sumber daya secara efisien, sedangkan akuntabilitas publik mencakup aspek yang lebih luas, yaitu membangun kepercayaan masyarakat terhadap kinerja organisasi. Pada penelitian Tran et al., (2021), dimensi akuntabilitas yang dirumuskan oleh Mack dan Ryan menjadi kerangka evaluasi yang menunjukkan bagaimana kualitas laporan keuangan dapat memengaruhi kinerja organisasi sektor publik melalui peningkatan akuntabilitas.

Kinerja Organisasi Pemerintah Daerah

Menurut Abdurrahman, (2019) kinerja adalah hasil dari prestasi kerja seseorang atau suatu lembaga saat menjalankan tugas dengan keahlian dan kapabilitas yang dimiliki. Berdasarkan pendapat Handoko, (2014) kinerja merupakan suatu proses di dalam organisasi untuk mengevaluasi capaian kerja para pegawai. Dari penjelasan sebelumnya, dapat disimpulkan bahwa kinerja merujuk pada prestasi atau hasil yang dicapai dari seluruh pelaksanaan suatu aktivitas yang dilakukan oleh individu atau lembaga pemerintahan berdasarkan visi dan misi mereka. Dalam konteks organisasi sektor publik, khususnya pemerintah daerah, kinerja organisasi menjadi cerminan dari keberhasilan dalam menjalankan fungsi pelayanan publik dan Pembangunan daerah. Menurut Rivai & Basri, (2005) kinerja organisasi pemerintah daerah mencerminkan kemampuan organisasi dalam mengelola sumber daya secara efektif dan efisien dalam rangka meningkatkan kesejahteraan Masyarakat. Hal ini menunjukkan bahwa kinerja tidak hanya diukur dari capaian administratif, tetapi juga dari dampaknya terhadap masyarakat. Denagn demikian, kinerja organisasi pemerintah daerah dapat dipahami sebagai tingkat keberhasilan suatu instansi pemerintah daerah dalam menjalankan fungsinya secara efisien dan efektif, dengan mengedepankan prinsip akuntabilitas dan pelayanan publik yang berkualitas. Kinerja ini tercermin dari kemampuan organisasi dalam mengelola sumber daya, mencapai target yang telah ditetapkan, serta memberikan kontribusi nyata bagi kesejahteraan masyarakat di wilayahnya.

Kinerja organisasi pemerintah merujuk pada pengukuran berdasarkan dimensi yang dikembangkan oleh (Verbeeten & Speklé, 2015). Dimensi tersebut mencakup:

1. Efisiensi: Menilai seberapa baik sumber daya digunakan untuk menghasilkan output yang optimal. Hal ini mencakup pengelolaan anggaran secara hemat dan efektif.

2. Efektivitas: Mengukur sejauh mana hasil program atau kebijakan memenuhi tujuan yang telah ditetapkan. Hal ini mencakup pencapaian target organisasi yang relevan dengan kebutuhan Masyarakat.
3. Kualitas layanan publik: menggambarkan tingkat kepuasan masyarakat terhadap layanan yang diberikan.
4. Inovasi dan pembelajaran organisasi: mengukur kemampuan organisasi untuk beradaptasi, memperbaiki proses internal, dan menciptakan inovasi yang berkelanjutan.

2.2 Penelitian Terdahulu

Tabel 1
Kajian Penelitian Terdahulu

No	Penulis dan Tahun	Variabel	Hasil
1.	Jatmiko & Lestiawan, (2016)	Dependen: Kinerja Pemerintah Daerah Independen: • Transparansi • Akuntabilitas • Partisipasi Masyarakat	Transparansi tidak berpengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah, akuntabilitas tidak berpengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah, partisipasi publik tidak berpengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah, keadilan berpengaruh positif terhadap kinerja pemerintah daerah, tanggung jawab berpengaruh positif terhadap kinerja pemerintah daerah.
2.	Tran et al., (2021)	Dependen: Kinerja Organisasi Sektor Publik Independen : Kualitas Pelaporan Keuangan Mediasi: Akuntabilitas	Kualitas pelaporan keuangan berpengaruh positif terhadap kinerja organisasi sektor publik, kualitas pelaporan keuangan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas, akuntabilitas berpengaruh positif terhadap kinerja organisasi sektor publik, akuntabilitas memediasi hubungan antara kualitas pelaporan keuangan dan kinerja organisasi sektor publik.
3.	Yunia & Muttaqin, (2022)	Dependen: Kinerja Organisasi Sektor Publik Independen : Kualitas Pelaporan Keuangan Moderasi: Akuntabilitas	Kualitas laporan keuangan yang dikelola oleh perempuan berpengaruh terhadap kinerja organisasi sektor publik, kualitas laporan keuangan yang dikelola oleh laki-laki berpengaruh terhadap kinerja organisasi sektor publik, akuntabilitas berpengaruh terhadap kinerja organisasi sektor publik, akuntabilitas dapat memoderasi kualitas laporan keuangan terhadap kinerja organisasi sektor publik.
4.	Sastria & Seputro, (2022)	Dependen: Kinerja Pemerintah Desa Independen: • Kualitas Pelaporan Keuangan • Akuntabilitas • Kompetensi	Kualitas pelaporan keuangan tidak berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap perspektif kinerja desa, akuntabilitas berpengaruh positif terhadap kinerja desa dan berpengaruh signifikan terhadap peningkatan kinerja desa, kompetensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap

			perspektif kinerja desa di pulau Madura.
5.	Allisa & Suryaningrum, (2023)	Dependen: Kinerja organisasi sektor publik Independen: Kualitas laporan keuangan Intervening: Akuntabilitas	Kualitas laporan keuangan berpengaruh terhadap kinerja organisasi sektor publik, kualitas laporan keuangan berpengaruh terhadap akuntabilitas, akuntabilitas berpengaruh terhadap kinerja organisasi sektor publik, kualitas laporan keuangan berpengaruh terhadap kinerja organisasi sektor publik melalui akuntabilitas.

2.3 Pengembangan Hipotesis

Pengaruh Kualitas Laporan Keuangan terhadap Kinerja Organisasi Pemerintah Daerah

Agency theory, yang dikembangkan oleh Jensen & Mecling, (1976), menjadi dasar teori untuk memahami hubungan antara kualitas laporan keuangan dan kinerja organisasi pemerintah daerah. Dalam konteks teori ini, masyarakat bertindak sebagai *principal* yang memberikan mandat kepada pemerintah sebagai *agent* untuk mengelola sumber daya publik secara transparan dan akuntabel. Laporan keuangan berkualitas tinggi, yang ditandai dengan relevansi, keandalan, dan dapat dibandingkan, memungkinkan *principal* untuk memonitor tindakan *agent*, mengurangi potensi asimetri informasi, dan memastikan bahwa pengambilan keputusan dilakukan berdasarkan informasi yang valid. Dengan laporan keuangan yang berkualitas, pemerintah mampu merancang kebijakan strategis yang lebih efektif untuk meningkatkan pelayanan publik, sehingga berkontribusi pada pencapaian kinerja yang optimal.

Berbagai penelitian telah membuktikan hubungan positif antara kualitas laporan keuangan dan kinerja organisasi. Tran et al., (2021) menemukan bahwa laporan keuangan yang akurat dan informatif memungkinkan pengambilan keputusan yang lebih baik oleh pemerintah, yang pada akhirnya meningkatkan efisiensi dan efektivitas kinerja organisasi publik. Penelitian oleh Seputro & Muhammad, (2022) pada pemerintah desa menunjukkan bahwa kualitas laporan keuangan secara signifikan meningkatkan kinerja desa melalui perencanaan dan alokasi sumber daya yang lebih baik. Allisa & Suryaningrum, (2023) juga mendukung temuan ini, di mana kualitas laporan keuangan berkontribusi pada kinerja organisasi sektor publik dengan menyediakan informasi yang transparan dan akuntabel. Penelitian dari Yunia & Muttaqin, (2022) juga menunjukkan bahwa kualitas laporan keuangan berpengaruh positif terhadap kinerja organisasi sektor publik, baik yang dikelola oleh perempuan maupun laki-laki, melalui efektivitas pengelolaan informasi keuangan. Dengan demikian hipotesis pertama yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H1: Kualitas laporan keuangan berpengaruh positif terhadap kinerja organisasi pemerintah daerah

Pengaruh Kualitas laporan Keuangan terhadap Akuntabilitas

Agency theory juga memberikan kerangka teoritis untuk menjelaskan hubungan antara kualitas laporan keuangan dan akuntabilitas. Dalam teori ini, laporan keuangan yang berkualitas membantu mengurangi ketidakpastian dan memungkinkan

masyarakat sebagai *principal* untuk mengevaluasi apakah pemerintah telah memenuhi mandatnya. Ketika laporan keuangan disusun dengan standar yang baik, seperti yang diatur dalam PP Nomor 71 Tahun 2010, maka tingkat transparansi dan pertanggungjawaban pemerintah meningkat, sehingga akuntabilitas dalam pengelolaan sumber daya publik dapat tercapai.

Penelitian terdahulu studi oleh Tran et al., (2021) menunjukkan bahwa kualitas laporan keuangan memiliki hubungan positif yang signifikan dengan akuntabilitas pemerintah. Laporan keuangan yang informatif dan andal memungkinkan masyarakat dan pemangku kepentingan lain untuk mengevaluasi tindakan pemerintah, sehingga meningkatkan tingkat akuntabilitas. Sejalan dengan itu, Agung, (2020) menemukan bahwa kualitas pelaporan keuangan meningkatkan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan daerah, terutama dalam hal transparansi dan pelaporan yang tepat waktu. Penelitian oleh Shadrina & Hidajat, (2023) juga mendukung temuan ini, dengan menunjukkan bahwa penyajian laporan keuangan yang baik secara positif memengaruhi akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Selain itu, penelitian oleh (Muchram et al., 2022) menegaskan bahwa penyusunan laporan keuangan berbasis akrual mendukung peningkatan akuntabilitas dengan menyediakan informasi yang relevan dan tepat waktu. Berdasarkan hasil ini, hipotesis kedua adalah:

H2: Kualitas laporan keuangan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas.

Pengaruh Akuntabilitas terhadap Kinerja Organisasi Pemerintah Daerah

Dalam kerangka *agency theory*, hubungan antara masyarakat (sebagai *principal*) dan pemerintah (sebagai *agent*) ditandai oleh adanya ketidakseimbangan informasi (*information asymmetry*) yang dapat menimbulkan konflik kepentingan (Jensen & Mecling, 1976). Dalam konteks ini, akuntabilitas berperan sebagai mekanisme utama untuk meminimalkan asimetri informasi dan memastikan bahwa agen bertindak sesuai dengan kepentingan *principal*. Akuntabilitas menuntut agar pemerintah memberikan pertanggungjawaban secara terbuka atas seluruh tindakan dan penggunaan sumber daya publik, sehingga mendorong terciptanya efisiensi dan efektivitas dalam pelaksanaan tugas pemerintahan.

Akuntabilitas yang tinggi tidak hanya memperkuat transparansi, tetapi juga menciptakan tekanan positif bagi pemerintah untuk mempertahankan dan meningkatkan kinerjanya, karena adanya ekspektasi dan evaluasi berkelanjutan dari publik. Evaluasi publik yang dilakukan secara terus-menerus dapat memperkuat insentif bagi agen untuk memenuhi target kinerja dan meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap institusi pemerintah (Tran et al., 2021).

Temuan empiris juga mendukung bahwa akuntabilitas memiliki dampak yang signifikan terhadap kinerja organisasi. Penelitian oleh Tran et al., (2021) menunjukkan bahwa akuntabilitas memiliki dampak signifikan terhadap kinerja organisasi sektor publik, karena meningkatkan kepercayaan masyarakat dan efektivitas penggunaan sumber daya publik. Penelitian oleh Hanisa & Handayani, (2023) di pemerintah daerah kabupaten Sijunjung menemukan bahwa akuntabilitas memainkan peran penting dalam mendukung peningkatan kinerja organisasi, terutama dalam pengelolaan anggaran daerah. Selain itu, Yuliana et al., (2022) mengungkapkan bahwa akuntabilitas yang tinggi meningkatkan efisiensi pelayanan publik, yang berdampak langsung pada pencapaian kinerja organisasi pemerintah. Dengan demikian, akuntabilitas berfungsi tidak hanya sebagai alat kontrol, tetapi juga sebagai penggerak utama peningkatan kinerja organisasi pemerintah daerah. Oleh karena itu, hipotesis ketiga yang diajukan adalah:

H3: Akuntabilitas berpengaruh positif terhadap kinerja organisasi pemerintah daerah.

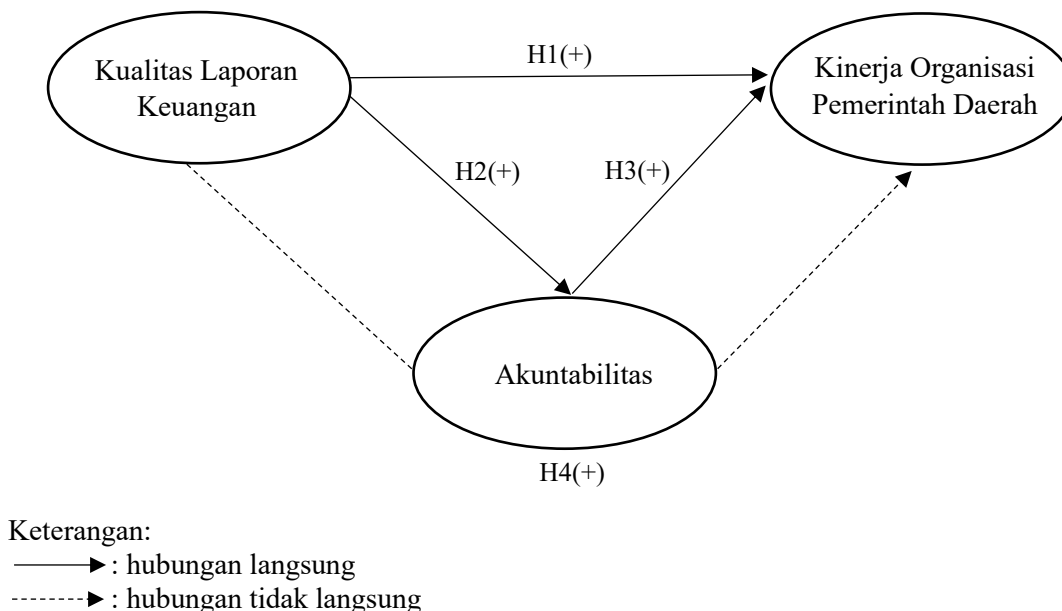
Peran Akuntabilitas sebagai pemediasi hubungan antara Kualitas laporan Keuangan dan Kinerja Organisasi Pemerintah Daerah

Agency theory juga relevan untuk menjelaskan peran mediasi akuntabilitas dalam hubungan antara kualitas laporan keuangan dan kinerja. Ketika laporan keuangan berkualitas disusun, masyarakat dapat menilai tindakan pemerintah secara objektif, yang meningkatkan akuntabilitas. Akuntabilitas ini, pada gilirannya, mendorong pemerintah untuk menggunakan sumber daya secara lebih efisien dan efektif, sehingga meningkatkan kinerja organisasi (Seputro & Muhammad, 2022). Dengan kata lain, akuntabilitas menjadi jembatan yang menghubungkan kualitas laporan keuangan dengan kinerja organisasi pemerintah daerah.

Studi Tran et al., (2021) memberikan bukti kuat bahwa akuntabilitas memediasi hubungan antara kualitas laporan keuangan dan kinerja. Akuntabilitas memastikan bahwa informasi dalam laporan keuangan digunakan secara efektif untuk mengelola sumber daya dan meningkatkan kinerja. Penelitian oleh Seputro & Muhammad, (2022) juga menemukan bahwa akuntabilitas memperkuat hubungan antara kualitas pelaporan keuangan dan kinerja desa. Allisa & Suryaningrum, (2023) menegaskan bahwa akuntabilitas memiliki peran penting sebagai variabel intervening yang menghubungkan kualitas laporan keuangan dengan peningkatan kinerja organisasi sektor publik. Berdasarkan temuan ini, hipotesis keempat adalah:

H4: Akuntabilitas memediasi hubungan antara kualitas laporan keuangan dan kinerja organisasi pemerintah daerah.

2.4 Model Penelitian



Gambar 1
Model Penelitian

3. Metode Penelitian

3.1 Populasi

Populasi dalam penelitian ini mencakup seluruh Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Kota Semarang dengan jumlah 52 instansi. Penelitian ini mengambil populasi di Kota Semarang karena dilihat dari fenomena yang ditemukan BPK adanya beberapa permasalahan seperti pendapatan BLUD yang tidak dilaporkan, kelebihan pembayaran honorarium, dan penganggaran belanja barang serta jasa yang tidak sesuai substansi belanja. Meskipun ada beberapa masalah yang ditemui, Pemerintah Kota Semarang tetap memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) untuk Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Tahun anggaran 2022. Selain itu adanya dugaan korupsi yang melibatkan kepala daerah juga menunjukkan lemahnya akuntabilitas dan pengawasan, sehingga menjadikan OPD di Kota Semarang relevan sebagai populasi dalam penelitian ini.

3.2 Sampel dan Teknik Sampel

Pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan metode *Purposive Sampling*, yaitu teknik pemilihan sampel yang didasarkan pada pertimbangan tertentu. Sampel yang diambil berasal dari sumber yang dipilih sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan. Adapun kriteria yang dipilih sebagai berikut: (1) Menjabat sebagai kepala badan/dinas/kantor, kepala bagian keuangan/bendahara beserta staff keuangan, (2) Terlibat dalam penyusunan laporan keuangan dan perwujudan akuntabilitas, (3) Telah menjabat minimal satu tahun.

3.3 Variabel Penelitian

Penelitian ini terdapat tiga variabel yang digunakan yaitu variabel kualitas laporan keuangan (X) sebagai variabel independen, variabel kinerja organisasi pemerintah daerah (Y) sebagai variabel dependen dan akuntabilitas (Z) sebagai variabel mediasi.

Tabel 2
Definisi Operasional dan Indikator Variabel

Variabel	Indikator Penelitian	Skala Penelitian
Kualitas Laporan Keuangan (X)	1. Relevan - Disusun sesuai Standar Akuntansi Pemerintah, - Dapat digunakan dalam pengambilan keputusan, - Informasi laporan keuangan membantu evaluasi masa lalu dan prediksi masa depan, - Informasi disajikan tepat waktu dan lengkap. 2. Andal - Bebas dari kesalahan material, - Informasi disajikan jujur dan dapat diverifikasi, - Penyajian laporan bersifat netral dan tidak berpihak kepada kepentingan tertentu. 3. Dapat diperbandingkan	<i>Skala Likert</i> 5 poin mulai dari 1 (sangat tidak setuju) hingga 5 (sangat setuju)

	- Kebijakan akuntansi konsisten dari tahun ke tahun, - Dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya untuk analisis tren. 4. Dapat dipahami - Informasi keuangan disajikan dengan jelas dan mudah dipahami. (diadaptasi dari PP No. 71 Tahun 2010)	
Akuntabilitas (Z)	1. Akuntabilitas Keuangan - Pemenuhan kewajiban keuangan jangka pendek dan jangka panjang, - Temuan audit, seperti BPK, berpengaruh pada perbaikan sistem akuntabilitas keuangan, - Perbaikan kesalahan, - Transparansi pelaporan keuangan, - Kepatuhan terhadap anggaran, - Sistem kontrol internal. 2. Akuntabilitas Publik - Beroperasi untuk kepentingan terbaik masyarakat, - Efisiensi penggunaan sumber daya, - Pengaruh pada generasi mendatang, - Pelaporan hasil kerja secara berkala kepada masyarakat, - Penggunaan uang publik sesuai tujuan anggaran, - Keterbukaan informasi pengelolaan keuangan untuk publik secara transparan. (dikembangkan dari Mack & Ryan 2006)	<i>Skala Likert 5</i> poin mulai dari 1 (sangat tidak setuju) hingga 5 (sangat setuju)
Kinerja Organisasi Pemerintah Daerah (Y)	1. Efisiensi - Anggaran organisasi digunakan secara hemat dan efektif. 2. Efektifitas - Pencapaian target layanan yang direncanakan. 3. Kualitas pelayanan publik - Dampak kebijakan organisasi memberikan manfaat yang nyata kepada masyarakat,	<i>Skala Likert 5</i> poin mulai dari 1 (sangat buruk) hingga 5 (sangat baik)

	- Kualitas layanan publik yang diberikan organisasi memenuhi kebutuhan masyarakat. 4. Inovasi dan pembelajaran organisasi - Inovasi dalam operasional organisasi meningkatkan kualitas layanan publik, - Proses manajemen internal telah diperbaiki untuk mencegah pengulangan temuan audit. (diadaptasi dari Verbeeten dan Speklé 2015)	
--	---	--

3.4 Metode Pengumpulan Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data primer, Dimana data diperoleh langsung dari sumbernya. Metode pengumpulan data yang diterapkan adalah melalui kuesioner, berupa serangkaian pertanyaan atau pernyataan tertulis yang perlu dijawab oleh responden sasaran dan sesuai kualifikasi. Responden penelitian ini yaitu kepala badan/dinas/kantor, kepala bagian keuangan/bendahara beserta staff keuangan pada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Kota Semarang. Alur pengumpulan data yaitu dimulai dengan peneliti menyebarkan kuesioner kepada responden sesuai kualifikasi. Kuesioner dibagikan secara online menggunakan *google formulir* melalui web silintas PPID maupun dibagikan secara langsung. Data dikumpulkan dan diperoleh setelah responden berhasil mengisi kuesioner yang telah didistribusikan.

Skala likert merupakan metode yang diterapkan dalam penelitian ini untuk memperoleh data yang diukur dengan memberikan skor atau nilai. Pada kategori pertanyaan, responden diminta untuk memilih dari lima opsi jawaban: sangat tidak setuju, tidak setuju, kurang setuju, setuju, atau sangat setuju, dengan cara memberikan tanda centang ✓ pada kolom yang paling menggambarkan pendapat responden. Penelitian ini menggunakan nilai yang beragam, yaitu:

1. Sangat tidak setuju (STS) = 1
2. Tidak setuju (TS) = 2
3. Kurang setuju (KS) = 3
4. Setuju (S) = 4
5. Sangat Setuju (SS) = 5

3.5 Analisis Data

Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Partial Least Square (PLS)* dengan pendekatan *Structural Equation Modeling (SEM)*. Pengujian dilakukan menggunakan perangkat lunak SmartPLS. PLS merupakan metode analisis berbasis varian yang memungkinkan untuk melakukan pengujian model pengukuran dan model struktural secara bersamaan. Keunggulan PLS adalah tidak memerlukan asumsi tertentu terkait data, termasuk normalitas data, meskipun penggunaan jumlah sampel yang besar dapat meningkatkan akurasi estimasi.

Analisis Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif digunakan untuk menggambarkan karakteristik dari suatu kelompok, sampel, atau data. Metode ini bersifat terbatas pada tingkat sampel,

sehingga tidak dapat digunakan untuk menarik kesimpulan yang lebih umum atau melakukan generalisasi. Menurut Ghazali, (2021) Statistik deskriptif merupakan alat yang berguna untuk memberikan gambaran mengenai variabel-variabel yang diteliti, dilengkapi dengan analisis berdasarkan data, seperti rata-rata (*mean*), standar deviasi, varian, serta nilai maksimum dan minimum.

Alat Analisis Data

Model dalam analisis PLS pada penelitian ini terdiri dari dua komponen, yaitu (1) Model pengukuran (*Outer Model*) dan (2) Model Struktural (*Inner Model*). Langkah-langkah yang diambil dalam analisis ini adalah sebagai berikut:

Model Pengukuran (*Outer Model*)

1. Uji Validitas

Uji validitas terdiri dari dua jenis, yaitu validitas konvergen dan validitas diskriminan.

a. Uji Validitas Konvergen (*Convergent Validity*)

Validitas konvergen merupakan nilai loading factor yang menghubungkan variabel laten dengan indikator yang ada. Untuk menilai validitas setiap indikator pada variabel tertentu, suatu indikator dianggap valid jika nilai loading factornya $> 0,7$. Selain itu, pengujian Average Variance Extracted (AVE) menunjukkan bahwa sebuah indikator dinyatakan memadai jika nilai AVE mencapai $\geq$ dari 0,5.

b. Uji Validitas Diskriminan (*Discriminant Validity*)

Validitas diskriminan berfungsi untuk menilai sejauh mana variabel-variabel laten saling berbeda. Uji ini memeriksa apakah dua pengukuran yang seharusnya tidak berkorelasi benar-benar tidak saling berkorelasi. Proses ini melibatkan perbandingan nilai AVE dari konstruk tertentu dengan korelasi antara konstruk tersebut dan konstruk lainnya. Jika nilai AVE $> 0,5$, maka konstruk tersebut dianggap valid. Selain itu, salah satu metode untuk mengukur validitas diskriminan adalah dengan menggunakan cross loading, di mana indikator dianggap memiliki validitas diskriminan yang baik jika koefisien korelasinya lebih tinggi dengan konstruk lain atau nilai cross loading setiap variabel $> 0,7$ (Ghozali dan Latan, 2015).

2. Uji Reliabilitas

Reliabilitas adalah ukuran yang digunakan untuk menilai konsistensi, akurasi, dan presisi suatu indikator atau kuesioner dalam penelitian. Reliabilitas dapat diukur melalui metode *Cronbach's Alpha* dan *Composite Reliability*. Indikator dianggap reliabel jika nilai *alpha* dan *composite reliability* lebih besar dari 0,70. Semakin tinggi nilai tersebut, terutama jika mendekati 1, semakin konsisten dan andal data yang diperoleh dari kuesioner. Oleh karena itu, reliabilitas sangat penting dalam menilai sejauh mana kuesioner atau indikator dapat diandalkan untuk mengukur konstruk yang sedang diteliti (Ghozali, 2021).

Model Struktural (*Inner Model*)

1. Uji R-Squared

Uji koefisien determinasi (*R-Squared*) berfungsi untuk mengukur sejauh mana variabel independen memengaruhi variabel dependen dalam suatu model. Nilai R-Squared mencerminkan tingkat kekuatan hubungan antara kedua variabel tersebut. Sebagai panduan, nilai 0,25 menunjukkan adanya hubungan yang lemah, 0,45 menandakan hubungan yang moderat, dan 0,70 menunjukkan adanya hubungan yang kuat. Selain itu, *R-Squared* juga digunakan untuk menilai sejauh mana model

struktural mampu menjelaskan variasi pada variabel endogen. Semakin tinggi nilai *R-Squared*, semakin baik pula model tersebut dalam menerangkan variasi variabel endogen. Dengan demikian, *R-Squared* berperan penting dalam mengevaluasi kekuatan dan kualitas model dalam menjelaskan hubungan antar variabel.

2. Uji Hipotesis

Uji hipotesis digunakan untuk menilai pengaruh antara variabel. Koefisien Jalur (path coefficients) adalah nilai yang dihasilkan untuk dapat melihat hubungan pada setiap variabel. Nilai koefisien jalur berada pada rentang -1 sampai +1. Dengan rentang +1 mewakili hubungan positif yang kuat dan rentang -1 mengindikasikan hubungan yang negatif. Pengujian koefisien jalur pada SEM-PLS dilakukan dengan menggunakan metode *bootstrapping* yang menghasilkan *re-sampling* yang baik dan digunakan dalam penelitian ini. Nilai-nilai seperti *t-statistic* dan *p-value* digunakan untuk menentukan apakah suatu hipotesis diterima atau ditolak. Umumnya, jika *t-statistic* $\leq 1,96$, atau *p-value* $\geq 0,05$, maka artinya hipotesis ditolak. Sebaliknya, jika *t-statistic* $> 1,96$, atau *p-value* $< 0,05$, artinya hipotesis diterima. Dengan demikian uji hipotesis ini berguna untuk menentukan apakah hubungan antar variabel pada hipotesis penelitian memiliki pengaruh yang signifikan atau tidak.

3. Uji Mediasi

Uji mediasi dilakukan dengan memasukkan variabel mediasi ke dalam model untuk mengamati apakah hubungan antara variabel independen dan variabel dependen mengalami penurunan atau bahkan hilang. Jika terdapat pengurangan hubungan setelah variabel mediasi dimasukkan, maka variabel tersebut dapat dianggap sebagai mediator. Selain itu, dalam pengujian mediasi, metode *variance accounted for* (VAF) dapat digunakan untuk menghitung sejauh mana variabel mediasi mempengaruhi hubungan antara variabel independen dan dependen. Dengan menghitung nilai VAF, penelitian dapat menentukan apakah variabel mediasi berperan sebagai mediator parsial, mediator penuh, atau bahkan tidak memiliki efek mediasi sama sekali. untuk menghitung metode VAF dapat dengan rumus (Ghozali, 2021) berikut:

$$VAF = \frac{\text{Pengaruh tidak langsung}}{\text{Pengaruh langsung} + \text{pengaruh tidak langsung}} \times 100\%$$

- a) Jika nilai VAF $> 80\%$, maka peran variabel mediasi dianggap sebagai mediasi penuh.
- b) Jika nilai VAF berada diantara 20% hingga $\leq 80\%$, maka peran variable mediasi tergolong mediasi parsial.
- c) Jika nilai VAF $< 20\%$, ini menandakan bahwa tidak ada peran mediasi.