

FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI AKUNTABILITAS PUBLIK DENGAN PENGAWASAN FUNGSIONAL SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI

Agilia Fitria Hadi
agilia.fitria13@gmail.com

Ikhsan Budi Riharjo

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA) Surabaya

ABSTRACT

This research aims to test empirically influence the effectiveness of local financial management and performance audit of public accountability at the Regional Device Work Unit of Sidoarjo regency. This research also aims to test empirically whether functional observation can moderate the effectiveness of local financial management and performance audit of public accountability at the Regional Device Work Unit of Sidoarjo Regency. This research was conducted by survey method through questionnaire. This sampling technique using purposive sampling. The analytical technique used is a simple regression analysis to examine the influence of effectiveness of local financial management and performance audit on public accountability. Meanwhile, to test functional supervision as moderating variable using Moderated Regression Analysis (MRA). The results of this research indicate that: first, the effectiveness of local financial management has a positive influence on public accountability. Second, performance audit has a positive influence on public accountability. Third, functional observation cannot moderate the influence of the effectiveness of local financial management on public accountability. Fourth, functional oversight cannot moderate the influence of the performance audit on public accountability.

Keywords: *effectiveness of local financial management, performance audit, public accountability, functional observation*

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris pengaruh efektivitas pengelolaan keuangan daerah dan audit kinerja terhadap akuntabilitas publik pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Sidoarjo. Penelitian ini juga bertujuan untuk menguji secara empiris apakah pengawasan fungsional dapat memoderasi efektivitas pengelolaan keuangan daerah dan audit kinerja terhadap akuntabilitas publik pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Sidoarjo. Penelitian ini dilakukan dengan metode survei melalui kuesioner. Teknik pengambilan sampel ini menggunakan *purposive sampling*. Teknik analisis yang digunakan adalah analisis regresi sederhana untuk menguji pengaruh efektivitas pengelolaan keuangan daerah dan audit kinerja terhadap akuntabilitas publik. Sedangkan untuk menguji pengawasan fungsional sebagai variabel pemoderasi menggunakan *Moderated Regression Analysis (MRA)*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa: pertama, efektivitas pengelolaan keuangan daerah berpengaruh positif terhadap akuntabilitas publik. Kedua, audit kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas publik. Ketiga, pengawasan fungsional tidak dapat memoderasi pengaruh efektivitas pengelolaan keuangan daerah terhadap akuntabilitas publik. Keempat, pengawasan fungsional tidak dapat memoderasi pengaruh audit kinerja terhadap akuntabilitas publik.

Kata Kunci: efektivitas pengelolaan keuangan daerah, audit kinerja, akuntabilitas publik, pengawasan fungsional

PENDAHULUAN

Dalam dua dasawarsa terakhir, telah terjadi perkembangan akuntansi sektor publik yang pesat. Sehingga dituntut perhatian yang lebih besar terhadap praktik akuntansi yang dilakukan oleh organisasi sektor publik (seperti: pemerintah pusat dan daerah, unit-unit kerja pemerintah dan lembaga-lembaga negara). Tuntutan akuntabilitas sektor publik terkait dengan perlunya dilakukan transparansi dan pemberian informasi kepada publik dalam rangka pemenuhan hak-hak publik.

Tuntutan tersebut memerlukan adanya perubahan paradigma dan prinsip manajemen keuangan daerah, baik pada tahap penganggaran, implementasi maupun

pertanggungjawaban. Salah satu perubahan mendasar dalam manajemen keuangan daerah pasca reformasi keuangan daerah adalah perubahan pada sistem akuntansi pemerintah pusat dan daerah. Inti perubahan tersebut adalah tuntutan dilaksanakannya akuntansi dalam pengelolaan keuangan daerah oleh pemerintah, baik pemerintah daerah provinsi maupun kabupaten dan kota, bukan pembukuan seperti selama ini (Tuasikal, 2017).

Suatu pemerintahan yang baik harus membuka semua pintu yang seluas-luasnya agar semua pihak yang terkait dalam pemerintahan tersebut dapat berperan serta atau berpartisipasi secara aktif, jalannya pemerintahan harus diselenggarakan secara transparan dan pelaksanaan pemerintahan tersebut harus dipertanggungjawabkan. Dalam bahasa akuntansi, akuntabilitas (kemampuan memberikan pertanggungjawaban) merupakan dasar dari pelaporan keuangan.

Mardiasmo (2009: 20) mengatakan bahwa akuntabilitas publik adalah kewajiban pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut. Dalam konteks organisasi pemerintah, akuntabilitas publik adalah pemberian informasi dan *disclosure* atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan dengan laporan tersebut.

Dalam pemerintahan yang baik diharuskan dapat mengelola sumber daya yang ada di negara, salah satunya adalah pengelolaan keuangan daerah. Pengelolaan keuangan daerah ditandai dengan dikeluarkannya Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah. Pengelolaan keuangan daerah adalah keseluruhan kegiatan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggungjawaban dan pengawasan keuangan daerah. Pengelolaan keuangan daerah yang ada pada suatu instansi harus ditata dengan sedemikian rupa agar pengelolaan keuangan daerah dapat berjalan efektif. Efektivitas dalam pengelolaan keuangan daerah adalah penyelesaian kegiatan tepat pada waktunya dan didalam batas anggaran yang tersedia, dapat berarti pula pencapaian tujuan dan sasaran yang telah direncanakan (Halim, 2004: 74). Berdasarkan penjelasan tersebut, efektivitas pengelolaan keuangan daerah yang baik membutuhkan suatu sistem yang dapat mewujudkan pelaksanaan efektivitas pengelolaan keuangan daerah tersebut berupa sistem pengendalian intern.

Selain sistem pengendalian intern pemerintah, dalam pencapaian efektivitas pengelolaan keuangan daerah dibutuhkan aparatur pemerintah/sumber daya manusia. Beberapa masalah dalam laporan keuangan pemerintah daerah yang memberikan dampak terhadap rendahnya kualitas laporan keuangan dikarenakan pemerintah daerah masih belum melakukan pengelolaan serta pertanggungjawaban keuangannya dengan baik, maka dari itu diperlukan posisi pengelolaan keuangan yang berkompeten/berkualitas dibidang keuangan (BPK RI, 2016).

Opini yang diberikan atas suatu laporan keuangan merupakan cermin bagi kualitas pengelolaan dan penyajian atas suatu laporan keuangan. Berdasarkan hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Provinsi Jawa Timur atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) untuk Tahun Anggaran 2016 kepada 20 kabupaten/kota di wilayah Provinsi Jawa Timur. Kabupaten Sidoarjo termasuk di antara 16 pemerintah daerah yang berhasil mempertahankan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Bila diruntut Pemerintah Kabupaten Sidoarjo telah menerimanya empat tahun berturut-turut, mulai dari tahun 2013, 2014, 2015, dan 2016 (BPK RI, 2016).

Hal tersebut mengindikasikan bahwa pemerintah daerah Kabupaten Sidoarjo telah menyajikan laporan keuangan secara wajar. Disamping itu, hal ini juga menunjukkan akuntabilitas publik yang baik pada pemerintahan tersebut. Semakin baik penyajian laporan keuangan pemerintah daerah akan berdampak terhadap peningkatan akuntabilitas publik.

Seperti halnya dalam penelitian Suratmi *et al.* (2014) yang menyatakan bahwa penyajian laporan keuangan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas publik.

Akuntabilitas publik dapat terwujud dengan adanya pelaksanaan pengawasan fungsional intern yang efektif. Pada pemerintah daerah terdapat aparat pengawasan fungsional intern pemerintah kabupaten atau kota yang membantu pimpinan pemerintah dalam melakukan pengawasan apakah kegiatan yang dilakukan oleh aparat sesuai dengan visi, misi, tujuan, sasaran dan program yang ditentukan. Pengawasan fungsional dapat dilakukan melalui pemeriksaan, pengujian, penilaian dan pengusutan berbagai aspek penyelenggaraan pemerintah. Untuk melaksanakan fungsi-fungsi tersebut aparat pengawasan fungsional dapat menggunakan berbagai tipe audit pemerintah (Bastian, 2001).

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, inspektorat daerah melakukan pengawasan intern yaitu seluruh kegiatan audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolak ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan pertanggungjawabannya. Inspektorat Jenderal secara fungsional melaksanakan pengawasan terhadap seluruh kegiatan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi kementerian negara/lembaga yang didanai dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara. Oleh karena itu, dapat disimpulkan dengan adanya pengawasan intern secara fungsional dapat diketahui apakah aparat telah melaksanakan kegiatan sesuai dengan sasaran dan program yang ditentukan secara efektif dan efisien.

Seiring dengan munculnya tuntutan dari masyarakat akan kualitas, profesionalisme dan akuntabilitas publik serta *value for money* dalam menjalankan tugasnya serta memberikan pertanggungjawaban yang lebih transparan dan lebih akurat, maka diperlukan audit terhadap organisasi sektor publik. Audit pada organisasi sektor publik tidak hanya terbatas pada audit keuangan dan audit dengan tujuan tertentu, namun perlu diperluas juga audit terhadap kinerja organisasi tersebut. Berdasarkan UU No.15 Tahun 2004 dan SPKN, audit kinerja adalah audit yang dilakukan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti untuk menilai kinerja entitas yang diaudit dalam hal ekonomi, efisiensi, dan efektivitas dengan tujuan memperbaiki kinerja maupun entitas yang diaudit dan meningkatkan akuntabilitas publik.

Berdasarkan latar belakang di atas, maka perlu dirumuskan rumusan masalah sebagai berikut: 1) Apakah efektivitas pengelolaan keuangan daerah berpengaruh terhadap akuntabilitas publik?; 2) Apakah audit kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas publik?; 3) Apakah pengawasan fungsional dapat memoderasi pengaruh efektivitas pengelolaan keuangan daerah terhadap akuntabilitas publik?; 4) Apakah pengawasan fungsional dapat memoderasi pengaruh audit kinerja terhadap akuntabilitas publik?. Sedangkan tujuan penelitian adalah 1) Untuk menguji secara empiris pengaruh efektivitas pengelolaan keuangan daerah terhadap akuntabilitas publik; 2) Untuk menguji secara empiris pengaruh audit kinerja terhadap akuntabilitas publik; 3) Untuk menguji secara empiris pengaruh pengawasan fungsional sebagai variabel pemoderasi terhadap hubungan antara efektivitas pengelolaan keuangan daerah dan akuntabilitas publik; 4) Untuk menguji secara empiris pengaruh pengawasan fungsional sebagai variabel pemoderasi terhadap hubungan antara audit kinerja dan akuntabilitas publik.

TINJAUAN TEORITIS

Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Menurut Jensen dan Meckling (dalam Sudiarianti, 2015) menyatakan bahwa teori keagenan pada dasarnya merupakan teori yang muncul karena adanya konflik kepentingan antara prinsipal dan agen. Teori ini mengasumsikan bahwa masing-masing individu semata-

mata termotivasi oleh kepentingan dirinya sendiri hingga menimbulkan konflik kepentingan antara prinsipal dan agen. Prinsipal mengontrak agen untuk melakukan pengelolaan sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan dan berkewajiban untuk memberikan imbalan kepada agen sedangkan agen berkewajiban melakukan pengelolaan sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan dan bertanggungjawab atas tugas yang dibebankan kepadanya.

Menurut Fitri (2017) teori keagenan terjadi pada berbagai organisasi termasuk dalam organisasi pemerintahan dan berfokus pada persoalan ketimpangan/asimetri informasi antara pengelolaan (agen/pemerintah) dan publik (diwakili prinsipal/dewan). Prinsipal harus memonitor kerja agen, agar tujuan organisasi dapat dicapai dengan efisien serta tercapainya akuntabilitas publik.

Berkaitan dengan masalah keagenan, praktik pelaporan keuangan dalam organisasi sektor publik merupakan suatu konsep yang didasari oleh teori keagenan. Dalam pelaporan keuangan pemerintah daerah yang bertindak sebagai prinsipal dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik. Dalam suatu pemerintahan demokrasi, hubungan antara pemerintah dan para pengguna informasi keuangan pemerintah dapat digambarkan sebagai hubungan keagenan. Dalam hal ini pemerintah berfungsi sebagai agen yang diberi kewenangan untuk melaksanakan kewajiban tertentu yang ditentukan oleh para pengguna informasi keuangan pemerintah sebagai prinsipal, baik secara langsung atau tidak langsung melalui wakil-wakilnya. Dalam hubungan keagenan, pemerintah sebagai agen harus melaksanakan apa yang menjadi kepentingan para pengguna informasi keuangan pemerintah sebagai prinsipalnya (Pratama, 2017).

Akuntabilitas Publik

Akuntabilitas publik adalah kewajiban pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut (Mardiasmo, 2009: 20).

Akuntabilitas publik mengandung kewajiban menurut undang-undang untuk melayani atau memfasilitasi pengamat atau pemerhati independen yang memiliki hak untuk melaporkan temuan atau informasi mengenai administrasi keuangan yang tersedia sesuai dengan permintaan tingkat tinggi pemerintah. Dengan kata lain dalam akuntabilitas terkandung kewajiban untuk menyajikan dan melaporkan segala tindak lanjut dan kegiatannya terutama di bidang administrasi keuangan kepada pihak yang lebih tinggi/atasannya.

Dalam dunia birokrasi, akuntabilitas suatu instansi pemerintah itu merupakan perwujudan kewajiban instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi instansi bersangkutan.

Menurut Mardiasmo (2009: 21) akuntabilitas publik terdiri atas dua macam, yaitu akuntabilitas vertikal dan akuntabilitas horisontal. Akuntabilitas vertikal adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, misalnya pertanggungjawaban pemerintah daerah kepada pemerintah pusat, dan pemerintah pusat kepada MPR. Akuntabilitas horisontal adalah pertanggungjawaban kepada masyarakat luas.

Sedangkan dimensi akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh organisasi sektor publik menurut Ellwood (1993) (dalam Mardiasmo, 2009: 21), antara lain: 1) Akuntabilitas Kejujuran dan Akuntabilitas Hukum; 2) Akuntabilitas Proses; 3) Akuntabilitas Program; 4) Akuntabilitas Kebijakan.

Pengawasan Fungsional

Pengawasan atau penyelenggaraan Pemerintahan Daerah menurut Peraturan Pemerintah No. 79 Tahun 2005 tentang Pedoman Pembinaan dan Pemerintahan Daerah menyatakan bahwa pengawasan atas penyelenggaraan pemerintahan daerah adalah proses kegiatan yang ditujukan untuk menjamin agar pemerintahan daerah berjalan secara efisien sesuai dengan rencana dan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Berdasarkan definisi diatas, pengawasan merupakan suatu upaya yang dilakukan guna menjamin suatu kegiatan yang dilaksanakan secara tepat dan apabila terdapat penyimpangan akan dilakukan tindakan perbaikan. Tujuan dari pengawasan menurut Baswir (2000: 119) adalah untuk mengamati apa yang sungguh-sungguh terjadi serta membandingkannya dengan apa yang seharusnya terjadi. Bila ternyata terdapat hambatan ataupun penyimpangan harapannya dapat segera dikenali dan dilakukan tindakan koreksi agar pelaksanaan yang bersangkutan diharapkan masih dapat mencapai tujuannya secara maksimal.

Pengertian pengawasan fungsional berdasarkan Pasal 1 Peraturan Pemerintah No 20 Tahun 2001 tentang Pertimbangan dan Pengawasan atas Penyelenggara Pemerintah Daerah menyatakan bahwa pengawasan fungsional adalah pengawasan yang dilakukan oleh lembaga atau badan atau unit yang mempunyai tugas dan fungsi melakukan pengawasan melalui pemeriksaan, pengkajian, penyusutan dan penilaian.

Berdasarkan definisi diatas dapat disimpulkan bahwa pengawasan fungsional merupakan suatu kegiatan pengawasan yang dilakukan oleh lembaga yang mempunyai tugas dan fungsi untuk melakukan pemeriksaan, pengkajian, penyusutan dan penilaian guna menjamin pelaksanaan suatu kegiatan berjalan sesuai dengan rencana yang telah digariskan.

Lembaga atau badan atau unit yang ada di dalam tubuh pemerintah (pengawas intern pemerintah), yang mempunyai tugas dan fungsi melakukan pengawasan fungsional adalah Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP), yang terdiri dari: 1) Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP); 2) Inspektorat Jenderal Departemen; 3) Inspektorat Utama/Inspektorat Lembaga Pemerintah Non Departemen (LPND)/Kementerian; 4) Lembaga Pengawasan Daerah atau Bawasda Provinsi/Kabupaten/Kota.

Tanggungjawab koordinasi pelaksanaan pengawasan fungsional berada ditangan Wakil Presiden. Dalam hal ini, Wakil Presiden dibantu oleh Menko Ekuin/Wasbang dan kepala BPKP, bertugas untuk merumuskan kebijaksanaan pengawasan fungsional yang telah dirumuskan tersebut, Wakil Presiden mengadakan rapat-rapat koordinasi pengawasan yang antara lain oleh para Menteri, panglima TNI, Jaksa Agung dan para pejabat lain yang dianggap perlu.

Efektivitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Definisi efektivitas menurut Halim dan Kusufi (2013: 134) menyatakan bahwa efektivitas adalah ukuran berhasil tidaknya suatu organisasi mencapai tujuan. Apabila suatu organisasi telah mencapai tujuan tersebut dikatakan telah berjalan efektif. Berdasarkan definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa efektivitas merupakan suatu keberhasilan yang terukur dan menunjukkan prestasi dari suatu organisasi yang diterapkan untuk mencapai tujuan.

Efektivitas dalam pengelolaan keuangan daerah merupakan penyelesaian kegiatan tepat pada waktunya dan didalam batas anggaran yang tersedia, dapat berarti pula pencapaian tujuan dan sasaran yang telah direncanakan (Halim, 2004: 74). Berdasarkan definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa efektivitas pengelolaan keuangan dapat terjadi apabila (1) penyelesaian kegiatan yang tepat pada waktunya, (2) penyelesaian kegiatan berada dalam batas anggaran yang tersedia, (3) tujuan dan sasaran dapat tercapai sesuai dengan yang telah direncanakan.

Menurut Lamusu (dalam Bulan *et al.*, 2017) pengelolaan keuangan daerah adalah keseluruhan kegiatan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggungjawaban dan pengawasan keuangan daerah. Proses pengelolaan keuangan daerah yang ada dalam suatu instansi harus ditata sedemikian rupa agar menghasilkan pengelolaan keuangan yang efektif. Efektivitas pengelolaan keuangan adalah tercapainya tujuan pengelolaan keuangan daerah yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggungjawaban, dan pengawasan yang dilaksanakan pemerintah daerah dalam melaksanakan kegiatan daerahnya.

Audit Kinerja

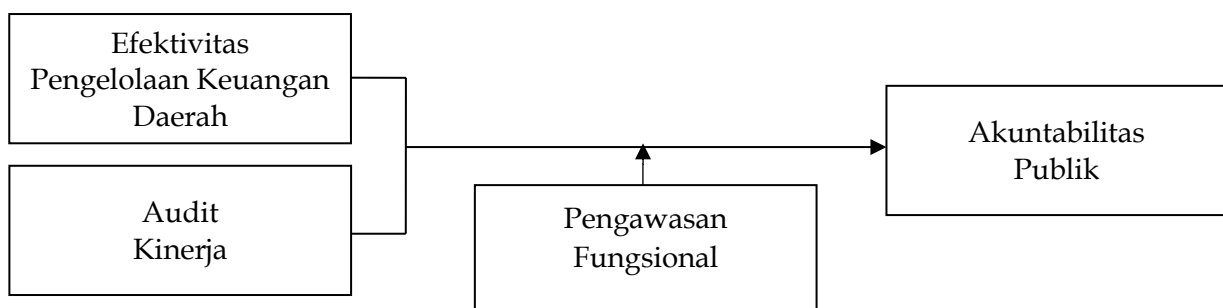
Pengertian audit sektor publik menurut Bastian (2014: 4) menyatakan bahwa audit sektor publik adalah suatu proses sistematis secara objektif untuk melakukan pengujian keakuratan dan kelengkapan informasi yang disajikan dalam suatu laporan keuangan organisasi sektor publik. Menurut Bastian (2014: 16) audit sektor publik diklasifikasikan ke dalam empat tipe, yaitu: 1) Audit Kepatuhan; 2) Audit Kinerja; 3) Audit Keuangan; dan 4) Audit Investigasi.

Definisi audit kinerja menurut Ulum (2009: 55) menyatakan bahwa audit kinerja adalah pengujian sistematis, terorganisasi, dan objektif atas suatu entitas untuk menilai pemanfaatan sumber daya dalam memberikan pelayanan publik secara efisien dan efektif dalam memenuhi harapan *stakeholder* dan memberikan rekomendasi guna peningkatan kinerja. Audit kinerja dapat dilaksanakan oleh pihak auditor internal atau auditor eksternal yang profesional dan kompeten sehingga menjamin objektivitas hasil audit.

Sedangkan definisi audit kinerja menurut Bastian (2014: 18) menyatakan bahwa audit kinerja adalah pemeriksaan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan pemerintah yang diaudit. Dengan audit kinerja dimaksudkan dapat meningkatkan tingkat akuntabilitas pemerintah dalam proses pengambilan keputusan oleh pihak yang bertanggungjawab akan mendorong pengawasan dan kemudian tindakan koreksi. Audit kinerja mencakup audit tentang ekonomi, efisiensi, dan program. Berikut penjelasan masing-masing audit kinerja tersebut.

Berdasarkan definisi diatas dapat disimpulkan bahwa audit kinerja merupakan pemeriksaan secara objektif dan sistematis pada suatu entitas untuk menilai secara independen atas kinerja entitas atau kegiatan/program pemerintah dalam memberikan pelayanan publik secara efisien dan efektif serta memberikan rekomendasi guna peningkatan kinerja.

Model Penelitian



Gambar 1
Model Penelitian

Perumusan Hipotesis

Pengaruh efektivitas pengelolaan keuangan daerah terhadap akuntabilitas publik

Praktik pelaporan keuangan dalam organisasi sektor publik merupakan suatu konsep yang didasari oleh teori keagenan. Dalam pelaporan keuangan pemerintah daerah yang bertindak sebagai prinsipal dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik.

Pengelolaan keuangan daerah yang ada pada suatu instansi harus ditata dengan sedemikian rupa agar pengelolaan keuangan daerah dapat berjalan efektif. Efektivitas dalam pengelolaan keuangan daerah adalah penyelesaian kegiatan tepat pada waktunya dan didalam batas anggaran yang tersedia, dapat berarti pula pencapaian tujuan dan sasaran yang telah direncanakan (Halim, 2004: 74).

Lamusu (dalam Bulan *et al.*, 2017) menyatakan bahwa efektivitas pengelolaan keuangan adalah tercapainya tujuan pengelolaan keuangan daerah yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggungjawaban, dan pengawasan yang dilaksanakan pemerintah daerah dalam melaksanakan kegiatan daerahnya. Hal tersebut didukung dalam penelitian yang dilakukan oleh Hidayat (2015) yang menyatakan pengelolaan keuangan daerah berpengaruh positif terhadap kinerja pemerintah daerah pada instansi pemerintah. Hasil penelitian Hidayat (2015) diperkuat oleh Putra (2013) yang menyatakan bahwa akuntabilitas publik berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Sehingga dapat disimpulkan bahwa efektivitas pengelolaan keuangan daerah dapat mempengaruhi akuntabilitas publik.

Berdasarkan uraian tersebut, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali hubungan antara efektivitas pengelolaan keuangan daerah dan akuntabilitas publik, dapat ditarik hipotesis sebagai berikut:

H₁: Efektivitas pengelolaan keuangan daerah berpengaruh positif terhadap akuntabilitas publik.

Pengaruh audit kinerja terhadap akuntabilitas publik

Audit kinerja menurut Bastian (2014: 18) merupakan pemeriksaan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan pemerintah yang diaudit. Dengan audit kinerja dimaksudkan dapat meningkatkan tingkat akuntabilitas pemerintah dalam proses pengambilan keputusan oleh pihak yang bertanggungjawab akan mendorong pengawasan dan kemudian tindakan koreksi.

Hal tersebut didukung dalam penelitian yang dilakukan oleh Susbiyani (2016), dimana hasil penelitiannya menunjukkan bahwa audit kinerja sektor publik berpengaruh positif terhadap akuntabilitas publik. Artinya pelaksanaan audit kinerja yang dilakukan dengan baik, maka tingkat akuntabilitas pemerintah dalam proses pengambilan keputusan oleh pihak yang bertanggungjawab akan mendorong pengawasan dan kemudian tindakan koreksi. Berdasarkan uraian diatas, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali hubungan antara audit kinerja dan akuntabilitas publik, dapat ditarik hipotesis sebagai berikut:

H₂: Audit kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas publik.

Pengawasan fungsional dapat memoderasi pengaruh efektivitas pengelolaan keuangan daerah terhadap akuntabilitas publik

Dalam pelaksanaan pengelolaan keuangan daerah, pengawasan fungsional mutlak dilaksanakan sehingga keefektifan, koefisien dan keekonomisan yang dilaksanakan oleh pemerintah daerah dapat dicapai Halim dan Kusufi (2014: 312). Apabila pengawasan fungsional dengan maksimal, maka efektivitas pengelolaan keuangan daerah akan tercapai. Terwujudnya pengelolaan keuangan yang efektif merupakan tujuan utama pemerintah

daerah. Sehingga dengan dilaksanakannya pengawasan fungsional yang memadai akan menunjang pengelolaan keuangan yang efektif, efisien dan ekonomis.

Hal tersebut didukung dalam penelitian yang dilakukan oleh Iskandar (2015) yang menyatakan bahwa pengawasan fungsional berpengaruh terhadap efektivitas pengelolaan keuangan daerah. Hasil penelitian Iskandar (2015) diperkuat oleh Wulandari (2013) yang menyatakan bahwa pengawasan fungsional berpengaruh positif terhadap akuntabilitas publik.

Berdasarkan uraian diatas, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali pengaruh pengawasan fungsional terhadap hubungan antara efektivitas pengelolaan keuangan daerah dan akuntabilitas publik, dapat ditarik hipotesis sebagai berikut:

H₃: Pengawasan fungsional sebagai variabel pemoderasi memperkuat pengaruh efektivitas pengelolaan keuangan daerah terhadap akuntabilitas publik.

Pengawasan fungsional dapat memoderasi pengaruh audit kinerja terhadap akuntabilitas publik

Menurut Bastian (2014: 18) menjelaskan bahwa dengan audit kinerja, tingkat akuntabilitas pemerintah dalam proses pengambilan keputusan oleh pihak yang bertanggungjawab akan meningkat, sehingga mendorong pengawasan dan kemudian tindakan koreksi.

Dengan dilaksanakannya audit kinerja akan meningkatkan akuntabilitas publik, serta terdapat faktor lain diluar audit kinerja salah satunya yaitu pelaksanaan pengawasan fungsional yang akan menunjang akuntabilitas publik (Rahayu, 2011). Hal tersebut diperkuat oleh Mahmud *et al.* (2017) yang menyatakan bahwa pengawasan fungsional dan audit kinerja sektor publik secara parsial berpengaruh terhadap akuntabilitas publik, sehingga dapat diambil keputusan bahwa pengawasan fungsional dan audit kinerja mempunyai pengaruh terhadap akuntabilitas publik.

Berdasarkan uraian diatas, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali pengaruh pengawasan fungsional terhadap hubungan antara audit kinerja dan akuntabilitas publik, dapat ditarik hipotesis sebagai berikut:

H₄: Pengawasan fungsional sebagai variabel pemoderasi memperkuat pengaruh audit kinerja terhadap akuntabilitas publik.

METODE PENELITIAN

Jenis penelitian dan Gambaran dari Populasi (Obyek) Penelitian

Jenis penelitian ini menggunakan penelitian kuantitatif, yakni penelitian yang menggunakan karakteristik masalah berupa hubungan sebab akibat antara dua variabel atau lebih. Penelitian ini dilakukan untuk membuktikan adanya pengaruh efektivitas pengelolaan keuangan dan audit kinerja yang merupakan variabel bebas (variabel independen) terhadap akuntabilitas publik yang merupakan variabel terikat (variabel dependen). Selain itu pengawasan fungsional sebagai variabel pemoderasi.

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas obyek/subyek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2014: 61). Populasi yang akan diamati dalam penelitian ini adalah 13 SKPD di Kabupaten Sidoarjo.

Teknik Pengambilan Sampel

Sampel adalah bagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi (Sugiyono, 2014: 62). Dalam penelitian ini teknik penentuan sampel yang digunakan adalah *Purposive Sampling*, yang berarti bahwa pengambilan sampel berdasarkan pertimbangan dan kriteria tertentu. Kriteria pemilihan sampel adalah pegawai pada 13 SKPD di Kabupaten Sidoarjo. Responden tersebut merupakan pegawai yang bekerja pada SKPD termasuk Kepala Bagian, Kepala Seksi dan Staf Keuangan.

Teknik Pengumpulan Data

Sumber data yang digunakan dalam penelitian adalah data primer. Data primer merupakan data yang diperoleh atau dikumpulkan langsung oleh peneliti dilapangan dari sumber pertama sehubungan dengan permasalahan yang diteliti.

Pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian adalah dengan cara metode survei dimana metode pengumpulan data menggunakan kuesioner. Teknik kuesioner merupakan penelitian yang berupa gambaran umum tentang karakteristik populasi yang digambarkan oleh sampel dan menggunakan kuesioner berupa pertanyaan-pertanyaan yang akan diajukan kepada responden guna memperoleh data yang objektif dan valid, dimana pengambilan sampel diharapkan mampu mewakili keberadaan populasi sehingga hasilnya dapat digeneralisasi dan dapat diambil satu kesimpulan (Nurviasari, 2016).

Variabel dan Definisi Operasional Variabel

Variabel

Dalam penelitian ini terdapat tiga macam variabel yang digunakan, yakni variabel bebas, variabel terikat dan variabel pemoderasi. Variabel bebas dalam penelitian ini adalah efektivitas pengelolaan keuangan (EPKD) dan audit kinerja (AK). Variabel terikat dalam penelitian ini adalah akuntabilitas publik. Sedangkan variabel pemoderasi dalam penelitian ini adalah pengawasan fungsional.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Efektivitas pengelolaan keuangan daerah diukur dengan menggunakan 6 instrumen yang dinyatakan dalam Peraturan Pemerintah No. 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, yaitu 1) Perencanaan; 2) Pelaksanaan; 3) Penatausahaan; 4) Pelaporan; 5) Pertanggungjawaban; 6) Pengawasan.

Audit kinerja diukur dengan menggunakan 2 instrumen yang dikembangkan oleh Bastian (2014) yaitu 1) Audit ekonomi dan efisiensi; 2) Audit program. Akuntabilitas publik diukur menggunakan instrumen yang dikemukakan oleh Mardiasmo (2009: 21) terdiri dari: 1) Akuntabilitas kejujuran dan hukum; 2) Akuntabilitas proses; 3) Akuntabilitas program; 4) Akuntabilitas kebijakan.

Alat pengukuran data yang digunakan untuk mengukur data-data yang akan dianalisis dari hasil survey/penelitian langsung melalui kuesioner adalah menggunakan skala *likert* dengan skor terendah (point 1) sedangkan skor tertinggi (point 5). Dimana skor 1 (sangat tidak setuju), skor 2 (tidak setuju), skor 3 (netral), skor 4 (setuju), dan skor 5 (sangat setuju).

Uji Validitas dan Reliabilitas

Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut (Ghozali, 2016: 52).

Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas adalah alat untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk. Suatu kuesioner dikatakan *reliable* atau handal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Uji reliabilitas ini menggunakan teknik *Cronbach Alpha* yaitu dikatakan *reliable* apabila suatu konstruk atau variabel memberikan nilai *Cronbach Alpha* > 0,60 (Ghozali, 2016: 47).

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal. Kalau asumsi ini dilanggar maka uji statistik menjadi tidak valid untuk jumlah sampel kecil. Ada dua cara untuk mendeteksi

apakah residual berdistribusi normal atau tidak yaitu dengan analisis grafik dan uji statistik (Ghozali, 2016: 103).

Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variabel independen. Jika variabel independen saling berkorelasi, maka variabel-variabel ini tidak orthogonal. Variabel ortogonal adalah variabel independen yang nilai korelasi antar sesama variabel independen sama dengan nol. Multikolinieritas dapat dilihat dari nilai *tolerance* dan lawannya *variance inflation factor* (VIF). Jadi nilai *tolerance* yang rendah sama dengan nilai VIF tinggi (karena $VIF=1/Tolerance$). Nilai cutoff yang umum dipakai untuk menunjukkan adanya multikolinieritas adalah nilai *Tolerance* $\leq 0,10$ atau sama dengan nilai $VIF \geq 10$ (Ghozali, 2016: 103).

Uji Heterokedastisitas

Uji Heteroskedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain tetap, maka disebut Homoskedastisitas. Model regresi yang baik adalah yang homoskedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas.

Ada beberapa cara untuk mendeteksi ada atau tidaknya heteroskedastisitas salah satunya adalah dengan melihat Grafik Plot antara nilai prediksi variabel terikat (dependen) yaitu ZPRED dengan residualnya SRESID. Deteksi ada tidaknya heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik *scatterplot* antara SRESID dan ZPRED (Ghozali, 2016: 103).

Teknik Analisis Data

Analisis Regresi Linier Berganda

Dalam penelitian ini terdiri dari tiga variabel yakni variabel independen (efektivitas pengelolaan keuangan daerah dan audit kinerja), variabel dependen (akuntabilitas publik) dan variabel moderator (pengawasan fungsional). Selain menggunakan analisis regresi ganda, penelitian ini juga menggunakan MRA karena terdapat satu variabel moderator. Persamaan regresinya adalah sebagai berikut:

$$AP = \alpha + \beta_1EPKD + \beta_2AK + \varepsilon \dots\dots\dots (1)$$

$$AP = \alpha + \beta_1EPKD + \beta_2AK + \beta_3PF + \varepsilon \dots\dots\dots (2)$$

$$AP = \alpha + \beta_1EPKD + \beta_2AK + \beta_3PF + \beta_4EPKD*PF + \beta_5AK*PF + \varepsilon \dots\dots\dots (3)$$

Keterangan: α = Konstanta, β = Koefisien regresi, AP = Akuntabilitas publik, EPKD = Efektivitas pengelolaan keuangan daerah, AK = Audit kinerja, PF = Pengawasan fungsional, EPKD*PF = Interaksi antara efektivitas pengelolaan keuangan daerah dan pengawasan fungsional, AK*PF = Interaksi antara audit kinerja dan pengawasan fungsional.

Adapun kriteria MRA yang digunakan sebagai dasar untuk memastikan apakah variabel pengawasan fungsional (PF) benar-benar merupakan variabel pemoderasi atau tidak (Ghozali, 2016: 219) adalah sebagai berikut: Pertama, jika persamaan (2) dan (3) tidak berbeda secara signifikan atau ($\beta_3 = 0; \beta_2 \neq 0$) maka PF bukanlah variabel moderator, tetapi sebagai variabel prediktor (independen). Variabel PF merupakan variabel pure moderator, maka persamaan (1) dan (2) tidak berbeda, tetapi harus berbeda dengan persamaan (3) atau ($\beta_2 = 0; \beta_3 \neq 0$). Variabel PF merupakan quasi moderator jika persamaan (1), (2) dan (3) harus berbeda satu dengan lainnya atau ($\beta_2 \neq \beta_3 \neq 0$).

Uji Kelayakan Model

Uji Koefisien Determinasi (R²)

Koefisien determinasi (R²) pada intinya mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerapkan variasi variabel dependen. Nilai koefisien determinasi adalah antara nol

dan satu. Nilai R^2 yang kecil berarti kemampuan variabel-variabel dependen sangat terbatas. Nilai yang mendekati satu berarti variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen (Ghozali, 2016: 95).

Uji Signifikansi Keseluruhan dari Regresi Sample (Uji Statistik F)

Uji hipotesis ini dinamakan uji signifikansi secara keseluruhan terhadap garis regresi yang diobservasi maupun estimasi, apakah variabel dependen berhubungan linier terhadap variabel independen. Untuk menguji hipotesis ini digunakan statistik F dengan kriteria pengambilan keputusan yakni, bila F lebih besar daripada 4 maka H_0 dapat ditolak pada derajat kepercayaan 5%. Hal ini berarti variabel independen secara simultan mempengaruhi variabel dependen (Ghozali, 2016: 95).

Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dilakukan dengan uji t yang dilakukan untuk menunjukkan seberapa jauh independen secara individual dalam menerangkan variasi variabel dependen. Adapun kriteria pengujian secara parsial dengan tingkat signifikansi 95% atau (α) = 0,05 (5%) yaitu: a) Jika nilai signifikansi (sig.) lebih besar dari 0,05 maka hipotesis ditolak; b) Jika nilai signifikansi (sig.) lebih kecil atau sama dengan 0,05 maka hipotesis diterima.

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Dalam penelitian ini dilakukan penyebaran kuesioner untuk mendapatkan data primer sebagai bahan yang akan diolah dalam penelitian ini. Kuesioner yang dibagikan sebanyak 52 responden. Saat pengambilan data ke lapangan peneliti menemukan beberapa kendala yaitu ada beberapa kuesioner yang tidak dikembalikan dan kurangnya kerjasama dari responden dalam memberikan data yang diharapkan. Sehingga, kuesioner yang layak diuji sebanyak 40 kuesioner.

Uji Validitas dan Reliabilitas

Uji Validitas

Berdasarkan data yang telah dikumpulkan dari tanggapan 40 responden mengenai 7 pertanyaan pada variabel efektivitas pengelolaan keuangan daerah, 6 pertanyaan pada variabel audit kinerja, 7 pertanyaan pada variabel pengawasan fungsional dan 6 pertanyaan pada variabel akuntabilitas publik yang kemudian diolah menggunakan program SPSS versi 23, maka diperoleh hasil olahan data yang disajikan tabel 1, 2, 3 dan 4 berikut ini:

Tabel 1
Hasil Uji Validitas Efektivitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Item	r hitung	r tabel	Keterangan
EPKD1	0,346	0,312	Valid
EPKD2	0,582	0,312	Valid
EPKD3	0,650	0,312	Valid
EPKD4	0,530	0,312	Valid
EPKD5	0,641	0,312	Valid
EPKD6	0,638	0,312	Valid
EPKD7	0,451	0,312	Valid

Sumber: Data Primer Diolah, 2017

Tabel 2
Hasil Uji Validitas Audit Kinerja

Item	r hitung	r tabel	Keterangan
AK1	0,569	0,312	Valid
AK2	0,353	0,312	Valid
AK3	0,495	0,312	Valid
AK4	0,519	0,312	Valid
AK5	0,482	0,312	Valid
AK6	0,517	0,312	Valid

Sumber: Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel diatas menunjukkan bahwa seluruh indikator variabel independen mempunyai nilai yang lebih besar dari r tabel yaitu 0,312 sehingga seluruh item variabel independen dinyatakan valid. Selanjutnya diketahui hasil uji validitas pada variabel dependen, maka dilakukan pengujian pada variabel tersebut berikut ini:

Tabel 3
Hasil Uji Validitas Akuntabilitas Publik

Item	r hitung	r tabel	Keterangan
AP1	0,476	0,312	Valid
AP2	0,717	0,312	Valid
AP3	0,680	0,312	Valid
AP4	0,703	0,312	Valid
AP5	0,400	0,312	Valid
AP6	0,561	0,312	Valid

Sumber: Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel diatas menunjukkan bahwa seluruh indikator variabel dependen mempunyai nilai yang lebih besar dari r tabel yaitu 0,312 sehingga seluruh item variabel dependen dinyatakan valid. Selanjutnya diketahui hasil uji validitas pada variabel pemoderasi, maka dilakukan pengujian pada variabel tersebut berikut ini:

Tabel 4
Hasil Uji Validitas Pengawasan Fungsional

Item	r hitung	r tabel	Keterangan
PF1	0,701	0,312	Valid
PF2	0,709	0,312	Valid
PF3	0,713	0,312	Valid
PF4	0,623	0,312	Valid
PF5	0,715	0,312	Valid
PF6	0,591	0,312	Valid
PF7	0,704	0,312	Valid

Sumber: Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel diatas menunjukkan bahwa seluruh indikator variabel pemoderasi mempunyai nilai yang lebih besar dari r tabel yaitu 0,312 sehingga seluruh item variabel pemoderasi dinyatakan valid. Dari hasil validitas yang diperoleh, maka dapat dikatakan bahwa semua indikator pengukuran yang digunakan dalam penelitian ini baik variabel independen, variabel dependen dan variabel pemoderasi memiliki validitas yang baik, sehingga dapat dilakukan pengujian selanjutnya.

Uji Reliabilitas

Untuk mengetahui keakuratan data dari tanggapan 40 responden mengenai efektivitas pengelolaan keuangan daerah, audit kinerja, akuntabilitas publik dan pengawasan

fungsional, maka digunakan uji reliabilitas terhadap masing-masing variabel menggunakan program SPSS versi 23. Adapun hasil pengujian reliabilitas disajikan pada tabel 5 berikut ini:

Tabel 5
Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Cronbach Alpha	Keterangan
Efektifitas Pengelolaan Keuangan Daerah	0,717	Reliabel
Audit Kinerja	0,669	Reliabel
Akuntabilitas Publik	0,732	Reliabel
Pengawasan Fungsional	0,768	Reliabel

Sumber: Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel di atas diperoleh nilai *Cronbach Alpha* untuk seluruh variabel lebih dari 0,60, artinya seluruh variabel dinyatakan reliabel sehingga dapat digunakan dalam penelitian.

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas

Dalam penelitian ini menggunakan uji Shapiro-Wilk, yakni sebuah metode uji normalitas yang efektif dan valid digunakan untuk sampel berjumlah kecil. Adapun hasil pengujian normalitas menggunakan uji Shapiro-Wilk disajikan dalam tabel 6 berikut ini:

Tabel 6
Hasil Uji Normalitas

Model	Sig.
$AP = \alpha + \beta_1 EPKD + \beta_2 AK + \epsilon$	0,173
$AP = \alpha + \beta_1 EPKD + \beta_2 AK + \beta_3 PF + \epsilon$	0,402
$AP = \alpha + \beta_1 EPKD + \beta_2 AK + \beta_3 PF + \beta_4 EPKD * PF + \beta_5 AK * PF + \epsilon$	0,149

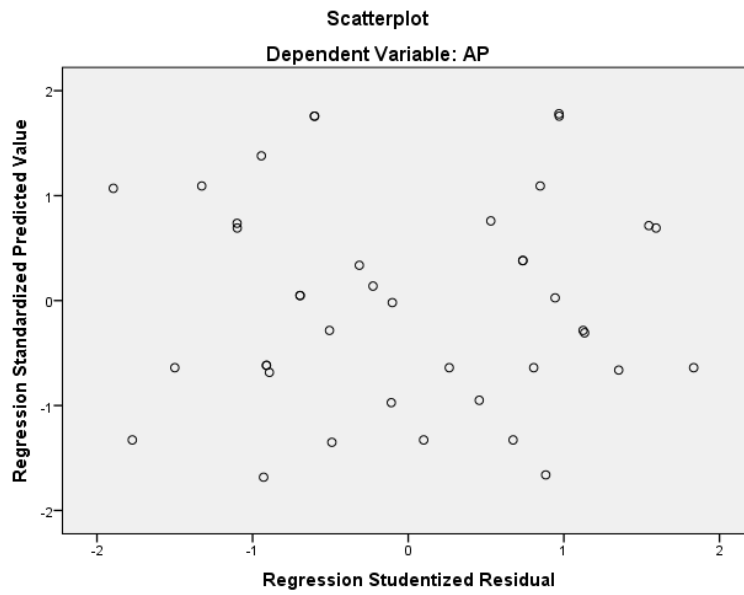
Sumber: Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel 6, dapat dilihat bahwa tingkat signifikansi pada tiap model regresi adalah diatas 0,05. Sehingga dapat disimpulkan bahwa nilai residual berdistribusi normal terpenuhi dan model regresi dalam penelitian ini layak digunakan karena memenuhi asumsi normalitas.

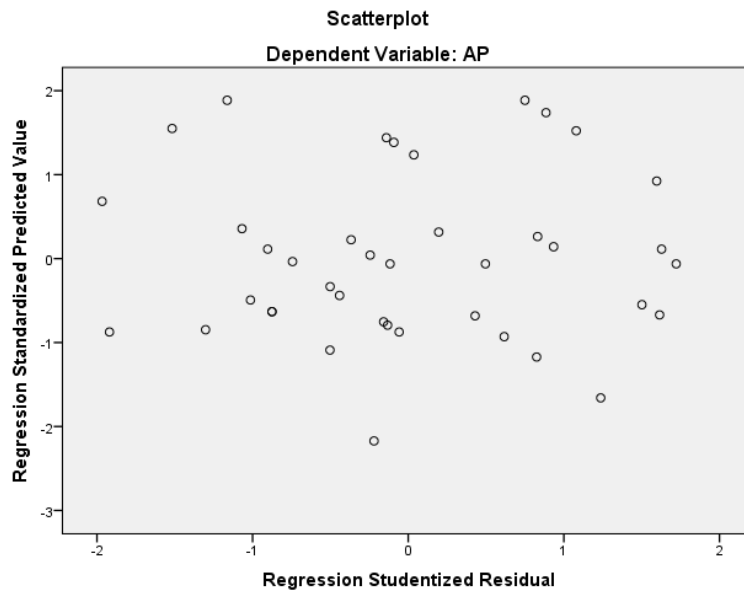
Uji Heteroskedastisitas

Pengujian heteroskedastisitas dilakukan dengan analisis grafik *scatterplot*. Pendeteksian ada atau tidaknya heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik *scatterplot* antara nilai presiksivariabel terikat (ZPRED) dengan nilai residualnya (SRESID).

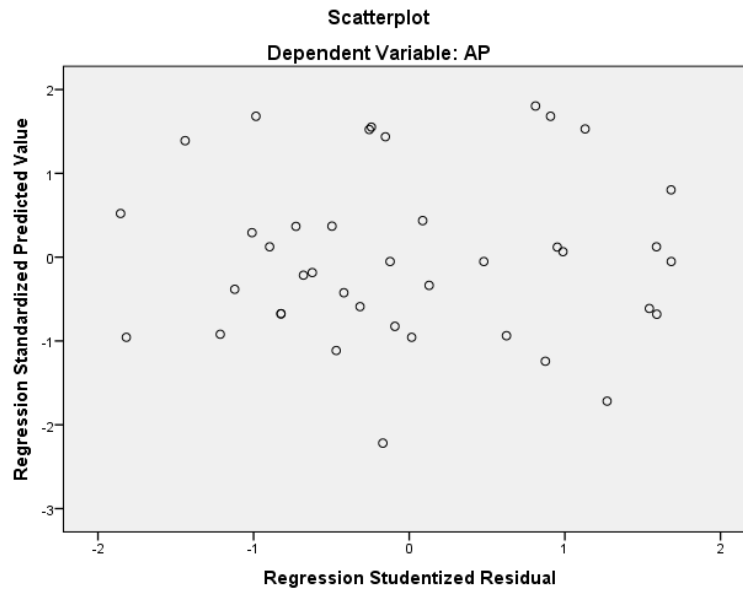
Berdasarkan persamaan regresi yang telah diolah dengan menggunakan program SPSS versi 23, adapun hasil pengujian heteroskedastisitas disajikan pada gambar 2, 3 dan 4 berikut ini:



Sumber: Data Primer Diolah, 2017
Gambar 2
Hasil Uji Heteroskedastisitas Persamaan 1



Sumber: Data Primer Diolah, 2017
Gambar 3
Hasil Uji Heteroskedastisitas Persamaan 2



Sumber: Data Primer Diolah, 2017

Gambar 4

Hasil Uji Heteroskedastisitas Persamaan 3

Dari gambar diatas terlihat titik-titik tersebar secara acak, tidak membentuk sebuah pola tertentu yang jelas, serta tersebar diatas maupun dibawah angka 0 pada sumbu Y. Sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi, maka model regresi tersebut layak digunakan.

Uji Multikolinieritas

Multikolinieritas dapat dilihat dari nilai *tolerance* dan lawannya *variance inflation factor* (VIF). Jadi nilai *tolerance* yang rendah sama dengan nilai VIF tinggi (karena $VIF = 1/Tolerance$). Nilai *cutoff* yang umum dipakai untuk menunjukkan adanya multikolinieritas adalah nilai $Tolerance \leq 0,10$ atau sama dengan nilai $VIF \geq 10$. Adapun hasil pengujian multikolinieritas disajikan dalam tabel 7 berikut ini:

Tabel 7
Hasil Uji Multikolinieritas

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
AP = $\alpha + \beta_1 EPKD + \beta_2 AK + \epsilon$		
EPKD	0,967	1,034
AK	0,967	1,034
AP = $\alpha + \beta_1 EPKD + \beta_2 AK + \beta_3 PF + \epsilon$		
EPKD	0,412	2,425
AK	0,821	1,218
PF	0,362	2,759
AP = $\alpha + \beta_1 EPKD + \beta_2 AK + \beta_3 PF + \beta_4 EPKD*PF + \beta_5 AK*PF + \epsilon$		
EPKD	0,397	2,516
AK	0,744	1,344
PF	0,349	2,865
EPKD*PF	0,876	1,142
AK*PF	0,815	1,227

Sumber: Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan pada tabel 7 diatas dapat diketahui bahwa besarnya nilai *Variance Influence Factor* (VIF) pada seluruh model regresi tersebut lebih kecil dari 10 dan nilai *tolerance* lebih besar dari 0,1. Hal tersebut dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi multikolinearitas antar variabel bebas dalam model regresi, sehingga variabel tersebut dapat digunakan dalam penelitian.

Uji Kelayakan Model

Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien determinasi (R^2) pada intinya mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerapkan variasi variabel dependen. Nilai koefisien determinasi adalah antara nol dan satu. Nilai R^2 yang kecil berarti kemampuan variabel-variabel dependen sangat terbatas. Nilai yang mendekati satu berarti variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen. Adapun hasil koefisien determinasi (R^2) disajikan pada tabel 8 berikut ini:

Tabel 8
Hasil Koefisien Determinasi (R^2)

Model	Persamaan Regresi	R^2
1	$AP = \alpha + \beta_1EPKD + \beta_2AK + \varepsilon$	0,254
2	$AP = \alpha + \beta_1EPKD + \beta_2AK + \beta_3PF + \varepsilon$	0,414
3	$AP = \alpha + \beta_1EPKD + \beta_2AK + \beta_3PF + \beta_4EPKD*PF + \beta_5AK*PF + \varepsilon$	0,419

Sumber: Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel diatas dapat diketahui bahwa seluruh model mempunyai nilai R^2 yang masih dikatakan jauh dari angka 1. Sehingga dapat disimpulkan kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen masih sangat terbatas.

Uji Signifikansi Keseluruhan dari Regresi Sampel (Uji Statistik F)

Untuk menguji hipotesis ini digunakan statistik F dengan kriteria pengambilan keputusan yakni, bila F lebih besar daripada 4 maka H_0 dapat ditolak pada derajat kepercayaan 5%. Hal ini berarti variabel independen secara simultan mempengaruhi variabel dependen. Adapun hasil uji statistik F disajikan pada tabel 9 berikut ini:

Tabel 9
Hasil Uji Statistik F

Model	Persamaan Regresi	F	Sig.
1	$AP = \alpha + \beta_1EPKD + \beta_2AK + \varepsilon$	6,292	0,004
2	$AP = \alpha + \beta_1EPKD + \beta_2AK + \beta_3PF + \varepsilon$	8,486	0,000
3	$AP = \alpha + \beta_1EPKD + \beta_2AK + \beta_3PF + \beta_4EPKD*PF + \beta_5AK*PF + \varepsilon$	4,911	0,002

Sumber: Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel diatas dapat diketahui bahwa model menunjukkan tingkat signifikansi yang bervariasi yakni 0,004; 0,000; dan 0,002 masih jauh dibawah 0,05. Hal ini berarti bahwa seluruh variabel independen secara bersama-sama atau simultan mempengaruhi variabel dependen. Dengan demikian, model regresi tersebut dapat digunakan untuk menjelaskan pengaruh efektivitas pengelolaan keuangan daerah dan audit kinerja terhadap akuntabilitas publik serta menjelaskan pengawasan fungsional dalam memoderasi pengaruh efektivitas pengelolaan keuangan daerah dan audit kinerja terhadap akuntabilitas publik.

Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis untuk menunjukkan seberapa jauh independen secara individual dalam menerangkan variasi variabel dependen. Adapun hasil uji hipotesis untuk mengidentifikasi apakah efektivitas pengelolaan keuangan daerah dan audit kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas publik disajikan pada tabel 10, sedangkan untuk mengidentifikasi interaksi antara (efektivitas pengelolaan keuangan daerah dan audit kinerja) dan pengawasan fungsional terhadap akuntabilitas publik akan disajikan pada tabel 11 sebagai berikut:

Tabel 10
Hasil Analisis Regresi untuk Uji Hipotesis 1 dan 2

Model	Variabel	Nilai Koefisien	Standar Error	t value	P
Persamaan Regresi 1:					
	Konstanta	α (2,494)	0,218	11,439	0,000
EPKD	Efektivitas Pengelolaan Keuangan Daerah	β_1 (0,013)	0,006	2,394	0,022
AK	Audit Kinerja	β_2 (0,014)	0,007	2,142	0,039
$R^2 = 0,254$		$F = 6,292$	$P = 0,004$	$N = 40$	

Sumber: Data Primer Diolah, 2017

Persamaan regresi 1 yang diperoleh dari hasil pengujian tersebut adalah:
 $AP = 2,494 + 0,013 EPKD + 0,014 AK$

Tabel 11
Hasil Analisis Regresi untuk Uji Hipotesis 3 dan 4

Model	Variabel	Nilai Koefisien	Standar Error	t value	P
Persamaan Regresi 2:					
	Konstanta	α (26,275)	0,264	99,341	0,000
EPKD	Efektivitas Pengelolaan Keuangan Daerah	β_1 (-0,263)	0,417	-0,629	0,533
AK	Audit Kinerja	β_2 (0,283)	0,296	0,957	0,345
PF	Pengawasan Fungsional	B_3 (1,398)	0,445	3,142	0,003
$R^2 = 0,414$		$F = 8,486$	$P = 0,000$	$N = 40$	
Persamaan Regresi 3:					
	Konstanta	α (-25.014)	8,950	-2,795	0,008
EPKD	Efektivitas Pengelolaan Keuangan Daerah	β_1 (-4.705)	6,972	-0,675	0,504
AK	Audit Kinerja	β_2 (1,687)	2,274	0,742	0,463
PF	Pengawasan Fungsional	B_3 (7,743)	2,561	3,024	0,005
EPKD*PF	Interaksi	B_4 (0,163)	0,325	0,501	0,619
AK*PF	Interaksi	B_5 (0,054)	0,207	0,260	0,796
$R^2 = 0,419$		$F = 4,911$	$P = 0,002$	$N = 40$	

Sumber: Data Primer Diolah, 2017

Persamaan regresi 3 yang diperoleh dari hasil pengujian tersebut adalah:
 $AP = 26,275 - 0,263 EPKD + 0,283 AK + 1,398 PF$

Persamaan regresi 3 yang diperoleh dari hasil pengujian tersebut adalah:

$$AP = -25.014 - 4.705 EPKD + 1,687 AK + 7,743 PF + 0,163 EPKD*PF + 0,054 AK*PF$$

Pengaruh efektivitas pengelolaan keuangan daerah terhadap akuntabilitas publik

Hipotesis pertama menyatakan bahwa efektivitas pengelolaan keuangan daerah berpengaruh terhadap akuntabilitas publik. Nilai koefisien 0,013 dengan tingkat signifikansi 0,022 lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti efektivitas pengelolaan keuangan daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas publik. Dengan demikian, hipotesis satu (H_1) yang menduga efektivitas pengelolaan keuangan daerah berpengaruh positif terhadap akuntabilitas publik, dapat diterima keberadaannya. Hasil ini menunjukkan semakin tinggi efektivitas pengelolaan keuangan daerah akan semakin tinggi akuntabilitas publik.

Hasil penelitian ini sesuai dengan pendapat yang disampaikan Halim (2004: 74) efektivitas dalam pengelolaan keuangan daerah merupakan penyelesaian kegiatan tepat pada waktunya dan didalam batas anggaran yang tersedia, dapat berarti pula pencapaian tujuan dan sasaran yang telah direncanakan. Dimana tujuan pengelolaan keuangan daerah yang meliputi pertanggungjawaban pemerintah daerah dalam melaksanakan tugasnya. Hal tersebut didukung oleh Lamusu (dalam Bulan *et al.*, 2017) yang menyatakan bahwa efektivitas pengelolaan keuangan adalah tercapainya tujuan pengelolaan keuangan daerah yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggungjawaban, dan pengawasan yang dilaksanakan pemerintah daerah dalam melaksanakan kegiatan daerahnya.

Hasil ini juga sejalan dengan penelitian yang dilakukan Hidayat (2015) yang menyatakan pengelolaan keuangan daerah berpengaruh positif terhadap kinerja pemerintah daerah pada instansi pemerintah. Hasil penelitian Hidayat (2015) diperkuat oleh Putra (2013) yang menyatakan bahwa akuntabilitas publik berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Sehingga dapat disimpulkan bahwa semakin meningkatnya efektivitas pengelolaan keuangan daerah, semakin meningkat pula akuntabilitas publik.

Pengaruh audit kinerja terhadap akuntabilitas publik

Hipotesis kedua menyatakan bahwa audit kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas publik. Nilai koefisien 0,014 dengan tingkat signifikansi 0,039 lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti audit kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas publik. Dengan demikian, hipotesis dua (H_2) yang menduga audit kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas publik, dapat diterima keberadaannya. Hasil ini menunjukkan semakin baik audit kinerja yang dilakukan akan semakin meningkatkan akuntabilitas publik.

Hasil penelitian ini sejalan dengan pendapat yang disampaikan oleh Bastian (2014: 18) yang menyatakan bahwa audit kinerja merupakan pemeriksaan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan pemerintah yang diaudit. Dengan audit kinerja dimaksudkan dapat meningkatkan tingkat akuntabilitas pemerintah dalam proses pengambilan keputusan oleh pihak yang bertanggungjawab akan mendorong pengawasan dan kemudian tindakan koreksi.

Hasil penelitian ini juga sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Susbiyani (2016), dimana hasil penelitiannya menunjukkan bahwa audit kinerja sektor publik berpengaruh positif terhadap akuntabilitas publik. Artinya pelaksanaan audit kinerja yang dilakukan dengan baik, maka tingkat akuntabilitas pemerintah dalam proses pengambilan keputusan oleh pihak yang bertanggungjawab akan mendorong pengawasan dan kemudian tindakan koreksi.

Pengawasan fungsional dapat memoderasi pengaruh efektivitas pengelolaan keuangan daerah terhadap akuntabilitas publik

Hipotesis ketiga menyatakan bahwa pengawasan fungsional dapat memoderasi pengaruh efektivitas pengelolaan keuangan daerah terhadap akuntabilitas publik. Nilai koefisien 0,163 dengan tingkat signifikansi 0,619 lebih besar dari 0,05. Hal ini berarti pengaruh efektivitas pengelolaan keuangan daerah dengan pengawasan fungsional sebagai variabel pemoderasi tidak signifikan terhadap akuntabilitas publik. Dengan demikian hasil penelitian ini tidak berhasil mendukung hipotesis tiga (H_3). Akan tetapi apabila dilihat dari persamaan regresi kedua, dapat diketahui bahwa pengawasan fungsional mempengaruhi secara langsung akuntabilitas publik. Dari hasil analisis ini, dengan didasarkan pada kriteria MRA, pengawasan fungsional bukan sebagai variabel pemoderasi, melainkan sebagai variabel prediktor independen terhadap akuntabilitas publik. Sehingga dapat disimpulkan bahwa pengawasan fungsional tidak dapat memoderasi pengaruh efektivitas pengelolaan keuangan daerah terhadap akuntabilitas publik, dengan demikian hipotesis tiga (H_3) ditolak.

Pengawasan fungsional tidak dapat memoderasi pengaruh efektivitas pengelolaan keuangan daerah terhadap akuntabilitas publik dapat disebabkan karena kurangnya sifat independensi aparat pengawasan fungsional dan buruknya penilaian atas pengelolaan keuangan daerah pada instansi serta kurangnya kejelasan sasaran anggaran suatu program pada instansi.

Pengawasan fungsional dapat memoderasi pengaruh audit kinerja terhadap akuntabilitas publik

Hipotesis keempat menyatakan bahwa pengawasan fungsional dapat memoderasi pengaruh audit kinerja terhadap akuntabilitas publik. Nilai koefisien 0,054 dengan tingkat signifikansi 0,796 lebih besar dari 0,05. Hal ini berarti audit kinerja dengan pengawasan fungsional sebagai variabel pemoderasi tidak signifikan terhadap akuntabilitas publik. Dengan demikian, hasil penelitian ini tidak berhasil mendukung hipotesis empat (H_4). Akan tetapi apabila dilihat dari persamaan regresi kedua, dapat diketahui bahwa pengawasan fungsional mempengaruhi secara langsung akuntabilitas publik. Dari hasil analisis ini, dengan didasarkan pada kriteria MRA, pengawasan fungsional bukan sebagai variabel pemoderasi, melainkan sebagai variabel prediktor independen terhadap akuntabilitas publik. Sehingga dapat disimpulkan bahwa pengawasan fungsional tidak dapat memoderasi pengaruh audit kinerja terhadap akuntabilitas publik, dengan demikian hipotesis empat (H_4) ditolak.

Pengawasan fungsional tidak dapat memoderasi pengaruh audit kinerja terhadap akuntabilitas publik disebabkan oleh lemahnya hubungan antara pencapaian kinerja dengan program dan kebijakan yang dilakukan instansi serta indikator kinerja yang kurang jelas untuk menilai keberhasilan suatu program. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan Mahmud *et al.* (2017) yang menyatakan bahwa pengawasan fungsional dan audit kinerja sektor publik secara parsial berpengaruh terhadap akuntabilitas publik, sehingga dapat diambil keputusan bahwa pengawasan fungsional dan audit kinerja mempunyai pengaruh terhadap akuntabilitas publik. Hasil penelitian yang berbeda ini diindikasikan karena perbedaan subyek penelitian yang dilakukan.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Hasil penelitian menunjukkan bahwa efektivitas pengelolaan keuangan daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas publik. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi efektivitas pengelolaan keuangan daerah yang dilakukan oleh pegawai Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kabupaten Sidoarjo maka akuntabilitas publik

akan semakin meningkat. Begitu pula dengan audit kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas publik. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik pelaksanaan audit kinerja pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kabupaten Sidoarjo maka tingkat akuntabilitas publik akan semakin meningkat.

Pengawasan fungsional tidak dapat memoderasi pengaruh efektivitas pengelolaan keuangan daerah dan audit kinerja terhadap akuntabilitas publik pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kabupaten Sidoarjo. Akan tetapi apabila dilihat dari persamaan regresi kedua, dapat diketahui bahwa pengawasan fungsional mempengaruhi secara langsung akuntabilitas publik. Sehingga pengawasan fungsional bukan sebagai variabel pemoderasi melainkan sebagai variabel prediktor independen terhadap akuntabilitas publik.

Saran

Berdasarkan hasil penelitian dan simpulan yang telah diambil, maka dapat diberikan saran-saran sebagai berikut: 1) Bagi penelitian selanjutnya disarankan untuk lebih memperluas ruang lingkup penelitian misalnya dilakukan di Pemerintah Daerah/Pemerintah Kota lain atau pada Pemerintah Propinsi dan dengan jumlah sampel yang lebih banyak untuk dapat memberikan hasil yang lebih maksimal; 2) Sebaiknya peneliti berikutnya memperluas variabel yang digunakan dalam mengukur pengaruhnya terhadap akuntabilitas publik. Misalnya pengendalian internal, penerapan anggaran berbasis kinerja, kejelasan sasaran anggaran dan sebagainya baik sebagai variabel moderating maupun intervening.

DAFTAR PUSTAKA

- Bastian, I. 2001. *Akuntansi Sektor Publik di Indonesia*. Edisi Pertama. BPFE. Yogyakarta.
- _____. 2014. *Audit Sektor Publik: Pemeriksaan Pertanggungjawaban Pemerintah*. Edisi Ketiga. Salemba Empat. Yogyakarta.
- Baswir, R. 2000. *Akuntansi Pemerintah Indonesia*. BPFE. Yogyakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2016. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2016*. <http://www.bpk.go.id>. Diakses pada 28 Oktober 2017.
- Bulan, S. G. I., J. Tinangon dan L. Mawikere. 2017. Pengaruh Kualitas Pengelola Keuangan dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) Terhadap Efektivitas Pengelolaan Keuangan Daerah pada Inspektorat Pemerintah Kota Manado. *Jurnal Riset Akuntansi Going Concern*. 2(1): 263-271.
- Fitri, S. A. 2017. Pengaruh Pemahaman Tentang Kode Etik Auditor, Kompetensi Profesi dan Keandalan Laporan Keuangan Terhadap Kualitas Audit. *Skripsi*. Universitas Muhammadiyah Semarang. Semarang.
- Ghozali, I. 2016. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 23*. Edisi Delapan. Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Halim, A. 2002. *Akuntansi Sektor Publik Akuntansi Keuangan Daerah*. Edisi Pertama. Salemba Empat. Jakarta.
- _____. 2004. *Akuntansi Keuangan Daerah*. Salemba Empat. Jakarta.
- Halim, A. dan M. S. Kusufi. 2013. *Akuntansi Sektor Publik: Akuntansi Keuangan Daerah*. Salemba Empat. Jakarta.
- _____. dan _____. 2014. *Akuntansi Keuangan Daerah*. Edisi Empat. Salemba Empat. Jakarta.
- Hidayat, R. 2015. Pengaruh Pengelolaan Keuangan Daerah dan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi*. 3(1).
- Iskandar, J. 2015. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Pengawasan Fungsional Terhadap Efektivitas Pengelolaan Keuangan Daerah. *Jom FEKON*. 2(2).

- Mahmud, S., A. W. Mahsuni, dan Junaidi. 2017. Pengaruh Audit Kinerja Sektor Publik Terhadap Akuntabilitas Publik dengan Pengawasan Fungsional Sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Ilmiah Riset Akuntansi*. 6(10).
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Andi. Yogyakarta.
- Nurviasari, R. 2016. Pengaruh Sistem Informasi, Komitmen Manajemen dan Budaya Organisasi Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. *Skripsi*. Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA). Surabaya.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005 *Pengelolaan Keuangan Daerah*. 9 Desember 2005. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2005 Nomor 140. Jakarta.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*. 28 Agustus 2008. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 127. Jakarta.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 79 Tahun 2005 *Pedoman dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah*. 30 Desember 2005. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2005 Nomor 165. Jakarta.
- Putra, D. 2013. Pengaruh Akuntabilitas Publik dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Satuan Kerja Perangkat Daerah. *Artikel*. Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang. Padang.
- Pratama, O. T. 2017. Pengaruh Kapasitas Sumber Daya Manusia, Pengendalian Intern Akuntansi, Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Pengawasan Keuangan Daerah Terhadap Keterandalan Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Sukoharjo. *Skripsi*. Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Surakarta. Surakarta.
- Rahayu, C. 2011. Pengaruh Audit Kinerja Sektor Publik dan Pengawasan Fungsional terhadap Akuntabilitas Publik. *Skripsi*. Universitas Komputer Indonesia. Bandung.
- Salthory, A. D. 2011. Pengaruh Pengawasan Pemerintah Terhadap Pelaksanaan Program Nasional Pemberdayaan Masyarakat (PNPM) - Mandiri Pedesaan. *Tesis*. Universitas Lampung. Bandar Lampung.
- Sudiarianti, N. M. 2015. Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia pada Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dan Standar Akuntansi Pemerintah Serta Implikasinya pada Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Tesis*. Universitas Udayana. Bali.
- Sugiyono. 2014. *Statistika untuk Penelitian*. Alfabeta. Bandung.
- _____. 2010. *Metode Penelitian Bisnis: Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Alfabeta. Bandung.
- Suratmi, N. M., N. T. Heriawati dan N. A. S. Darmawan. 2014. Pengaruh Audit Kinerja, Penyajian Laporan Keuangan, dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Publik. *E-Journal S1 Akuntansi Universitas Pendidikan Ganesha*. 2(1).
- Susbiyani, A. 2016. Audit Kinerja Sektor Publik dan Pengawasan Fungsional Terhadap Akuntabilitas Publik Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di Pemerintah Kota Bondowoso. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Indonesia*. 1(1).
- Tuasikal, A. 2017. Pengaruh Pengawasan, Pemahaman Sistem akuntansi Keuangan dan Pengelolaan Keuangan Terhadap Kinerja Unit Satuan Kerja Pemerintah Daerah. *Jurnal Keuangan dan Perbankan*. 10(1).
- Ulum, I. 2009. *Audit Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Bumi Aksara. Jakarta.
- Wulandari, I. 2013. Pengaruh Pengawasan Fungsional dalam Menunjang Akuntabilitas Publik pada Pemerintahan Kota Padang. *Artikel*. Universitas Negeri Padang. Padang.