

**PENGARUH KEJELASAN SASARAN ANGGARAN TERHADAP
AKUNTABILITAS KINERJA APARATUR PEMERINTAH
DAERAH DENGAN PENGENDALIAN AKUNTANSI
SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

Alvitria Utami ¹⁾

Aris Eddy Sarwono ²⁾

Bambang Widarno ³⁾

^{1,2,3)} Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Slamet Riyadi
Surakarta

e-mail : ¹⁾ Alvitria98@gmail.com

ABSTRACT

This study aims to appreciate the influence of clarity of budget targets and accounting controls on the performance accountability of local government agencies. This research was conducted on the State civil apparatus. Sukoharjo Regency. The type of data used is quantitative data. The data source used is primary data. Data collection techniques for documentation, questionnaires, and literature study. The population used in this study are all apparatuses who are members of the Sukoharjo District OPD. The sample used in this study is the head and employees of the financial department (Treasurer), and employees who prepare financial statements. The sampling technique was using purposive sampling method. This study shows that the clarity of budget targets and accounting controls influences the performance accountability of local government agencies.

Keywords: Clarity of Budget targets, Accounting Control, and Performance Accountability of Local Government Agencies.

PENDAHULUAN

Organisasi di Indonesia pasti memiliki tujuan yang ingin dicapai yang dicantumkan dalam visi dan misi, agar dalam setiap kegiatannya dapat diperkirakan tingkat keberhasilannya di masa mendatang. Salah satu cara untuk mengukur apakah sebuah organisasi berhasil dalam melakukan kegiatannya yaitu dengan evaluasi kinerja suatu organisasi. Pergeseran sistem pengelolaan pemerintahan Republik Indonesia dari sentralisasi menuju desentralisasi tercantum dalam Undang-Undang (UU) No.22 tahun 1999 yang berisi mengenai Pemerintahan Daerah dan UU No.25 tahun 1999 yang berisi mengenai Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah yang diberlakukan sejak bulan Januari tahun 2001. Semula dalam organisasi pemerintahan dikenal dengan Satuan Kinerja Pemerintah Daerah (SKPD) yang di dalamnya terdiri dari badan, dinas, dan Kecamatan. Perubahan yang terdapat pada Peraturan Pemerintah No.18 tahun 2016 mengenai perangkat daerah di dalamnya termuat mengenai perubahan bagian-bagian dalam dinas maupun badan dan kecamatan, serta SKPD diganti dengan sebutan Organisasi Perangkat Daerah (OPD).

Fenomena mengenai rendahnya akuntabilitas Sukoharjo yang rendah ada pada berita yang dimuat dalam Solopos.com dimuat oleh Septiyaning W (2019)

menunjukkan bahwa Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) Kabupaten Sukoharjo 2018 menempati peringkat terbawah di Karesidenan Surakarta dengan nilai 57,01 dengan kategori CC (nilai 50-60). Hal ini terjadi akibat beberapa perencanaan kegiatan OPD tak sesuai dengan realisasinya.

Kemudian kegiatan yang tak terlaksana akan berakibat pada Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SILPA). Kabupaten Sukoharjo masih kalah dengan Kabupaten Wonogiri yang mendapat nilai 70,43 dengan predikat BB (nilai 70-80), Solo dengan nilai 66,70, Boyolali dengan nilai 66,45, Karanganyar dengan nilai 62,38, Sragen dengan nilai 60,76, Klaten dengan nilai 60,33 yang kelimanya mendapat predikat B (nilai 60-70). Maka perlu ditingkatkan lagi untuk pengendalian akuntansi dan kejelasan sasaran anggaran yang ada dalam OPD Sukoharjo agar dapat meningkatkan tingkat akuntabilitasnya.

Kabupaten Sukoharjo merupakan salah satu kabupaten yang berada di karesidenan surakarta. Kabupaten sukoharjo memiliki jumlah OPD sebanyak 40 Perangkat, diantaranya termasuk Badan dan Dinas seperti Dinas Sosial, Dinas Lingkungan Hidup, dan Dinas Pendidikan dan Kebudayaan, kemudian ada Inspektorat, Satuan Polisi Pamong Praja, kantor kecamatan dan Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD).

Akuntabilitas adalah suatu wujud pertanggungjawaban dari suatu instansi pemerintah kegiatan yang telah dilaksanakan dalam waktu satu tahun yang disusun melalui media pelaporan (Kaltsum dan Rohman, 2013). Oleh sebab itu, pemerintah sebagai pemberi informasi harus mampu memberikan informasi atas segala aktivitas dan kinerja secara relevan, akurat, tepat waktu, konsisten dan dapat dipercaya. Dalam menghadapi akuntabilitas tersebut pemerintah perlu memperhatikan pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan. Menurut Mardiasmo (2002: 63), anggaran berfungsi sebagai alat perencanaan, alat pengendalian, alat kebijakan fiskal, alat politik, alat komunikasi dan koordinasi, alat penilaian kinerja, dan alat motivasi. Penanggung jawab Penyusunan Laporan

Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) sebagai pejabat yang bertanggung jawab secara fungsional melayani administrasi pada instansi masing-masing, kemudian setiap pimpinan instansi bekerja sama agar dapat mempertanggungjawabkan kinerjanya, apakah kinerjanya membuahkan hasil atau tidak.

Faktor lain yang memengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah adalah kejelasan sasaran anggaran, dalam pelaksanaan akuntabilitas kinerja pemerintah diperlukan anggaran yang sesuai dengan target yang telah ditetapkan untuk memperoleh anggaran pemerintah. Menurut Nordiawan (2008), anggaran adalah sebuah proses yang dilakukan instansi sektor public untuk mengalokasikan sumber daya yang dimiliki, terdapat beberapa karekteristik sistem penganggaran. Salah satu karakteristik anggaran adalah kejelasan sasaran anggaran. Pada konteks pemerintah daerah, sasaran anggaran tercakup dalam Rencana Strategik Daerah (RENSTRADA) dan Program Pembangunan Daerah (PROPERDA).

Sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan pemerintah yang bertanggung jawab dalam pelaksanaan penganggaran untuk merealisasikan anggaran yang akan di targetkan. Salah satu penyebab tidak efektif dan efisiennya anggaran dikarenakan ketidakjelasan sasaran anggaran yang

mengakibatkan aparat pemerintah daerah mengalami kesulitan dalam penyusunan target-target anggaran (Handayani, 2013). Namun berbeda dengan penelitian Yuliati Hardi, dan Rusli, (2014) yang menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran mempengaruhi keberhasilan aparatur pemerintah dalam menargetkan anggaran-anggaran yang ada.

Faktor lain yang tidak kalah penting untuk dapat mengukur akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yaitu pengendalian akuntansi serta sistem pelaporan. Pengendalian akuntansi dilakukan untuk melakukan pengujian terhadap sistem perencanaan, sistem pencatatan transaksi dan prosedur monitoring yang didasarkan pada sistem informasi. Pengendalian akuntansi serta sistem pelaporan yang dilakukan pada instansi akan mempengaruhi besar kecilnya keberhasilan untuk mengukur kinerja pemerintah, penelitian ini dilakukan oleh Anjarwati (2012). Dengan adanya pengendalian akuntansi yang sesuai dengan aturan yang sudah diberikan akan lebih mudah lagi sebuah instansi menilai dan mengevaluasi apakah kinerjanya selama ini sudah mencukupi atau bahkan memuaskan.

Penelitian terdahulu mengatakan bahwa pengendalian akuntansi tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah hal ini mungkin terjadi karena dalam menyusun rencana, metode, dan prosedur organisasi kurang efektif dan efisien, dan reliabilitas data keuangan kurang dikelola dengan baik hal ini dapat berpengaruh terhadap kekayaan perusahaan, penelitian ini dilakukan oleh Putra (2016). Dalam penelitian kali ini pengendalian akuntansi akan di uji untuk mengetahui pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja aparatur pemerintah daerah.

Rangkuman Hasil penelitian terdahulu yang menyatakan bahwa Pengendalian Akuntansi tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah, namun Kejelasan Sasaran, Sistem Pelaporan dan Desentralisasi berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang dilakukan oleh Putra (2016), berbeda dengan beberapa Penelitian yang menyatakan bahwa Kejelasan Sasaran Anggaran, Kesulitan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Sistem Pelaporan berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, penelitian ini dilakukan oleh Yulianti, dkk (2014), Zakiyudin dan Suyanto (2015).

Selain itu ada peneliti yang menyatakan bahwa Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, sedangkan Kejelasan Sasaran Anggaran tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah oleh Pratama, dkk (2019). Tidak sedikit pula peneliti yang menyatakan bahwa Pengendalian Akuntansi, Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah, penelitian ini dilakukan oleh Kewo (2014) dan Mardjono dan DP (2016). Peneliti akhirnya mengambil isu tersebut dengan perbedaan penambahan Pengendalian akuntansi sebagai variabel moderasi dan perbedaan objek di OPD Kabupaten Sukoharjo.

Tujuan Penelitian

Tujuan dalam penelitian ini adalah : 1) Untuk menganalisis pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja aparatur pemerintah

daerah, 2) Untuk menganalisis pengaruh pengendalian akuntansi dalam memoderasi kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja aparatur pemerintah daerah.

TINJAUAN PUSTAKA

Teori Keagenan

Teori ini pertama kali dicetuskan oleh Jensen dan Meckling (1976) yang menyatakan bahwa teori keagenan merupakan teori ketidaksamaan kepentingan antara prinsipal dan agen. Pemerintah pusat sebagai principal pemberi amanah berupa kewenangan untuk melakukan otonomi yang luas kepada pemerintah daerah untuk mengelola daerahnya masing-masing. Selanjutnya, pemerintah daerah selaku agent harus menjalankan amanah tersebut dan wajib menyajikan serta melaporkan apapun yang terjadi dalam menjalankan pemerintahan dan bertanggungjawab atas hal itu.

Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan melalui pertanggungjawaban secara periodik (BPKP, 2000: 24). Selain itu pemerintah juga dituntut untuk dapat memberikan penjelasan-penjelasan yang benar terhadap kinerja yang dilakukan, agar mudah dipahami oleh stakeholdernya. Untuk menjamin bahwa pencatatan dan penyusunan telah dilakukan dan terbentuk sebuah integritas finansial dari kegiatan-kegiatan organisasi pemerintah juga harus mampu menjawab pertanyaan-pertanyaan mengenai pencapaian target-target APBD maupun kinerja agar masyarakat mampu menerima semua ulasan yang diberikan.

Kejelasan Sasaran Anggaran

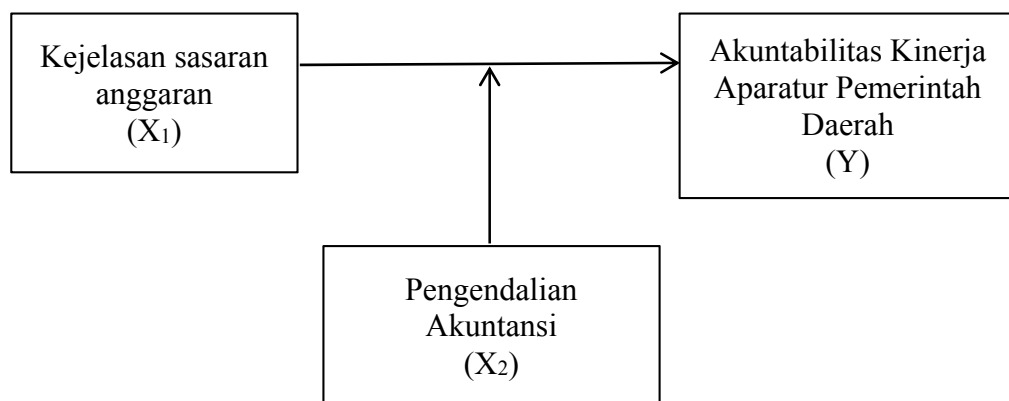
Kejelasan sasaran anggaran disengaja untuk mengatur perilaku pegawai. Pelaksana anggaran akan menjadi bingung dan tidak puas dalam bekerja jika terdapat ketidakjelasan sasaran anggaran sehingga menyebabkan pelaksana anggaran tidak termotivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan (Kenis, 1979). Dalam dokumen penyusunan anggaran daerah yang disampaikan oleh masing-masing OPD yang disusun dalam format rencana kerja dan anggaran (RKA) OPD harus sungguh-sungguh dalam menyajikan informasi yang jelas tentang tujuan, sasaran serta korelasi antara besaran anggaran (beban kerja dan harga satuan) dengan manfaat dan hasil yang ingin dicapai atau diperoleh masyarakat dari suatu kegiatan yang dianggarkan (Pratama, dkk, 2019). Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksana anggaran akan susah untuk mengimplementasikan anggaran yang ada. Hal ini menyebabkan pelaksana anggaran tidak termotivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan.

Pengendalian Akuntansi

Pengendalian Akuntansi yang biasa disebut dengan pengendalian

keuangan adalah serangkaian prosedur yang melindungi praktek manajemen secara umum maupun keuangan (Bastian, 2007). Membandingkan kinerja keuangan akhir dengan yang dianggarkan, menilai kondisi keuangan dan hasil-hasil operasi, membantu menentukan tingkat kepatuhan terhadap peraturan perundangan yang terkait dengan masalah keuangan dan ketentuan lain, dan membantu dalam mengevaluasi tingkat efisiensi dan efektivitas. indikator-indikator yang dapat mempengaruhi keberhasilan pengendalian akuntansi, diantaranya: 1) Keandalan Informasi Keuangan, 2) Aktiva dan Catatan Organisasi tidak disalahgunakan, 3) Kebijakan dan Peraturan terpenuhi.

Model dan Hipotesis Penelitian



Gambar 1. Model Penelitian

Berdasarkan model diatas maka hipotesis yang ingin dibuktikan dalam penelitian ini adalah:

H₁ : Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja aparatur pemerintah daerah.

H₂ : Pengendalian akuntansi memperkuat hubungan antara kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja aparatur pemerintah daerah.

Definisi Operasional Variabel

Akuntabilitas Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah

Akuntabilitas Kinerja Aparatur Pemerintah adalah pengukuran capaian kerja pemerintah yang harus dipertanggungjawabkan kepada masyarakat guna menghasilkan informasi yang bermanfaat untuk merencanakan, mengendalikan, dan mengoperasikan tujuan, visi dan misi pemerintah. Akuntabilitas kinerja aparatur pemerintah daerah dapat menggunakan alat ukur skala likert 5 *point*. Indikator variabel ini terdapat dalam (Mardiasmo, 2002: 21) yaitu: 1) Akuntabilitas Kejujuran, 2) Akuntabilitas Hukum, 3) Akuntabilitas Proses, 4) Akuntabilitas Program, 5) Akuntabilitas Kebijakan.

Kejelasan sasaran anggaran

Kejelasan sasaran anggaran adalah Sejauhmana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran

tersebut. Maka sasaran anggaran harus disajikan secara jelas, akurat, serta transparan. Kejelasan sasaran anggaran dapat menggunakan alat ukur skala likert 5 *point*. Indikator variabel ini terdapat dalam Kennis (1979), Nuraini dan Indudewi (2012) yaitu: 1) Spesifik, 2) Terukur, 3) Menantang tapi realistis, 4) Berorientasi pada hasil akhir, 5) Memiliki batas waktu.

Pengendalian Akuntansi

Pengendalian akuntansi adalah pengendalian yang menggunakan ukuran – ukuran keuangan yang salah satunya adalah anggaran. Anggaran digunakan sebagai pedoman kerja, sebagai alat pengkoordinasian kerja, dan sebagai alat pengawasan kerja (Ganistyar C, 2011). Pengendalian adalah sebuah proses yang dilakukan dalam manajemen organisasi untuk menjamin bahwa sumber daya digunakan secara efisien dan efektif. Pengendalian akuntansi diperlukan untuk menyusun rencana, metode, dan prosedur organisasi untuk menjaga kekayaan perusahaan dan reliabilitas data keuangan. Pengendalian akuntansi dapat menggunakan alat ukur skala likert 5 *point*. Indikator variabel ini termuat dalam (Bastian, 2007) yaitu : 1) Keandalan Informasi Keuangan, 2) Aktiva dan Catatan Organisasi Tidak Disalahgunakan, 3) Kebijakan dan Peraturan Terpenuhi.

METODE PENELITIAN

Ruang Lingkup Penelitian

Ruang lingkup penelitian ini mencakup seluruh aparatur yang tergabung dalam OPD Kabupaten Sukoharjo terutama di bagian keuangan ataupun kebidaharaan pemerintah daerah di Kabupaten Sukoharjo.

Jenis dan Sumber Data

Jenis Data

Jenis data dalam penelitian ini menggunakan data kuantitatif yang dapat diukur atau dihitung secara langsung berupa informasi atau penjelasan yang dinyatakan dengan bilangan atau berbentuk angka. Metode penelitian kuantitatif dapat diartikan sebagai metode penelitian yang berlandaskan pada filsafat positivisme, digunakan untuk meneliti pada populasi atau sampel tertentu, pengumpulan data menggunakan instrumen penelitian, analisis data bersifat kuantitatif atau statistik, dengan tujuan untuk menguji hipotesis yang telah ditetapkan (Sugiyono, 2014: 13).

Sumber Data

Sumber data dalam penelitian ini adalah Data Primer. Data primer merupakan suatu data asli yang dikumpulkan oleh peneliti untuk menjawab masalah penelitiannya secara khusus. Data tersebut dilaporkan oleh partisipan secara langsung saat kejadian (Sugiyono (2014: 131). Sumber data dalam penelitian ini diperoleh dari kuisisioner yang telah dibagikan kepada responden yaitu aparatur di OPD Kabupaten Sukoharjo.

Populasi dan Sampel

Populasi

Populasi merupakan populasi adalah wilayah generalisasi, obyek/subyek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti

untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya Sugiyono (2014: 80). Populasi pada penelitian ini yaitu seluruh aparatur yang tergabung dalam OPD Kabupaten Sukoharjo, sejumlah 271 kepala dan pegawai yang bekerja di bagian keuangan dan perbendaharaan.

Sampel

Sampel adalah sebagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi tersebut (Sugiyono, 2014:116). Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan metode Non-Probability Sampling berdasarkan Purposive Sampling dengan kriteria antara lain: 1) Kepala dan Pegawai pada bidang keuangan (Bendahara), 2) Pegawai yang menyusun laporan keuangan. Adanya Kriteria tersebut maka peneliti akan mengambil sampel sebanyak 3 orang aparatur di setiap OPD, maka jumlah sampel yang akan diambil yaitu sebanyak 109 sampel.

Teknik Pengumpulan Data

Teknik Dokumentasi

Teknik yang dilakukan dalam penelitian ini dengan menggunakan metode dokumentasi. Pengumpulan data digunakan dengan mengumpulkan, dan mencatat data-data yang berhubungan dengan penelitian. Data yang dikumpulkan mengenai jumlah pegawai yang ada pada OPD Kabupaten Sukoharjo.

Kuisisioner

Pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini dengan menggunakan metode penyebaran angket atau kuisisioner. Pengumpulan data dilakukan dengan menyebarkan angket kuisisioner yang berisi pertanyaan yang bersangkutan dengan indikator pengukuran variabel penelitian yang diberikan kepada responden. Untuk mengukur pendapat responden digunakan skala likert 5 point dari angka 5 untuk pendapat sangat setuju (SS) dan angka 1 untuk sangat tidak setuju (STS). Rinciannya adalah sebagai berikut : Angka 1 = Sangat tidak setuju (STS), Angka 2 = Tidak Setuju (TS), Angka 3 = Kurang Setuju (KS), Angka 4 = Setuju (S), Angka 5 = Sangat Setuju (SS).

Studi Pustaka

Studi pustaka yaitu teknik pengumpulan data guna memperoleh data yang berkaitan dengan penelitian, meliputi jurnal penelitian terdahulu yang relevan, buku-buku maupun surat kabar.

ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

Uji Validitas

Instrumen kejelasan sasaran anggaran (X_1) sebanyak 8 butir pertanyaan, pengendalian akuntansi (X_2) sebanyak 9 butir pertanyaan, Akuntabilitas kinerja aparatur pemerintah daerah (Y) sebanyak 9 butir. Hasil tes validitas menggunakan program SPSS dengan kriteria pengukuran yaitu $p\text{-value} < 0,05$ atau tingkat kesalahan dibawah 0,05 %, dan semua butir pertanyaan tersebut dinyatakan valid karena $p(0,000) < 0,05$.

Uji Reliabilitas

Berdasarkan hasil uji reliabilitas dapat dilihat semua item kuesioner mengenai variabel Kejelasan Sasaran Anggaran (X₁), Pengendalian Akuntansi (X₂), dan Akuntabilitas Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah (Y) menunjukkan nilai yang reliabel karena nilai *cronbach's alpha* (0,822; 0,627; 0,766) > 0,60.

Analisis Statistik Deskriptif

Tabel 1. Analisis Statistik Deskriptif

<i>Variabel</i>	N	<i>Min</i>	<i>Max</i>	<i>Mean</i>	<i>Std. Deviation</i>
Kejelasan Sasaran Anggaran	109	28	40	33,89	2,995
Pengendalian Akuntansi	109	29	44	36,83	2,995
AKIP	109	32	45	38,05	3,198

Berdasarkan hasil analisis deskriptif di atas menunjukkan bahwa variabel kejelasan sasaran anggaran memperoleh skor tertinggi sebesar 40 sedangkan nilai terendah sebesar 28, sedangkan nilai rata-rata sebesar 33,89 mendekati nilai *minimum*, artinya rata-rata Pegawai dan Kepala bagian bendahara dan penyusun laporan keuangan di OPD kabupaten Sukoharjo dalam menjawab pertanyaan Kejelasan Sasaran Anggaran dalam kuesioner belum mencapai nilai maksimal. Hasil nilai *standar deviasi* diperoleh sebesar 2,995 artinya data kurang bervariasi karena *standar deviasi* lebih kecil daripada *mean*.

Hasil statistik deskriptif variabel Kejelasan Sasaran Anggaran memperoleh skor tertinggi sebesar 44 sedangkan nilai terendah sebesar 29, sedangkan nilai rata-rata sebesar 36,83 mendekati nilai *minimum*, artinya rata-rata Pegawai dan Kepala bagian bendahara dan penyusun laporan keuangan di OPD kabupaten Sukoharjo dalam menjawab pertanyaan Pengendalian Akuntansi dalam kuesioner belum mencapai nilai maksimal. Hasil nilai *standar deviasi* diperoleh sebesar 2,995 artinya data kurang bervariasi karena *standar deviasi* lebih kecil daripada *mean*.

Hasil analisis statistik deskriptif variabel Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah memperoleh skor tertinggi sebesar 45 sedangkan nilai terendah sebesar 32, sedangkan nilai rata-rata sebesar 38,05 mendekati nilai *minimum*, artinya rata-rata Pegawai dan Kepala bagian bendahara dan penyusun laporan keuangan di OPD kabupaten Sukoharjo dalam menjawab pertanyaan Pengendalian Akuntansi dalam kuesioner belum mencapai nilai maksimal. Hasil nilai *standar deviasi* diperoleh sebesar 3,198 artinya data kurang bervariasi karena *standar deviasi* lebih kecil daripada *mean*.

Uji Asumsi Klasik

Uji Multikolinearitas

Hasil uji multikolinearitas di atas dapat diketahui semua variabel independen yaitu Kejelasan Sasaran Anggaran (X₁), Pengendalian Akuntansi (X₂), menunjukkan tidak terjadi multikolinearitas karena besarnya tingkat kesalahan yang dibenarkan dalam statistik dengan nilai *tolerance value* (0,582; 0,582) > 0,10 dan nilai faktor inflasi baku kuadrat VIF < 10.

Uji Normalitas

Berdasarkan pengujian Kolmogrov-Simironov test (K-S) dengan bantuan program SPSS diperoleh nilai p-value $0,414 > 0,05$. Hal ini menunjukkan keadaan yang tidak signifikan, berarti H_0 diterima sehingga data residual berdistribusi normal artinya sebaran data yang telah dikumpulkan yang diambil dari populasi normal.

Analisis Regresi Linear Sederhana

Tabel 2. Analisis Regresi Linear Sederhana

Variabel	Coefficient	t-test	Sig.
Constant	20,359	6,644	0,000
Kejelasan sasaran anggaran (X ₁)	0,522	5,794	0,000
R ²	0,239		
Adj. R ²	0,232		
F-test	33,572		
Sig		0,000	

Berdasarkan hasil analisis regresi linear sederhana diperoleh persamaan garis regresinya adalah sebagai berikut:

$$Y = \alpha + b_1 X_1 + e$$

$$Y = 20,359 + 0,522 X_1 + e$$

Intepretasi dari persamaan regresi tersebut adalah:

b₁ : 0,522 artinya pengaruh variabel Kejelasan Sasaran Anggaran (X₁) terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah (Y) positif, artinya apabila Kejelasan Sasaran Anggaran meningkat, maka dapat meningkatkan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah (Y), dengan asumsi variabel Pengendalian Akuntansi (X₂) dan dianggap tetap.

Uji Statistik F

Pada penelitian ini dari hasil analisis diperoleh nilai F hitung sebesar 33,572 dengan p-value $0,000 < 0,05$ maka H_0 ditolak berarti model pengaruh variabel kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah sudah tepat.

Koefisien Determinasi (R²)

Hasil perhitungan diperoleh nilai Adjusted R² Square = 0,232 diketahui bahwa pengaruh yang diberikan oleh variabel bebas yaitu Kejelasan Sasaran Anggaran (X₁), Pengendalian Akuntansi (X₂), terhadap variabel terikat yaitu Akuntabilitas Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah (Y) mempunyai pengaruh yang nyata sebesar 23% sedangkan sisanya $(100\% - 23\%) = 77\%$ dipengaruhi oleh faktor-faktor lain di luar variabel yang diteliti, misalnya sistem pelaporan, kompetensi aparatur pemerintah daerah, ketaatan peraturan perundangan.

Uji Regresi Variabel Moderasi

Tabel 3. Hasil Uji Regresi Variabel Moderasi

Model	Coefficients				
	Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients	Beta	T	Sig
Constan	B	Std.Error			
	138,017	32,109		4,298	0,000

ModerasiX1X2	0,094	0,025	5,743	3,752	0,000
--------------	-------	-------	-------	-------	-------

Hasil yang diperoleh dari uji moderasi diatas yaitu bahwa nilai probabilitas dari variabel Pengendalian Akuntansi yaitu $0,001 < 0,005$ hal itu berarti Pengendalian Akuntansi memoderasi penuh hubungan antara Variabel Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Variabel Akuntabilitas Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah. Hal ini terbukti juga dari nilai Adjusted R2 Square nya, sebelum di lakukan uji moderasi nilai Adjusted R2 Square 0,232, sedangkan setelah dilakukan uji moderasi didapatkan nilai Adjusted R2 Square 0,319. Hal ini berarti ada peningkatan nilai Adjusted R2 Square yang berarti variabel Pengendalian Akuntansi Memoderasi Variabel Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Variabel Akuntabilitas Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah.

PEMBAHASAN

1. Pengaruh Pemahaman Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah

Hasil analisis diperoleh nilai t hitung sebesar 3,635 dengan p-value sebesar $0,000 < 0,05$ maka H_0 ditolak berarti ada pengaruh yang signifikan antara Kejelasan Sasaran Anggaran (X1) terhadap Akuntabilitas Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah (Y). Hipotesis 1 terbukti kebenarannya.

Berdasarkan hasil penelitian menunjukkan bahwa Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah, hal ini berarti semakin tepat kejelasan sasaran anggaran di seluruh OPD Kabupaten Sukoharjo akan meningkatkan Akuntabilitas Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah. Oleh karena itu guna menghasilkan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah yang memenuhi unsur kejujuran dan anggaran, maka memerlukan kejelasan sasaran anggaran. Apabila kejelasan sasaran anggaran rendah maka akan menimbulkan hambatan dalam melaksanakan akuntabilitas di suatu daerah.

Hasil ini didukung kuat oleh penelitian terdahulu yang dilakukan Yulianti, dkk (2014), Zakiyudin dan Suyanto (2015), Putra (2016) menyimpulkan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Dalam dokumen penyusunan anggaran daerah yang disampaikan oleh masing-masing OPD yang disusun dalam format rencana kerja dan anggaran (RKA) OPD harus sungguh-sungguh dalam menyajikan informasi yang jelas tentang tujuan, sasaran serta korelasi antara besaran anggaran (beban kerja dan harga satuan) dengan manfaat dan hasil yang ingin dicapai atau diperoleh masyarakat dari suatu kegiatan yang dianggarkan (Pratama, dkk, 2019).

2. Pengaruh Pengendalian akuntansi dalam memoderasi Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah.

Hasil analisis diperoleh variabel *moderating* dengan menggunakan uji interaksi probabilitas $0,000 > 0,05$. Hal ini berarti Pengendalian Akuntansi (X2) merupakan variabel *moderating*. Hipotesis 2 terbukti kebenarannya.

Berdasarkan hasil penelitian menunjukkan bahwa pengendalian akuntansi dalam memoderasi kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah menunjukkan hasil yang signifikan yaitu memperkuat, hal ini berarti semakin baik kejelasan sasaran anggaran yang ditunjang pengendalian

akuntansi yang dimiliki oleh OPD di Kabupaten Sukoharjo, maka semakin baik pula akuntabilitas kinerja aparatur pemerintah daerah yang dihasilkan.

Hasil penelitian ini diperkuat oleh penelitian terdahulu yang dilakukan Pratama, dkk (2019), Yuliyanti (2014), Kewo (2014) menyimpulkan bahwa Pengendalian Akuntansi berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah yang dihasilkan. Pengendalian akuntansi dilakukan untuk melakukan pengujian terhadap sistem perencanaan, sistem pencatatan transaksi dan prosedur monitoring yang didasarkan pada sistem informasi. Pengendalian akuntansi serta sistem pelaporan yang dilakukan pada instansi akan mempengaruhi besar kecilnya keberhasilan untuk mengukur kinerja pemerintah, Anjarwati (2012).

KESIMPULAN

Penelitian menguji pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja aparatur pemerintah daerah dengan pengendalian akuntansi sebagai variabel moderasi. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja aparatur pemerintah daerah Kabupaten Sukoharjo, hal ini berarti bahwa apabila semakin signifikan kejelasan sasaran anggaran, maka akan meningkatkan akuntabilitas kinerja aparatur pemerintah daerah di Kabupaten Sukoharjo. Kemudian dengan adanya penambahan pengendalian akuntansi sebagai variabel moderasi hasilnya adalah memperkuat pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja aparatur pemerintah daerah di Kabupaten Sukoharjo.

DAFTAR PUSTAKA

- Anjarwati, Mei. 2012. “ Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi Dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah”. *Accounting analysis journal*. Vol. 5 No. 1. 1-7.
- Bastian, Indra. 2007. *Sistem Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta. Salemba Empat.
- BPKP. 2000. *Akuntabilitas Instansi Pemerintah* (Edisi Kelima). BPKP. Jakarta. hal 24
- Handayani, Chici. 2013. “Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial SKPD dengan Desentralisasi sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada SKPD Pemerintah Daerah Kota Padang)”. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
- Jensen, M., C., dan W. Meckling. 1976. “*Theory of the firm: Managerial behavior, agency cost and ownership structure*”, *Journal of Finance Economic* 3:305- 360.
- Kaltsum, Ummu. dan Abdul Rohman. 2013. “Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah melalui Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Intervening (Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Salatiga)”. “*Diponegoro Journal Of Accounting*”. Hal 1-14.
- Kenis, I.1979.*Effect of Budgetary Goal Characteristic on Managerial Attitudes and Performance*.The Accounting Review.
- Kewo, Lelly, Cecilia. *The Effect of Participative Budgeting, Budget Goal Clarity*

- and Internal Control Implementation on Managerial Performance. Research Journal of Finance and Accounting. Vol 5 No 12. Hal 81-87.*
- Lobo, Ganistyar, C. 2011. "Pengaruh Pengendalian Akuntansi, Pengendalian Perilaku, Dan Pengendalian Personal Terhadap Kinerja Manajerial Pada PT. Berkah Delta Bahagia di Surabaya". *Skripsi*". Fakultas Ekonomi Universitas Pembangunan Nasional Jawa Timur.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta. Andi.
- Mardjono, Susilowati, Enny. dan DP Nur Emrinaldi. 2015. *An investigation of the effect of accounting controls, budgetgoal clarity, mental model implementation on accountability of government performance. Journal of Economics, Business, and Accountancy. Vol 18 No 3. Hal 317-330.*
- Nordiawan, Dedi. (2008). *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat
- Peraturan Pemerintah. No. 18 tahun 2016 mengenai *Peraturan Perangkat Daerah*. Diakses tanggal 10 Februari 2020.
- Putra, Arona, Bobby. 2016. "Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan, dan Desentralisasi Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi". *JOM Fekon. Vol 3 No 1. Hal 1123-1136.*
- Sugiyono. (2014). *Metode Penelitian Pendidikan Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Undang-Undang (UU). No. 22 tahun 1999 dan UU No. 32 tahun 2004 yang *mengatur bagaimana hubungan antara eksekutif dan legislatif*. Diakses tanggal 12 Januari 2020.
- Undang-Undang (UU). No.22 tahun 1999 yang berisi mengenai *Pemerintahan Daerah*. Diakses tanggal 12 Januari 2020.
- Undang-Undang (UU). No.25 tahun 1999 yang berisi mengenai *Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah*. Diakses tanggal 12 Januari 2020.
- Yulianti, Reni. dan Hardi dan Rusli. 2014. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Kesulitan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Pada Satuan Kinerja Perangkat Daerah Kabupaten Pelalawan). *Jurnal Akuntansi. Vol 1 No 2. Hal 1-15.*
- Zakiyudin, Ali, M. Dan Suyanto. 2015. Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan dan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada Inspektorat Jenderal Kementerian Agama RI. *Jurnal riset akuntansi dan perpajakan JRAP. Vol 2 No 1. Hal 89-96.*
- <https://www.solopos.com/akuntabilitas-sukoharjo-terendah-legislator-sebut-itu-cambuk-bagi-pemkab-973503>.