

FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH (Studi pada OPD Provinsi Jawa Timur)

Jihan Jayanthi Pitaloka

jihanjayanthi@yahoo.com

Nur Handayani

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA) Surabaya

ABSTRACT

This research aimed to examine the effect of budget implementation based on performance, target accuracy, accounting controlling and report system on performance accountability of government instancy. while, the population was regional working unit of East Java Province. This research was causal-comparative with quantitative approach. Moreover, the data collection technique used survey, and respondents questionnaires as the primary data. Furthermore, the sampling collection technique used purposive sampling with 74 respondents as samples. In addition, the data analysis techniques used multiple linear regression with SPSS (Statistical Product and Services Solutions) version 23.0. The reserch result showed the buget implementation which based on performance had positive effect on performance accountability of government instancy, budgetting target accuracy had positive effect on performance accountability of government instancy, the government accountancy controlling as well as the report system had positive effect on performance accountability of its instancy. In conclusion, this research result had supported all hypotheses which had been formulated.

Keywords: Budgetting based on performance, budgetting target accuracy, accountancy controlling, report system, performance accountability.

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh penerapan anggaran berbasis kinerja, kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Populasi dalam penelitian ini adalah Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Provinsi Jawa Timur. Penelitian ini merupakan penelitian kausal komparatif dengan pendekatan kuantitatif. Teknik pengumpulan data menggunakan metode survei. Data yang digunakan adalah data primer melalui penyebaran kuesioner kepada responden. Metode pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Jumlah sampel pada penelitian ini sebanyak 74 responden. Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan analisis regresi linier berganda dengan alat bantu aplikasi SPSS (*Statistical Product and Services Solutions*) versi 23.0. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil penelitian ini telah mendukung semua hipotesis yang telah dirumuskan dalam penelitian ini.

Kata Kunci: Anggaran berbasis kinerja, kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi, sistem pelaporan, akuntabilitas kinerja.

PENDAHULUAN

Laporan keuangan pemerintah merupakan komponen penting dalam mewujudkan akuntabilitas pengelolaan keuangan kepada publik. Adanya tuntutan yang semakin besar terhadap pelaksanaan akuntabilitas publik menimbulkan implikasi bagi manajemen pada instansi pemerintah untuk memberikan informasi kepada publik, salah satunya adalah informasi dalam laporan keuangan. Fungsi informasi dalam laporan keuangan tidak akan memiliki manfaat jika laporan keuangan tersebut tidak dapat dipertanggungjawabkan oleh penyelenggara negara. Akuntabilitas laporan keuangan merupakan wujud

pertanggungjawaban pengelolaan keuangan publik merupakan unsur nilai informasi yang penting terkait dengan pengambilan keputusan berbagai pihak.

Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah merupakan salah satu kata kunci bagi terwujudnya *good governance* dalam pengelolaan organisasi publik. Bentuk perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah adalah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan/kegagalan pelaksanaan program dan kegiatan yang telah ditetapkan dalam rangka mencapai visi dan misi organisasi yang berorientasi pada kepentingan publik. Akuntabilitas diyakini mampu mengubah kondisi pemerintahan yang tidak dapat memberikan pelayanan publik secara baik dan korup menuju suatu tatanan pemerintahan yang demokratis.

Penerapan anggaran berbasis kinerja memiliki nilai yang cukup berarti bagi akuntabilitas publik. Hal ini dikarenakan setiap instansi pemerintah harus dapat menyajikan informasi yang jelas dan bermanfaat bagi pengguna informasi laporan keuangan. Setiap komponen instansi pemerintah bertanggungjawab atas pencapaian hasil kerja (*output/outcome*) dari perencanaan alokasi biaya atau input yang telah ditetapkan. Bastian (2001:297) menyatakan, tujuan pelaporan keuangan sektor publik adalah memberikan informasi mengenai laporan keuangan suatu entitas yang berguna bagi sejumlah besar pemakai. Sehingga untuk memicu keberhasilan penerapan anggaran berbasis kinerja diperlukan penghargaan dan sanksi tegas agar dapat memberikan informasi berupa laporan keuangan yang jelas dan juga dapat memberikan manfaat bagi penggunanya.

Pada konteks Pemerintah Daerah, kejelasan sasaran anggaran berimplikasi pada aparat untuk menyusun anggaran sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai instansi pemerintah. Menurut Suhartono dan Solihin (2006) kejelasan sasaran anggaran adalah sejauh mana tujuan anggaran yang telah ditetapkan secara jelas dan spesifik yang bertujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Bastian (2001:275) menyatakan bahwa anggaran yang tidak efektif dan tidak berorientasi pada kinerja akan dapat menggagalkan perencanaan yang telah disusun, oleh karena itu kejelasan sasaran anggaran menjadi suatu hal yang relevan dan penting di lingkup pemerintah karena dampaknya terhadap akuntabilitas pemerintah.

Pemanfaatan sumber daya secara ekonomis, efektif dan efisien serta merata dapat dilakukan dengan pengendalian manajemen yang baik. Salah satu jenis pengendalian manajemen adalah pengendalian keuangan (*financial control*) dengan memanfaatkan sistem akuntansi. Sistem pengendalian yang menggunakan informasi akuntansi disebut dengan sistem pengendalian yang berbasis akuntansi atau juga sering disebut sebagai sistem pengendalian akuntansi (Kusumaningrum, 2010). Sistem pengendalian akuntansi sendiri adalah suatu prosedur dan sistem formal yang menggunakan informasi untuk menjaga pola aktivitas organisasi. Pengendalian akuntansi dilakukan untuk melakukan pengujian terhadap sistem perencanaan, sistem pencatatan transaksi dan prosedur *monitoring* yang didasarkan pada sistem informasi.

Menurut Mardiasmo (2009:45) pengendalian akuntansi adalah suatu sistem formal berbasis akuntansi yang digunakan oleh organisasi untuk melakukan aktivitas sehingga tercapainya akuntabilitas kinerja organisasi. Senada dengan hal tersebut penelitian yang dilakukan Suhaesti (2016) memperoleh hasil bahwa pengendalian akuntansi berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Anjarwati (2012) dan Wahid (2016) menyatakan tidak adanya pengaruh antara pengendalian akuntansi dengan akuntabilitas kinerja. Perbedaan hasil penelitian ini menyebabkan penelitian dibidang anggaran pada pemerintah daerah menjadi relevan dan penting.

Faktor terakhir yang mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dalam penelitian ini adalah sistem pelaporan. Menurut Mardiasmo (2009:159) agar laporan pertanggungjawaban dalam hal ini adalah laporan keuangan pemerintah daerah lebih

akuntabel, maka sebaiknya diperlakukan keterlibatan pihak-pihak yang profesional dan independen untuk menilai laporan tersebut. Sistem pelaporan yang baik diperlukan agar dapat memantau dan mengendalikan kinerja pemerintah dalam mengimplementasikan anggaran yang telah ditetapkan. Pemerintah selaku pengelola dana publik harus mampu menyediakan informasi keuangan yang disajikan secara akurat, relevan, konsisten, dan dapat dipercaya.

Berdasarkan latar belakang masalah diatas maka peneliti dapat menyusun rumusan masalah sebagai berikut: (1) Apakah penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah? (2) Apakah kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah? (3) Apakah pengendalian akuntansi berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah? (4) Apakah sistem pelaporan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah?. Sedangkan tujuan penelitian ini adalah: (1) Untuk menguji secara empiris pengaruh penerapan anggaran berbasis kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah; (2) Untuk menguji secara empiris pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah; (3) Untuk menguji secara empiris pengaruh pengendalian akuntansi terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah; (4) Untuk menguji secara empiris pengaruh sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

TINJAUAN TEORITIS

Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja

Anggaran berbasis kinerja (*Performance based budgeting*) pada dasarnya adalah sebuah sistem penganggaran yang berorientasi pada *output*. Menurut Halim dan Kusufi (2014:55) anggaran berbasis kinerja merupakan teknik penganggaran dalam sektor publik yang disusun untuk mengatasi berbagai kelemahan yang terdapat dalam anggaran untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik. Anggaran berbasis kinerja sangat menekankan pada konsep *value for money* dan pengawasan atas kinerja *output*. Pendekatan ini juga mengutamakan mekanisme penentuan yang pembuatan prioritas tujuan serta pendekatan yang sistematis dan rasional dalam pengambilan keputusan.

Penyusunan anggaran berbasis kinerja bertujuan untuk dapat meningkatkan efisiensi pengalokasian sumber daya dan efektivitas penggunaannya sesuai dengan perencanaan yang telah ditetapkan oleh pemerintah daerah. Sehingga dengan adanya anggaran berbasis kinerja tersebut diharapkan anggaran dapat digunakan secara optimal untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat dan dapat mendukung peningkatan transparansi dan akuntabilitas manajemen sektor publik. Selain itu, anggaran berbasis kinerja memfokuskan pemanfaatan anggaran untuk perbaikan kinerja organisasi yang berpedoman pada prinsip *value for money*.

Kejelasan Sasaran Anggaran

Anggaran memiliki peran penting dalam organisasi sektor publik, terutama organisasi pemerintahan. Anggaran organisasi sektor publik yang baik tidak hanya memuat informasi tentang pendapatan, belanja dan pembiayaan namun juga berisi tentang pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode akuntansi. Menurut Deddi (2008) menyatakan bahwa anggaran adalah sebuah proses yang dilakukan oleh organisasi sektor publik untuk mengalokasikan sumber daya yang dimiliki pada kebutuhan-kebutuhan yang tidak terbatas (*the process of allocating resources to unlimited demands*). Anthony dan Govindarajan (2005) mengatakan bahwa anggaran merupakan alat penting untuk perencanaan dan pengendalian jangka pendek yang efektif dalam organisasi.

Anggaran diperlukan dalam pengelolaan sumber daya tersebut dengan baik untuk mencapai kinerja yang diharapkan oleh masyarakat dan menciptakan akuntabilitas terhadap masyarakat. Kenis (dalam Putra, 2013) menjelaskan bahwa kejelasan sasaran anggaran

merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat di mengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Pada konteks pemerintah daerah, kejelasan sasaran anggaran berimplikasi pada aparat, untuk menyusun anggaran sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai instansi pemerintah.

Kejelasan sasaran anggaran akan memudahkan organisasi sektor publik dalam menyusun rencana kegiatan dengan tujuan tercapainya target-target yang telah di tetapkan sebelumnya. Sehingga anggaran dapat dijadikan tolak ukur laporan keuangan pemerintah yang akuntabel, dengan kata lain kejelasan sasaran anggaran yang telah ditetapkan akan mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksana anggaran menjadi bingung, tidak tenang dan tidak puas dalam bekerja. Hal ini menyebabkan kondisi lingkungan yang tidak pasti dengan kata lain ketidakjelasan sasaran anggaran menyebabkan tidak akuntabelnya kinerja instansi pemerintah.

Pengendalian Akuntansi

Pengendalian intern akuntansi adalah proses yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai mengenai pencapaian tujuan pemerintah daerah yang tercermin dari keterandalan laporan keuangan, efisiensi dan efektivitas pelaksanaan program dan kegiatan serta dipatuhinya peraturan perundang-undangan. Menurut definisi, pengendalian (*control*) mengasumsikan bahwa telah ditetapkan suatu rencana tindakan atau standar untuk mengukur prestasi pelaksana. Untuk mencapai tujuan telah ditetapkan bagi organisasi, pengendalian harus dikembangkan sehingga dapat diambil keputusan yang sesuai rencana.

Mulyadi (2013:164) pengendalian intern adalah meliputi struktur organisasi, metode dan ukuran yang dikoordinasikan untuk menjaga kekayaan organisasi, mengecek ketelitian dan kenadalan data akuntansi, mendorong efisiensi dan mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen. Sedangkan menurut Mardiasmo (2009:46) menyatakan pengendalian akuntansi adalah suatu sistem pengendalian formal, berbasis akuntansi yang digunakan oleh organisasi untuk melakukan aktivitas yang bertujuan untuk mengelola sumber daya yang ekonomis, efisien, dan efektif. Kusumaningrum (2010) mengatakan bahwa sistem pengendalian yang menggunakan informasi akuntansi disebut sebagai sistem pengendalian yang berbasis akuntansi atau sering disebut sistem pengendalian akuntansi.

Sistem Pelaporan

Sistem pelaporan merupakan laporan yang menggambarkan sistem pertanggungjawaban dari bawahan kepada atasan. Sistem pelaporan yang baik diperlukan agar dapat memantau dan mengendalikan kinerja manajerial dalam mengimplementasikan anggaran yang telah ditetapkan. Laporan keuangan dalam lingkungan sektor publik berperan penting dalam menciptakan akuntabilitas sektor publik. Informasi keuangan yang terdapat dalam laporan keuangan inilah yang berfungsi sebagai dasar pertimbangan dalam proses pengambilan keputusan. Informasi keuangan merupakan alat untuk melaksanakan akuntabilitas publik secara efektif, bukan tujuan akhir akuntansi sektor publik.

Dari pengertian diatas dapat disimpulkan sistem pelaporan adalah tanggung jawab untuk memberikan informasi atas tindakan yang dilakukan dalam penggunaan anggaran terhadap pihak eksternal, internal atau pihak yang berkepentingan. Dalam pemerintahan sistem pelaporan merupakan suatu rangkaian atau mekanisme yang sangat dibutuhkan untuk menyajikan laporan baik keuangan maupun kinerja. Irawan (2014) menyatakan tujuan sistem pelaporan sendiri adalah mengurangi tingkat ketidakpastian yang berkaitan dengan suatu masalah yang dihadapi pengambil keputusan, dan mempengaruhi perilaku pengambil keputusan dengan cara yang positif.

Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Kata akuntabilitas berasal dari bahasa Inggris *accountability* yang berarti keadaan yang dapat dipertanggungjawabkan. Itulah sebabnya, akuntabilitas menggambarkan tingkat pertanggungjawaban seseorang ataupun suatu lembaga tertentu yang berkaitan dengan sistem administrasi yang dimilikinya. Akuntabilitas juga dapat berarti sebagai perwujudan pertanggungjawaban seseorang atau unit organisasi, dalam mengelola sumber daya yang telah diberikan dan dikuasai, dalam rangka pencapaian tujuan, melalui suatu media berupa laporan akuntabilitas kinerja secara periodik.

Mardiasmo (2009:20) menyatakan, akuntabilitas publik adalah kewajiban seorang pemegang amanah untuk memberikan informasi, pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktifitas kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut. Sedangkan menurut Mahmudi (2010:83) akuntabilitas adalah kewajiban agen (*pemerintah*) untuk mengelola sumber daya, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang berkaitan dengan penggunaan sumber daya publik kepada pemberi mandat (*prinsipal*).

Pengembangan Hipotesis

Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Anggaran berbasis kinerja merupakan teknik penganggaran dalam sektor publik yang disusun untuk mengatasi berbagai kelemahan yang terdapat dalam anggaran untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik. Anggaran berbasis kinerja (*Performance based budgeting*) pada dasarnya adalah sebuah sistem penganggaran yang berorientasi pada *output*. Pendekatan ini juga mengutamakan mekanisme penentuan yang pembuatan prioritas tujuan serta pendekatan yang sistematis dan rasional dalam pengambilan keputusan.

Penyusunan anggaran berbasis kinerja bertujuan untuk dapat meningkatkan efisiensi pengalokasian sumber daya dan efektivitas penggunaannya sesuai dengan perencanaan yang telah ditetapkan oleh pemerintah daerah. Sehingga dengan adanya anggaran berbasis kinerja tersebut diharapkan anggaran dapat digunakan secara optimal untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat dan dapat mendukung peningkatan transparansi dan akuntabilitas manajemen sektor publik. Dari pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa terdapat hubungan antara penerapan anggaran berbasis kinerja dengan akuntabilitas kinerja.

Beberapa penelitian sebelumnya telah menguji Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Safaruddin dan Basri (2016) serta Wahdatul *et al.*, (2016) menunjukkan bahwa Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Berdasarkan paparan tersebut, dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₁: Penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung-jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Kejelasan sasaran anggaran akan memudahkan organisasi sektor publik dalam menyusun rencana kegiatan dengan tujuan tercapainya target-target yang telah ditetapkan sebelumnya. Sehingga anggaran dapat dijadikan tolak ukur laporan keuangan pemerintah yang akuntabel, dengan

kata lain kejelasan sasaran anggaran yang telah ditetapkan akan mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Dari pengertian diatas sejalan dengan penelitian yang dilakukan Anjarwati (2012) maupun Hidayattullah dan Herdjiono (2014) dengan hasil menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh yang positif terhadap kinerja instansi pemerintah, hal ini menyatakan bahwa dengan adanya sasaran anggaran yang jelas maka akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka mencapai tujuan-tujuan yang telah ditetapkan sebelumnya demi tercapainya akuntabilitas kinerja. Berdasarkan paparan tersebut, dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₂: Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Pengaruh Pengendalian Akuntansi Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Pengendalian akuntansi adalah suatu sistem pengendalian formal, berbasis akuntansi yang digunakan oleh organisasi untuk melakukan aktivitas yang bertujuan untuk mengelola sumber daya yang ekonomis, efisien, dan efektif. Dalam hal ini yang termasuk pengendalian akuntansi adalah sistem perencanaan, sistem pelaporan dan prosedur monitoring yang didasarkan pada informasi. Pengendalian akuntansi mengasumsikan bahwa telah ditetapkan suatu rencana tindakan atau standar untuk mengukur prestasi pelaksanaan kegiatan.

Pengendalian akuntansi tidak digunakan untuk menghilangkan peluang terjadinya kesalahan dan kecurangan, tetapi dengan adanya pengendalian akuntansi yang baik akan menekan risiko terjadinya hal tersebut sehingga dapat segera diketahui dan diatasi secara cepat agar tidak menimbulkan kerugian. Pengendalian akuntansi mengasumsikan bahwa telah ditetapkan suatu rencana tindakan atau standar untuk mengukur prestasi pelaksanaan kegiatan untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan bagi organisasi. Pengendalian akuntansi harus dikembangkan sehingga dapat diambil keputusan yang sesuai dengan rencana. Pelaksanaan pengendalian akuntansi dapat dilakukan sebelum, selama dan sesudah terjadinya kegiatan yang tujuannya adalah untuk menguji akuntabel atau tidaknya data akuntansi dan menjamin efisiensi operasi.

Dari pengertian diatas sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Suhaesti (2016) menunjukkan bahwa pengendalian akuntansi yang baik akan meningkatkan kinerja, transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Berdasarkan paparan tersebut, dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₃: Pengendalian akuntansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Pengaruh Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Sistem pelaporan adalah tanggung jawab untuk memberikan informasi atas tindakan yang dilakukan dalam penggunaan anggaran terhadap pihak eksternal, internal atau pihak yang berkepentingan. Dalam pemerintahan sistem pelaporan merupakan suatu rangkaian atau mekanisme yang sangat dibutuhkan untuk menyajikan laporan baik keuangan maupun kinerja. Tujuan sistem pelaporan sendiri adalah mengurangi tingkat ketidakpastian yang berkaitan dengan suatu masalah yang dihadapi pengambil keputusan dan mempengaruhi perilaku pengambil keputusan dengan cara yang positif.

Sistem pelaporan yang baik diperlukan agar dapat memantau dan mengendalikan kinerja dalam mengimplementasikan anggaran yang telah ditetapkan. Pemerintah berkewajiban untuk memberikan informasi keuangan dan informasi lainnya yang akan digunakan untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial, dan politik oleh pihak-pihak yang berkepentingan. Menghadapi akuntabilitas mengharuskan pemerintah memperhatikan beberapa hal antara lain anggaran dan pengendalian internalnya. Tercapainya sasaran

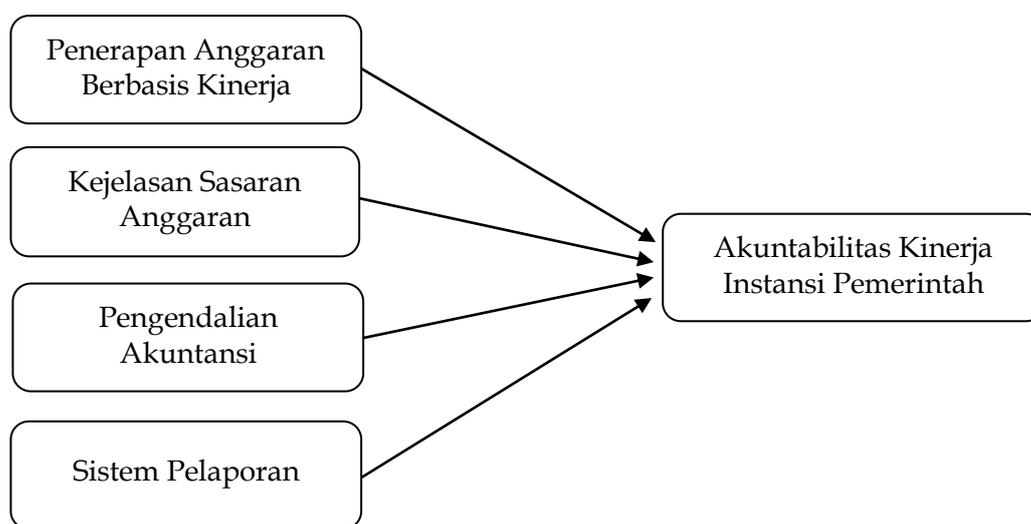
anggaran dan program atau kegiatan akan menentukan kualitas atau kinerja dari instansi pemerintah baik pusat maupun daerah.

Dari pengertian diatas sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Anjarwati (2012) menunjukkan bahwa pentingnya sistem pelaporan yang apabila merujuk pada penilaian akan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah mempunyai nilai cukup signifikan akan keberhasilan dan kegagalan suatu laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan paparan tersebut, dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₄: Sistem pelaporan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Model Penelitian

Rerangka konseptual dalam penelitian ini adalah:



Gambar 1
Rerangka Konseptual

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian dan Gambaran dari Populasi (Obyek) Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kausal komparatif (*causal-comparative research*), yaitu penelitian yang bertujuan untuk mengetahui hubungan sebab-akibat serta pengaruh antara dua variabel atau lebih (Sugiyono, 2013:11). Penelitian ini berusaha menjelaskan pengaruh penerapan anggaran berbasis kinerja, kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan sebagai variabel independen terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sebagai variabel dependen. Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kuantitatif, menurut Sugiyono (2013:7) pendekatan kuantitatif dapat diartikan sebagai metode penelitian yang berlandaskan pada filsafat *positivisme*, digunakan untuk meneliti pada populasi atau sampel tertentu karena menitikberatkan untuk menguji hipotesis yang telah ditetapkan. Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas subyek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulan (Sugiyono, 2013:119). Populasi dari penelitian ini adalah Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Provinsi Jawa Timur.

Teknik Pengambilan Sampel

Dalam pengambilan sampel, teknik yang digunakan adalah teknik "*purposive sampling*" yang berarti bahwa pengambilan sampel berdasarkan pertimbangan dan kriteria tertentu (Sugiyono, 2014:5). Berikut kriteria sampel yang telah ditentukan oleh peneliti: (1) Berdasarkan pertimbangan pejabat yang terkait dalam penyusunan laporan keuangan

Pemerintah daerah Provinsi Jawa Timur: (a) Pejabat Penatausahaan Keuangan (PPK), (b) Pejabat Penatausahaan Keuangan Daerah (PPKD); (2) Sekretariat Daerah Provinsi Jawa Timur; (3) Dinas/Badan yang terdaftar dalam *www.jatimprov.go.id*; (4) Bekerja di lingkungan Pemda Provinsi Jawa Timur lebih dari lima tahun

Teknik Pengumpulan Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data subjek merupakan jenis data penelitian berupa opini, sikap, pengalaman, atau karakteristik seseorang atau sekelompok orang yang menjadi subjek penelitian (Sugiyono, 2013:2). Data subjek dalam penelitian ini diperoleh dari hasil kuesioner yang dibagikan kepada responden. Sumber data yang digunakan dalam penelitian adalah data primer. Data primer merupakan data yang diperoleh langsung dari responden yang menjadi sasaran penelitian yang berisikan daftar pertanyaan terstruktur yang ditujukan kepada responden.

Pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian adalah dengan cara metode survei yang dimana metode pengumpulan data yang menggunakan kuesioner. Metode survei merupakan cara pengumpulan data di mana peneliti atau pengumpul data mengajukan pertanyaan kepada responden baik dalam bentuk lisan maupun secara tertulis (Sanusi, 2014:105). Kuesioner (angket) merupakan teknik pengumpulan data yang dilakukan dengan cara memberi seperangkat pertanyaan atau pertanyaan tertulis kepada responden untuk dijawabnya (Sugiyono, 2014:199).

Variabel dan Definisi Operasional Variabel

Anggaran berbasis kinerja merupakan teknik penganggaran dalam sektor publik yang disusun untuk mengatasi berbagai kelemahan yang terdapat dalam anggaran untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik (Halim dan Kusufi 2014:55). Untuk mengukur variabel ini menggunakan *skala likert*. Pengukuran variabel ini menggunakan instrumen kuesioner milik Haspiarti (2012). Terdapat 4 indikator yang mempengaruhi penerapan anggaran berbasis kinerja yaitu: (1) Perencanaan anggaran; (2) Implementasi anggaran; (3) Pelaporan/pertanggungjawaban anggaran; (4) Evaluasi kinerja.

Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut (Kenis, 1979 (dalam Putra, 2013)). Untuk mengukur variabel ini menggunakan *skala likert*. Pengukuran variabel ini menggunakan instrumen kuesioner milik Silalahi tahun 2017. Terdapat 6 indikator yang mempengaruhi kejelasan sasaran anggaran yaitu: (1) Tujuan; (2) Kinerja; (3) Standar; (4) Jangka Waktu; (5) Sasaran Prioritas; (6) Tingkat Kesulitan.

Pengendalian akuntansi adalah suatu sistem pengendalian formal, berbasis akuntansi yang digunakan oleh organisasi untuk melakukan aktivitas yang bertujuan untuk mengelola sumber daya yang ekonomis, efisien, dan efektif (Mardiasmo, 2009:46). Untuk mengukur variabel ini menggunakan *skala likert* dan menunjukkan tingkat pengendalian dalam proses menyusun laporan keuangan. Pengukuran variabel ini menggunakan instrumen kuesioner milik Ariesta (2013). Terdapat 5 indikator yang mempengaruhi pengendalian akuntansi, yaitu: (1) *Standard Operating Procedure* (SOP); (2) Pemisahan wewenang; (3) Dokumen dan catatan yang memadai; (4) Pembatasan akses; (5) Langkah-langkah pencegah kecurangan.

Sistem pelaporan merupakan suatu rangkaian atau mekanisme yang sangat dibutuhkan untuk menyajikan laporan baik keuangan maupun kinerja. Untuk mengukur variabel ini menggunakan *skala likert*. Pengukuran variabel ini menggunakan instrumen kuesioner milik Silalahi (2017). Terdapat 6 indikator yang mempengaruhi sistem pelaporan, yaitu: (1) Kesesuaian terhadap peraturan yang berlaku; (2) Rencana strategis; (3) Perjanjian kinerja; (4) Pengukuran kinerja; (5) Pengelolaan data kinerja; (6) Laporan kinerja.

Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan dan kegagalan misi organisasi dalam mencapai sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan melalui sistem pertanggungjawaban secara periodik (LAN, 2003:239). Untuk mengukur variabel ini menggunakan *skala likert*. Pengukuran variabel ini menggunakan instrumen kuesioner milik Silalahi tahun 2017. Terdapat 6 indikator yang mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, yaitu: (1) Perencanaan Kinerja; (2) Pelaporan Kinerja; (3) Prosedur Penganggaran; (4) Evaluasi Internal; (5) Capaian Kinerja; (6) Pemanfaatan Informasi Kinerja.

Teknik Analisis Data

Uji Kualitas Data

Uji Validitas

Uji validitas adalah suatu ukuran yang menunjukkan tingkat-tingkat kevalidan atau kesahihan suatu instrumen atau pernyataan yang ada di kuesioner. Suatu instrumen atau pernyataan yang valid mempunyai validitas yang tinggi. Pengujian validitas menggunakan ketentuan jika $r_{hitung} > r_{tabel}$ pada taraf signifikan 5% maka pertanyaan kuesioner tersebut dinyatakan valid.

Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas dilakukan untuk mengetahui dan mengukur sejauh mana jawaban dari kuesioner tersebut memiliki kesamaan atau konsistensi yang digunakan pada waktu yang berbeda. Pengukuran reliabilitas penelitian ini diuji dengan menggunakan koefisien *cronbach's alpha*. Menurut Ghozali (2005:42) menyatakan bahwa jika nilai koefisien *alpha* lebih besar dari 0,60 maka disimpulkan bahwa konstruk atau variabel penelitian tersebut dapat dikatakan handal dan reliabel.

Analisis Regresi Linier Berganda

Penelitian ini bertujuan untuk menguji apakah penerapan anggaran berbasis kinerja, kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan system pelaporan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Pengujian dalam penelitian ini menggunakan analisis regresi berganda. Analisis regresi berganda yang digunakan untuk menganalisis seberapa besar pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Tes statistik regresi berganda dengan menggunakan model sebagai berikut:

$$AKI = \alpha + \beta_1 PAK + \beta_2 KSA + \beta_3 PAI + \beta_4 SPN + \varepsilon$$

Keterangan :

AKI	: Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
α	: Konstanta
PAK	: Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja
KSA	: Kejelasan Sasaran Anggaran
PAI	: Pengendalian Akuntansi
SPN	: Sistem Pelaporan
$\beta_1 \beta_2 \beta_3 \beta_4$: Koefisien Regresi
ε	: Error

Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik dikatakan sebagai kriteria ekonometrika untuk melihat apakah hasil estimasi memenuhi dasar linier klasik atau tidak, dan pengujian ini dilakukan untuk memperoleh persamaan yang baik dan mampu memberikan estimasi yang handal. Pengujian ini dilakukan untuk pengujian terhadap tiga asumsi klasik, yaitu: normalitas, heteroskedastisitas dan multikolinearitas. Pengujian ini dilakukan dengan bantuan *software* SPSS 23.

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi antara variabel *dependen* (terikat) dan variabel *independen* (bebas) keduanya memiliki distribusi normal atau tidak. Untuk menguji apakah distribusi normal atau tidak dapat dilihat melalui normal *probability plot* dengan membandingkan distribusi kumulatif dan distribusi normal. Data normal akan membentuk satu garis lurus diagonal dan plotting data akan dibandingkan dengan garis diagonal. Jika distribusi data adalah normal, maka garis yang menggambarkan data sesungguhnya akan mengikuti garis diagonalnya.

Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen. Untuk mendeteksi adanya multikolinietitas adalah dengan melihat *tolerance value* dan *Variance Inflation Factor (VIF)*. Model regresi yang bebas multikolinieritas mempunyai nilai tolerance di atas 0,1 atau nilai VIF di bawah 10.

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi terjadi ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Model regresi yang baik adalah homoskedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas. Deteksi ada tidaknya heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik *scatterplot* antara SRESID dan ZPRED dimana sumbu Y adalah Y yang telah diprediksi dan sumbu X adalah residual ($Y \text{ prediksi} - Y \text{ sesungguhnya}$) yang telah di *studentized*.

Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis ini dilakukan untuk mengukur hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen. Pengujian hipotesis dalam penelitian ini terdiri dari uji kelayakan model, koefisien determinasi (R^2) dan uji statistik t.

Uji F digunakan untuk menguji apakah model regresi dapat digunakan untuk memprediksi variabel dependen. Pengujian dilakukan dengan menggunakan tingkat signifikansi sebesar 0,05 ($\alpha=5\%$) (Ghozali, 2011). Ketentuan penerimaan dan penolakan hipotesis adalah jika nilai signifikansi $F \leq 0,05$ maka H_0 ditolak dan H_1 diterima. Berarti bahwa secara bersama-sama seluruh variabel independen tersebut mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen.

Uji koefisien determinasi (R^2) digunakan untuk mencari seberapa besar variasi variabel independen dapat menjelaskan secara keseluruhan variasi variabel dependen. Koefisien determinasi mengukur seberapa besar pengaruh variabel independen secara keseluruhan terhadap naik turunnya variasi nilai variabel dependen. Nilai koefisien determinasi R^2 menunjukkan besarnya variabel-variabel independent dalam mempengaruhi variabel dependen. Nilai R^2 berkisar antara 0 dan 1 ($0 \leq R^2 \leq 1$).

Pengujian ini dilakukan untuk mengetahui apakah masing-masing variabel independen mempengaruhi variabel dependen secara signifikan. Cara melakukan uji t adalah dengan menggunakan tingkat signifikansi sebesar 0,05 ($\alpha=5\%$) (Ghozali, 2011). Ketentuan penerimaan dan penolakan hipotesis adalah jika nilai signifikansi $t \leq 0,05$ maka H_0 ditolak dan H_1 diterima. Berarti bahwa secara parsial variabel independen tersebut mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen.

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Uji Kualitas Data

Uji Validitas

Pengujian validitas instrumen dengan bantuan perangkat lunak SPSS, nilai validitas dapat dilihat pada kolom *Corrected Item-Total Correlation*. Jika angka korelasi yang diperoleh lebih besar daripada angka kritik ($r \text{ hitung} > r \text{ tabel}$) maka instrumen tersebut dikatakan valid. Pengujian kualitas data dilakukan dengan sampel uji coba sebanyak 74 orang. Angka kritik pada penelitian ini adalah $N-2 = 74-2 = 72$ dengan taraf signifikan $\alpha = 5\%$, maka r tabel

untuk angka kritik dalam penelitian ini adalah 0,2287. Berikut ini adalah uji validitas dengan program SPSS versi 23 diperoleh hasil sebagai berikut:

Tabel 1
Hasil Uji Validitas

Variabel	Item Pernyataan	r hitung	r tabel ($\alpha=5\%$)	Keterangan
Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	AKI1	0,606	0,2287	Valid
	AKI2	0,639	0,2287	Valid
	AKI3	0,482	0,2287	Valid
	AKI4	0,541	0,2287	Valid
	AKI5	0,733	0,2287	Valid
	AKI6	0,480	0,2287	Valid
	AKI7	0,474	0,2287	Valid
	AKI8	0,479	0,2287	Valid
Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja	PAK1	0,502	0,2287	Valid
	PAK2	0,814	0,2287	Valid
	PAK3	0,888	0,2287	Valid
	PAK4	0,846	0,2287	Valid
	PAK5	0,752	0,2287	Valid
	PAK6	0,797	0,2287	Valid
	PAK7	0,700	0,2287	Valid
	PAK8	0,552	0,2287	Valid
Kejelasan Sasaran Anggaran	KSA1	0,527	0,2287	Valid
	KSA2	0,526	0,2287	Valid
	KSA3	0,745	0,2287	Valid
	KSA4	0,763	0,2287	Valid
	KSA5	0,726	0,2287	Valid
	KSA6	0,636	0,2287	Valid
Pengendalian Akuntansi	PAI1	0,565	0,2287	Valid
	PAI2	0,533	0,2287	Valid
	PAI3	0,745	0,2287	Valid
	PAI4	0,718	0,2287	Valid
	PAI5	0,811	0,2287	Valid
	PAI6	0,753	0,2287	Valid
	PAI7	0,507	0,2287	Valid
	PAI8	0,356	0,2287	Valid
	PAI9	0,718	0,2287	Valid
Sistem Pelaporan	SPN1	0,494	0,2287	Valid
	SPN2	0,480	0,2287	Valid
	SPN3	0,724	0,2287	Valid
	SPN4	0,661	0,2287	Valid
	SPN5	0,625	0,2287	Valid
	SPN6	0,660	0,2287	Valid

Sumber: Data primer diolah, 2018

Berdasarkan Tabel 1 dapat disimpulkan bahwa secara keseluruhan item pernyataan dari masing-masing variabel dapat dikatakan valid, karena mempunyai nilai r_{hitung} lebih besar dari r_{tabel} ($r_{hitung} > 0,2287$).

Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas dilakukan untuk mengetahui dan mengukur sejauh mana jawaban dari kuesioner tersebut memiliki kesamaan atau konsistensi yang digunakan pada waktu yang berbeda. Pengukuran reliabilitas penelitian ini diuji dengan menggunakan koefisien *cronbach's alpha*. Menurut Ghozali (2005:42) menyatakan bahwa jika nilai koefisien *alpha* lebih besar dari 0,60 maka disimpulkan bahwa konstruk atau variabel penelitian tersebut dapat dikatakan handal dan reliabel. Berdasarkan hasil uji reliabilitas nilai *cronbach's alpha* dapat dilihat pada Tabel 2 dibawah ini.

Tabel 2
Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Cronbach's <i>alpha</i> (<i>a</i>)	Koefisien <i>alpha</i>	Keterangan
Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	0,667	0,60	Reliabel
Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja	0,903	0,60	Reliabel
Kejelasan Sasaran Anggaran	0,715	0,60	Reliabel
Pengendalian Akuntansi	0,816	0,60	Reliabel
Sistem Pelaporan	0,621	0,60	Reliabel

Sumber: Data primer diolah, 2018

Berdasarkan Tabel 2 maka dapat disimpulkan bahwa seluruh variabel penelitian memiliki nilai *cronbach's alpha* yang terdapat pada tabel diatas yaitu akuntabilitas kinerja instansi pemerintah 0,667, penerapan anggaran berbasis kinerja sebesar 0,903, kejelasan sasaran anggaran sebesar 0,715, pengendalian akuntansi sebesar 0,816 dan system pelaporan sebesar 0,621. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa data kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini pengukuran data sudah dapat dipercaya (*reliable*).

Analisis Regresi Linier Berganda

Analisis regresi linier berganda digunakan untuk mengetahui seberapa besar perubahan faktor yang digunakan dalam model penelitian yaitu mengenai penerapan anggaran berbasis kinerja, kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah Provinsi Jawa Timur. Data yang diperoleh dari hasil jawaban kuesioner yang telah di isi oleh responden, diolah dengan menggunakan SPSS versi 23.0 dengan menggunakan hasil perhitungan yang tersaji pada Tabel 3 berikut ini:

Tabel 3
Hasil Uji Regresi Linier Berganda
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		t	Sig.	
	B	Std. Error			
1	(Constant)	-1.941	3.497	-.555	.581
	PAK	.335	.053	6.309	.000
	KSA	.187	.082	2.285	.025
	PAI	.283	.061	4.632	.000
	SPN	.357	.105	3.411	.001

a. Dependent Variable: AKI

Sumber: Data primer diolah, 2018

Berdasarkan Tabel 3, maka penjelasan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat dimasukkan ke dalam persamaan regresi berganda sebagai berikut:

$$AKI = -1,941 + 0,335PAK + 0,187KSA + 0,283PAI + 0,357SPN + e$$

Persamaan regresi yang didapat menunjukkan variabel penerapan anggaran berbasis kinerja, kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan memiliki koefisien yang bertanda positif. Penjelasan untuk persamaan regresi diatas adalah sebagai berikut:

Nilai koefisien PAK sebesar 0,335, karena koefisien bertanda positif menunjukkan bahwa adanya hubungan yang searah antara variabel PAK dengan variabel AKI. Hal ini dapat di interpretasikan bahwa jika penerapan anggaran berbasis kinerja semakin baik, maka akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Begitu pula sebaliknya jika penerapan anggaran berbasis kinerja semakin buruk, maka akan menurunkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Nilai koefisien KSA sebesar 0,187, karena koefisien bertanda positif menunjukkan bahwa adanya hubungan yang searah antara variabel KSA dengan variabel AKI. Hal ini dapat di interpretasikan bahwa jika kejelasan sasaran anggaran semakin baik, maka akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Begitu pula sebaliknya jika kejelasan sasaran anggaran semakin buruk, maka akan menurunkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

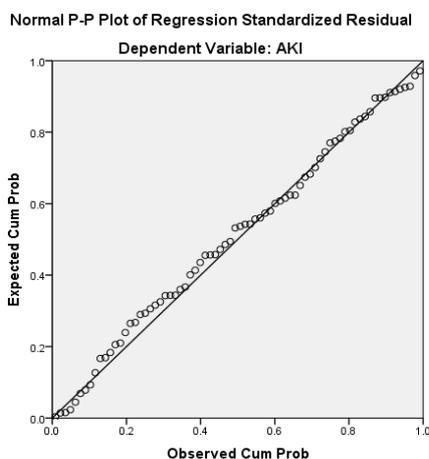
Nilai koefisien PAI sebesar 0,283, karena koefisien bertanda positif menunjukkan bahwa adanya hubungan yang searah antara variabel PAI dengan variabel AKI. Hal ini dapat di interpretasikan bahwa jika pengendalian akuntansi semakin baik, maka akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Begitu pula sebaliknya jika pengendalian akuntansi semakin buruk, maka akan menurunkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Nilai koefisien SPN sebesar 0,357, karena koefisien bertanda positif menunjukkan bahwa adanya hubungan yang searah antara variabel SPN dengan variabel AKI. Hal ini dapat di interpretasikan bahwa jika sistem pelaporan semakin baik, maka akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Begitu pula sebaliknya jika sistem pelaporan semakin buruk, maka akan menurunkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas

Uji Normalitas data bertujuan untuk menguji apakah model regresi antara variable *dependen* (terikat) dan variable *independen* (bebas) keduanya memiliki distribusi normal atau tidak yang dapat dilihat dengan menggunakan Normal P-P Plot. Uji normalitas data dapat dilihat dari penyebaran data yang mengikuti garis normal seperti yang dapat dilihat pada Gambar 2:



Sumber: Data primer diolah, 2018

Gambar 2
Uji Normalitas

Berdasarkan pada Gambar 2 *Normal P- P Plot Regression Standardized* di atas dapat dilihat bahwa titik-titik menyebar disekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal, maka dapat dikatakan bahwa model regresi memenuhi asumsi normalitas.

Uji Multikolinieritas

Untuk mengetahui apakah terjadi multikolinieritas atau tidak yaitu dengan melihat *Tolerance* (TOL) dan *Variance Inflation Factor* (VIF). Berikut ini merupakan hasil pengujian multikolinieritas pada Tabel 4:

Tabel 4
Hasil Uji Multikolinieritas
Coefficients^a

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
(Constant)		
PAK	,957	1,045
KSA	,924	1,082
PAI	,811	1,234
SPN	,758	1,320

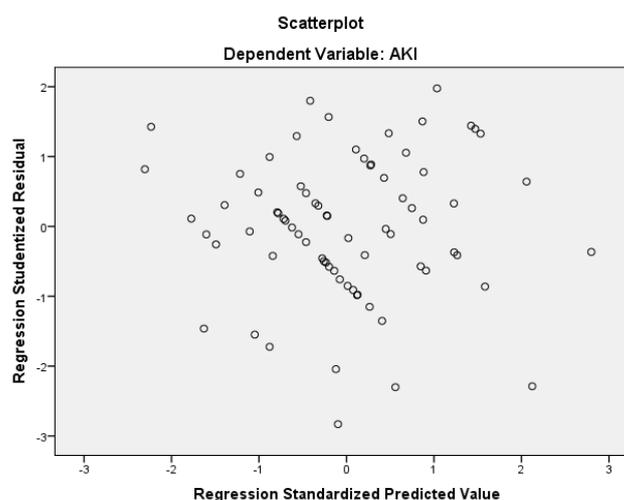
a. Dependent Variable: AKI

Sumber: Data primer diolah, 2018

Berdasarkan Tabel 4 dapat diketahui nilai *tolerance* (TOL) menunjukkan bahwa semua variabel bebas memiliki nilai TOL > 0,10 dan hasil perhitungan nilai *Variance Inflation Factor* (VIF) juga menunjukkan semua variabel bebas memiliki nilai VIF < 10. Maka dapat disimpulkan bahwa model dapat dikatakan terbebas dari gejala multikolinieritas antar variabel.

Uji Heteroskedastisitas

Uji Heteroskedastisitas dilakukan untuk menguji apakah dalam sebuah model regresi, terjadi perbedaan varian residual dari suatu periode pengamatan ke pengamatan yang lain. Untuk melihat ada tidaknya heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan melihat gambar hasil SPSS berikut ini:



Sumber: Data primer diolah, 2018

Gambar 3

Uji Heteroskedastisitas

Berdasarkan Gambar 3 diatas dapat dilihat bahwa tidak ada pola yang jelas dan titik-titik menyebar diatas dan dibawah angka 0 pada sumbu Y, maka dapat disimpulkan bahwa penelitian ini tidak terjadi heteroskedastisitas.

Uji Hipotesis

Uji Kelayakan Model (Uji F)

Uji kelayakan model yang menunjukkan apakah model regresi *Goodness Offit* untuk diolah lebih lanjut. Pengujian dilakukan dengan menggunakan signifikan level 0,05 ($\alpha=5\%$). Hasil dari uji kelayakan model yang disajikan pada Tabel 5.

Tabel 5
Hasil Uji Kelayakan Model (Uji F)
ANOVA^a

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression	262,317	4	65,579	29,451	,000 ^b
1 Residual	153,643	69	2,227		
Total	415,959	73			

a. Dependent Variable: AKI

b. Predictors: (Constant), SPN, PAK, KSA, PAI

Sumber: Data primer diolah, 2018

Berdasarkan pada Tabel 5 maka dapat disimpulkan bahwa nilai F hitung sebesar 29,451 dengan tingkat signifikansi 0,000. Karena probabilitas signifikansi jauh lebih kecil dari 0,05 ($\alpha=5\%$), maka hasil dari model regresi menunjukkan bahwa ada pengaruh variabel penerapan anggaran berbasis kinerja, kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hal ini menunjukkan bahwa model yang dihasilkan baik dan dapat digunakan untuk analisis selanjutnya.

Uji Koefisien Determinasi (R²)

Koefisien determinasi menunjukkan proporsi dari varian yang diterangkan oleh persamaan regresi terhadap varian total. Dari uji determinasi dihasilkan nilai R² sebagaimana dapat dilihat dalam Tabel 6 sebagai berikut:

Tabel 6
Hasil Uji Determinasi (R²)
Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,794 ^a	,631	,609	1,492

a. Predictors: (Constant), SPN, PAK, KSA, PAI

b. Dependent Variable: AKI

Sumber: Data primer diolah, 2018

Berdasarkan pada Tabel 6 dapat dilihat bahwa besarnya koefisien determinasi yang menunjukkan nilai *R Square* pada penelitian ini sebesar 0,631 atau 63,10%. Hal ini menunjukkan bahwa kontribusi variabel penerapan anggaran berbasis kinerja, kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan menjelaskan variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah sebesar 63,10% sedangkan sisanya 36,90% dipengaruhi oleh faktor lain yang tidak di ikut sertakan dalam model.

Uji Statistik t

Uji t digunakan untuk mengetahui variabel bebas secara parsial atau individu mempunyai pengaruh terhadap variabel terikat (Ghozali, 2011). Hasil pengujian hipotesis secara parsial dengan menggunakan SPSS 23 didapat hasil uji t seperti yang tersaji pada Tabel 7 berikut

Tabel 7
Hasil Uji t
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		t	Sig.
	B	Std. Error		
1 (Constant)	-1.941	3.497	-.555	.581
PAK	.335	.053	6.309	.000
KSA	.187	.082	2.285	.025
PAI	.283	.061	4.632	.000
SPN	.357	.105	3.411	.001

a. Dependent Variable: AKI

Sumber: Data primer diolah, 2018

Berdasarkan Tabel 7 dapat kita diinterpretasikan sebagai berikut: (1) Penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, hal ini dibuktikan dengan tingkat signifikan sebesar $0,000 < 0,05$ dan hipotesis pertama (H_1) diterima; (2) Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, hal ini dibuktikan dengan signifikan sebesar $0,025 < 0,05$ dan hipotesis kedua (H_2) diterima; (3) Pengendalian akuntansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, hal ini dibuktikan dengan tingkat signifikan sebesar $0,000 < 0,05$ dan hipotesis ketiga (H_3) diterima; (4) Sistem pelaporan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, hal ini dibuktikan dengan tingkat signifikan sebesar $0,001 < 0,05$ dan hipotesis keempat (H_4) diterima.

Pembahasan

Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Hasil penelitian menemukan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja memberikan pengaruh yang positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dengan nilai signifikansi sebesar $0,000 < 0,05$. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Safaruddin dan Basri (2016) serta Wahdatul *et al.*, (2016), yang mengemukakan ada hubungan positif dan signifikan antara penerapan anggaran berbasis kinerja dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hal ini menunjukkan bahwa organisasi sektor publik yang menggunakan teknik anggaran berbasis kinerja akan dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Penerapan anggaran berbasis kinerja memberikan pengaruh yang cukup besar terhadap pertanggungjawaban pengelolaan dan pengendalian sumber-sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada suatu instansi terkait dalam rangka mencapai sasaran atau tujuan yang telah ditetapkan. Penyusunan anggaran berbasis kinerja bertujuan untuk dapat meningkatkan efisiensi pengalokasian sumber daya dan efektivitas penggunaannya sesuai dengan perencanaan yang telah ditetapkan oleh pemerintah daerah. Sehingga dengan adanya anggaran berbasis kinerja tersebut diharapkan anggaran dapat digunakan secara optimal untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat dan dapat mendukung peningkatan transparansi dan akuntabilitas manajemen sektor publik.

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Hasil penelitian menemukan bahwa kejelasan sasaran anggaran memberikan pengaruh yang positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dengan nilai signifikansi sebesar $0,025 < 0,05$. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Anjarwati (2012) maupun Hidayattullah dan Herdjiono (2014), mengemukakan ada hubungan positif dan signifikan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik kejelasan sasaran anggaran maka akuntabilitas kinerja pemerintah yang dihasilkan juga akan semakin meningkat. Kejelasan sasaran anggaran akan memudahkan organisasi sektor publik dalam menyusun rencana kegiatan dengan tujuan tercapainya target-target yang telah ditetapkan sebelumnya.

Jadi secara keseluruhan dengan adanya kejelasan sasaran anggaran mengacu pada anggaran yang telah dibuat dan dapat dimengerti secara jelas dan spesifik sesuai dengan apa yang telah direncanakan sebelumnya berdampak baik terhadap kinerja atau aktivitas manajerial dari aparat itu sendiri. Adanya anggaran yang digambarkan secara jelas dan spesifik, maka penyimpangan terhadap anggaran akan mudah untuk dihindarkan, sehingga aparatur pemerintah akan semakin mudah untuk mengawasi pos-pos anggaran yang telah ditentukan. Dapat disimpulkan bahwa dengan adanya sasaran anggaran yang jelas diharapkan aparat pemerintah daerah dalam hal ini masing-masing OPD mampu meningkatkan pertanggungjawaban kinerjanya sesuai dengan target yang telah ditetapkan sebelumnya.

Pengaruh Pengendalian Akuntansi Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Hasil penelitian menemukan bahwa pengendalian akuntansi memberikan pengaruh yang positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dengan nilai signifikansi sebesar $0,000 < 0,05$. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Suhaesti (2016), mengemukakan ada hubungan positif dan signifikan antara pengendalian akuntansi dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik pengendalian akuntansi yang ada maka akuntabilitas kinerja instansi pemerintah juga akan semakin baik. Dengan adanya pengendalian akuntansi maka instansi pemerintah dapat mengontrol dan mengevaluasi seluruh aktivitas dan tanggung jawab yang dilakukan.

Pengendalian akuntansi mengasumsikan bahwa telah ditetapkan suatu rencana tindakan atau standar untuk mengukur prestasi pelaksanaan kegiatan untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan bagi organisasi. Pengendalian akuntansi harus dikembangkan sehingga dapat diambil keputusan yang sesuai dengan rencana. Pelaksanaan pengendalian akuntansi dapat dilakukan sebelum, selama dan sesudah terjadinya kegiatan yang tujuannya adalah untuk menguji akuntabel atau tidaknya data akuntansi dan menjamin efisiensi operasi. Dengan adanya pengendalian akuntansi pada OPD maka Laporan Atas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) dapat dipertanggungjawabkan.

Pengaruh Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Hasil penelitian menemukan bahwa sistem pelaporan memberikan pengaruh yang positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dengan nilai signifikansi sebesar $0,001 < 0,05$. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Anjarwati (2012), mengemukakan ada hubungan positif dan signifikan antara sistem pelaporan dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik sistem pelaporan yang ada maka akuntabilitas kinerja instansi pemerintah juga akan semakin baik. Sistem pelaporan yang baik diperlukan agar dapat memantau dan mengendalikan kinerja manajerial dalam mengimplemantasikan anggaran

yang sudah ditetapkan. Dalam pemerintahan sistem pelaporan merupakan suatu rangkaian atau mekanisme yang sangat dibutuhkan untuk menyajikan laporan baik keuangan maupun kinerja.

Tujuan sistem pelaporan sendiri adalah mengurangi tingkat ketidakpastian yang berkaitan dengan suatu masalah yang dihadapi pengambil keputusan dan mempengaruhi perilaku pengambil keputusan dengan cara yang positif. Sistem pelaporan yang baik diperlukan agar dapat memantau dan mengendalikan kinerja dalam mengimplementasikan anggaran yang telah ditetapkan. Pemerintah berkewajiban untuk memberikan informasi keuangan dan informasi lainnya yang akan digunakan untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial, dan politik oleh pihak-pihak yang berkepentingan. Jadi secara keseluruhan dengan adanya sistem pelaporan yang memantau dan mengendalikan kinerja dalam mengimplementasikan anggaran yang telah ditetapkan yang menggambarkan sistem pertanggungjawaban dari bawahan kepada atasan akan berdampak baik terhadap pertanggungjawaban kinerja pemerintah.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan dengan melalui beberapa uji yang telah dijelaskan sebelumnya, maka diperoleh kesimpulan bahwa: pertama, pengujian pengaruh penerapan anggaran berbasis kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah menghasilkan nilai signifikansi sebesar 0,000 dan nilai tersebut lebih kecil dari 0,05, hal ini menunjukkan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Kedua, pengujian pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah menghasilkan nilai signifikansi sebesar 0,025 dan nilai tersebut lebih kecil dari 0,05, hal ini berarti kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Ketiga, pengujian pengaruh pengendalian akuntansi terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah menghasilkan nilai signifikansi sebesar 0,000 dan nilai tersebut lebih kecil dari 0,05, hal ini berarti pengendalian akuntansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Keempat, pengujian pengaruh sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah menghasilkan nilai signifikansi sebesar 0,001 dan nilai tersebut lebih kecil dari 0,05, hal ini berarti sistem pelaporan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Saran

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan, maka ada beberapa saran yang bisa disampaikan peneliti antara lain: pertama, kepada pihak terkait dalam hubungannya dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, disarankan untuk melakukan peningkatan dalam hal penerapan anggaran berbasis kinerja yang baik, sasaran anggaran yang lebih jelas, pengendalian akuntansi akuntansi yang lebih memadai dan sistem pelaporan yang lebih optimal lagi. Kedua, bagi penelitian selanjutnya diharapkan dapat menambahkan variabel-variabel lain yang dapat mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di luar model/variabel yang di pakai dalam penelitian ini misalnya pengawasan keuangan, audit internal dan ketaatan pada peraturan peundangan.

DAFTAR PUSTAKA

- Anjarwati, M. 2012. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. *Accounting Analysis Journal*.
- Anthony, R. N dan V. Govindarajan. 2005. *Sistem Pengendalian Manajemen*. buku dua. Terjemahan Kurniawan Tjakrawala. Salemba Empat. Jakarta.

- Ariesta, F. 2013. Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Pengendalian Intern Akuntansi Terhadap Nilai Informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Skripsi*. Universitas Negeri Padang. Padang.
- Bastian, I. 2001. *Akuntansi Sektor Publik di Indonesia*. Edisi Pertama. BPF. Yogyakarta.
- Deddi, N. 2008. *Akuntansi Sektor Publik*. Edisi Dua. Salemba Empat. Jakarta.
- Ghozali, I. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan program SPSS*. Edisi Ketiga. Universitas Diponegoro. Semarang.
- _____. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 19*. Edisi Kelima. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Halim, A. dan M. S. Kusufi. 2014. *Akuntansi Keuangan Daerah*. Edisi 4. Salemba Empat. Jakarta.
- Haspiarti. 2012. Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Pada Pemerintah Kota Parepare). *Skripsi*. Universitas Hasanuddin. Makassar.
- Hidayattullah, A. dan I. Herdjiono. 2014. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja SKPD di Merauke. *Prosiding Seminar Nasional Multi Disiplin Ilmu dan Call For Papers UNISBANK. Universitas Musamus Merauke*: 1-12.
- Irawan, A. 2014. Sistem Pelaporan Manajemen. <http://asepirawan31.blogspot.com/2014/12/sistem-pelaporan-manajemen/>. Diakses tanggal 10 November 2018
- Kusumaningrum, I. 2010. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan terhadap AKIP Provinsi Jateng. *Tesis*. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Lembaga Administrasi Negara dan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan. 2003. *Akuntabilitas dan Good Governance*. LAN-RI. Jakarta.
- Mahmudi. 2010. *Manajemen Keuangan Daerah*. Erlangga. Jakarta.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Andi Offset. Yogyakarta.
- Mulyadi. 2013. *Sistem Akuntansi*. Edisi Ketiga. Cetakan Keempat. Salemba Empat. Jakarta.
- Putra, D. 2013. Pengaruh Akuntabilitas Publik dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kota Padang. *Skripsi*. Universitas Negeri Padang. Padang.
- Safaruddin dan S. Basri. 2016. Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Publik Pada Instansi Pemerintah (Studi Pada Badan Pengelolaan Keuangan Dan Aset Daerah Kota Kendari). *Skripsi*. Universitas Halu Oleo. Kendari.
- Sanusi, A. 2014. *Metode Penelitian Bisnis*. Salemba Empat. Jakarta.
- Silalahi, E. B. 2017. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Internal dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating Pada Pemerintah Kabupaten Serdang Bedagai. *Tesis*. Universitas Sumatera Utara. Medan.
- Sugiyono. 2013. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Alfabeta. Bandung.
- _____. 2014. *Metode Penelitian Bisnis*. Alfabeta. Bandung.
- Suhaesti, S. R. 2016. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. *JOM Fekon* (3)1: 705-720.
- Suhartono, E. dan M. Solihin. 2006. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Instansi Pemerintah Daerah dengan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Sektor Publik* (8)1: 23-26.
- Wahdatul, L., S. Rahayu dan V. J. Dillak. 2016. Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja Dan Sistem Pelaporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Bandung. *Skripsi*. Universitas Telkom. Bandung.

Wahid, I. 2016. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah, Sistem Pelaporan dan Ketaatan Pada Peraturan Perundangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. *JOM Fekon* (3)1: 24-57.