

## PEMAHAMAN ATAS SAP SEBAGAI PEMODERASI PENGARUH AKUNTABILITAS DAN TRANSPARANSI PADA KINERJA ANGGARAN SKPD KOTA DENPASAR

A.A Sagung Ary Nur Arista<sup>1</sup>  
I Wayan Suartana<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia  
e-mail: sagungarista@gmail.com telp: +62 89617303895

<sup>2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

### ABSTRAK

Penelitian ini untuk mengetahui pengaruh akuntabilitas dan transparansi pada kinerja anggaran dengan pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan sebagai variabel moderasi. Teori yang digunakan dalam penelitian ini yakni *agency theory*. Penelitian ini dilakukan pada satuan kerja perangkat daerah Kota Denpasar. Sampel penelitian ini sebanyak 33 SKPD dan ditentukan dengan metode total sampling. Pengumpulan data dilakukan dengan metode kuesioner. Teknik analisis data yang digunakan yakni Regresi Linier Berganda dan *Moderated Regression Analysis* (MRA). Hasil penelitian ini menunjukkan akuntabilitas dan transparansi berpengaruh positif pada kinerja anggaran. Penelitian ini juga menunjukkan hasil bahwa pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan kemungkinan memperlemah pengaruh akuntabilitas pada kinerja anggaran. Sementara hasil pengujian moderasi pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan dengan transparansi menunjukkan pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan memperkuat pengaruh transparansi pada kinerja anggaran.

**Kata kunci:** Pemahaman SAP, akuntabilitas, transparansi, kinerja anggaran

### ABSTRACT

*This study was to determine the effect of accountability and transparency in the budget with the understanding of the performance of government accounting standards as a moderating variable. The theory used in this research that is agency theory. Research was conducted on the local work unit Denpasar. The study sample as many as 33 SKPD and determined by total sampling method. The data collection was conducted by questionnaire. Data analysis techniques used the Multiple Linear Regression and Moderated Regression Analysis (MRA). The results of this study indicate Accountability and transparency positive effect on the performance of the budget. The study also showed that the understanding of the possibilities of government accounting standards weaken the influence of accountability on budget performance. While the test results moderation understanding of government accounting standards with transparency show an understanding of government accounting standards strengthen the effect of transparency on budget performance.*

**Keywords:** Understanding of SAP, accountability, transparency, budget performance

### PENDAHULUAN

Pada era reformasi sektor publik saat ini birokrasi pada semua tingkatan pemerintahan diminta untuk lebih adaptif dan antisipatif terkait dengan perubahan yang sedang dan akan terjadi. Sejalan dengan hal tersebut maka, reformasi diawali

dengan mewujudkan kesadaran pemerintah selaku *agent* atas tanggungjawabnya dalam hal pengelolaan sumber daya yang dimiliki masyarakat. Pengelolaan atas sumber daya yang diamanatkan masyarakat kepada pemerintah ini diawali dari membenahan dalam struktur anggaran dan proses penyusunan APBD, sehingga hal tersebut diyakini akan mampu mewujudkan peningkatan terhadap transparansi dan akuntabilitas publik (Haspiarti, 2012). Cara untuk membenahi struktur anggaran dan proses penyusunan APBD adalah dengan menerapkan kinerja anggaran yang tertuang dalam Permendagri nomor 59 tahun 2007 mengenai pedoman pengelolaan keuangan daerah.

Kinerja anggaran merupakan wujud dari penyempurnaan sistem penganggaran tradisional dengan pendekatan yang lebih sistematis dan rasional, artinya sistem penganggaran yang dikelola berorientasi pada elemen indikator kinerja dalam proses penyusunan anggaran, sehingga setiap program/kegiatan harus memiliki tujuan dan sasaran yang terukur, baik *input*, *proses*, *output*, *outcome*, dan *impact* (Windayani, 2008). Menurut Achyani (2011) menyatakan bahwa pada dasarnya tujuan utama terkait dengan anggaran berbasis kinerja yakni untuk dapat meningkatkan keefisienan dan keekonomisan suatu anggaran belanja publik. Sejalan dengan tujuan tersebut, maka Karacan (2015) juga menyatakan bahwa tujuan mendasar dari sistem penganggaran ini tidak mengarahkan alokasi sumber daya secara langsung tergantung pada kinerja yang ditunjukkan tetapi meningkatkan efisiensi dan efektivitas sektor publik dengan memasukkan informasi kinerja dalam proses anggaran. Konsep yang terdapat dalam anggaran berbasis kinerja tersebut merupakan implementasi dari konsep *value for money*

dengan didasarkan kepada ketiga indikator utama, yakni ekonomi, efisiensi, dan efektivitas.

Konsep *value for money* ini telah diterapkan di Indonesia semenjak tahun 2005 hingga saat ini yang didasari dari dikeluarkannya Undang-undang nomor 17 tahun 2003 mengenai keuangan Negara. Hal ini tentunya membuktikan bahwa konsep *value for money* telah lama diterapkan di Indonesia yang dikarenakan dalam konsep ini mampu memberikan pengukuran kinerja pada organisasi sektor publik, sehingga organisasi sektor publik tersebut dapat mengukur program/kegiatan yang dilaksanakan. Manfaat yang diperoleh dari penerapan konsep *value for money* tersebut tentunya akan dapat mendukung dalam pelaksanaan era Masyarakat Ekonomi ASEAN (MEA) yang telah berlangsung dari akhir tahun 2015 hingga saat ini. *Value for money* ini akan dapat membantu pemerintahan dalam menghadapi era MEA, dimana tanggung jawab yang dimiliki pemerintah semakin besar berkaitan dengan perbaikan tata kelola birokrasi pemerintahan, penganggaran yang harus memihak rakyat serta peningkatan kinerja organisasi sektor publik. Hal ini tentunya harus dijadikan fokus pembenahan bersama sehingga manfaatnya dapat dirasakan secara luas, bukan hanya oleh kalangan elit atau orang-orang di lingkarannya saja.

Kinerja anggaran yang menggunakan konsep *value for money* ini menekankan diwujudkannya akuntabel dan transparan terkait dengan pengelolaan keuangan publik dan pemerintahan. Akuntabilitas yakni sistem pertanggungjawaban publik yang dimaksudkan dalam proses penganggaran dimulai dari proses perencanaan, proses penyusunan dan pelaksanaannya

diwajibkan dapat disajikan dan dilaporkan kepada DPRD dan masyarakat sesuai dengan kenyataan yang ada dilapangan. Tidak berfungsinya pelaksanaan sistem akuntabilitas dengan baik oleh pemerintah merupakan cermin dari adanya indikasi bahwa terdapat penyalahgunaan anggaran yang dilakukan oleh aparat pemerintahan yang tidak ingin diketahui oleh publik (Basri, 2014). Hal ini dikarenakan akuntabilitas sangat erat kaitannya dengan sistem pengelolaan anggaran, pernyataan ini didukung dari penelitian Adrianto (2012) yang menyatakan akuntabilitas berpengaruh positif pada pengelolaan anggaran.

Pada dasarnya, akuntabilitas adalah salah satu cara agar dapat mempertahankan kepercayaan dari publik terhadap sistem penganggaran yang berlangsung. Senada dengan akuntabilitas, transparansi dalam pelaksanaannya juga digunakan dalam menjaga kepercayaan terkait dengan anggaran yang akan dikelola (Rawlin, 2008). Lebih lanjut lagi Gerometta *et al.* (2005) menyatakan terkait transparansi yang merupakan salah satu faktor *good governance* dapat terbangun, di mana hal ini dapat mencerminkan pengelolaan pemerintahan telah bebas dari korupsi. Oleh karena itu, hendaknya seluruh informasi dari proses pemerintahan harus dapat dijangkau oleh pihak yang berkepentingan, serta informasi yang tersaji tersebut harus dapat mempuni agar dimengerti dan dipahami oleh pihak yang berkepentingan sehingga memudahkan dalam hal pengawasannya.

Menurut Hood (2010), transparansi mengacu kepada sikap yang mencerminkan dalam hal pembuatan kebijakan, peraturan dan informasi lain agar dapat tampak dari luar, artinya segala hal terkait dengan keputusan, peraturan

maupun informasi lain dapat dipantau oleh pihak yang berada diluar proses pembuatan keputusan maupun informasi tersebut. Sama halnya dengan akuntabilitas, tidak adanya transparansi tentunya akan dapat menghasilkan penyalahgunaan dana publik oleh aparat pemerintahan (Owechi, 2012), hal ini dikarenakan dalam sistem transparansi terjadi keterbukaan akan adanya proses dari penyelenggaraan dana publik. Pernyataan ini didukung oleh Adrianto (2012) yang menyimpulkan bahwa transparansi berpengaruh positif pada pengelolaan anggaran. Sehingga di dalam tata kelola anggaran publik tidak terlepas dari prinsip transparansi.

Transparansi tata kelola anggaran daerah pada ujungnya akan dapat mewujudkan tercapainya *horizontal accountability* diantara pemerintahan daerah dengan masyarakatnya, sehingga lahirlah pemerintahan daerah yang bebas dari penyalahgunaan anggaran, transparan dalam hal anggaran, akuntabel dan cepat tanggap terkait dengan tuntutan dan kebutuhan masyarakat (Sumarsono, 2009). Seperti, yang dinyatakan dari penelitian Ferry (2015) bahwa transparansi dapat meningkatkan akuntabilitas, hal ini dikarenakan kedua aspek tersebut merupakan suatu sistem penentuan dari setiap kegiatan dan hasil akhir dari tata kelola anggaran yang diharuskan dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakatnya selaku pemegang komando tertinggi, sehingga hubungan kedua sistem tersebut saling terkait.

Sebagai langkah dalam meningkatkan terwujudnya transparansi dan akuntabilitas tata kelola keuangan Negara, salah satunya dengan meningkatkan pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan (SAP). SAP merupakan prinsip-

prinsip yang berisikan acuan didalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintahan pusat maupun pemerintahan daerah, sedangkan pemahaman atas SAP yang dilakukan oleh pengelola keuangan pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) tentunya akan mewujudkan peningkatan akuntabilitas dan transparansi laporan keuangan. Oleh karenanya kajian untuk mengetahui tingkat pemahaman aparat pemerintahan terhadap pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan bertujuan agar dapat meningkatkan kualitas dalam pengambilan keputusan yang diperlukan. SKPD dapat menjalankan fungsinya secara optimal terkait dengan laporan pertanggungjawaban pemerintahan daerah ketika SKPD tersebut dalam hal pemahaman terhadap informasi keuangan yang disajikan berdasarkan standar akuntansi pemerintahan yang berlaku dapat ditingkatkan.

Tuntutan pada era demokratis saat ini menimbulkan permintaan dari rakyat sebagai pemegang kedaulatan tertinggi agar dalam pengelolaan pemerintahan termasuk di bidang pengelolaan keuangan menerapkan aspek transparansi dan akuntabilitas (Hudayah, 2012). Kurrohman (2013), menyatakan tuntutan dari warga Negara yang semakin cerdas dan kritis menyebabkan pelaksanaan transparansi dan akuntabilitas dapat melaporkan uang publik yang digunakan secara ekonomis, efisien dan efektif (*value for money*).

Pemerintah Kota Denpasar merupakan instansi pemerintahan dengan menyanggah banyak prestasi, diantaranya: Kota peraih opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) tahun 2015 dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), sebagai salah satu *role model* pelayanan publik nasional dari Menteri Pendayagunaan

Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (PANRB), serta selaku *pilot project* atau percontohan *road map* reformasi birokrasi sudah sepantasnya mampu memberikan kinerja yang efektif, efisien, terukur, konsisten dan terintegrasi sehingga *good governance* dapat terwujud. Namun, beberapa temuan hadir kepermukaan, seperti yang diungkapkan oleh BPK RI atas temuannya bahwa terdapat realisasi belanja barang dan jasa sebesar Rp.432 miliar lebih dari anggaran sebesar Rp.479 miliar lebih. Dari belanja barang dan jasa itu, terdapat belanja perjalanan dinas di Kota Denpasar Rp.32,4 miliar lebih. Hingga akhirnya dilakukan pemeriksaan selisih harga, sehingga ditemukan dana yang tidak sesuai sebesar Rp.565 juta lebih. Kasus penyimpangan anggaran ini terjadi dalam empat dinas yang bernaung didalam satuan kerja perangkat daerah (SKPD) Kota Denpasar.

Temuan tersebut tentunya menjadi sorotan yang tajam dari berbagai pihak, terlebih lagi Kota Denpasar telah menyanggah berbagai prestasi di bidang birokrasi dan pelayanan publik yang sepatutnya mampu menegakkan prinsip akuntabilitas dan transparansi yang didasarkan pada standar akuntansi pemerintahan yang berlaku umum. Transparansi dilihat aspek regulasi memang telah ada namun hal ini tidak dibarengi oleh pelaksanaan dalam proyek-proyek pemerintah, sehingga kebebasan terhadap akses informasi terkait dengan kinerja dan akuntabilitas anggaran daerah tidak dapat tercapai (Supriyanto, 2013).

Bertolak dari kasus yang terjadi pada SKPD Kota Denpasar tersebut membuat organisasi sektor publik ini dipandang sebagai tata kelola anggaran yang tidak efisien karena masih terdapat dana yang digunakan diluar dari perencanaan

awal. *Value for money* adalah jalan keluar bagi Pemerintahan Daerah dalam mewujudkan *good governance*. Beberapa penelitian yang berhubungan dengan fenomena tersebut telah banyak dilakukan. Adiwirya (2015) yang menyatakan bahwa akuntabilitas tidak berpengaruh pada anggaran berbasis kinerja, namun transparansi berpengaruh pada anggaran berbasis kinerja. Lain hal dengan penelitian Astuti (2013) dan Suryaningsih (2015) yang menyatakan bahwa transparansi tidak berpengaruh pada kinerja anggaran berkonsep *value for money*.

Berdasarkan uraian latar belakang tersebut, sehingga didapatkan rumusan masalah yang akan diteliti dalam penelitian ini, apakah akuntabilitas dan transparansi berpengaruh pada kinerja anggaran serta apakah pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan memoderasi pengaruh akuntabilitas dan transparansi pada kinerja anggaran. Sejalan dengan pokok permasalahan tersebut, maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh akuntabilitas dan transparansi pada kinerja anggaran dan untuk mengetahui pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan memoderasi pengaruh akuntabilitas dan transparansi pada kinerja anggaran.

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat secara teoritis dan praktis. Kegunaan Teoritis penelitian ini diharapkan dapat memberikan bukti empiris bahwa akuntabilitas berpengaruh positif pada kinerja anggaran, transparansi berpengaruh positif pada kinerja anggaran, pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan kemungkinan memperlemah pengaruh akuntabilitas pada kinerja anggaran dan pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan memperkuat pengaruh transparansi pada kinerja anggaran.

Kegunaan Praktis bagi penulis, diharapkan dapat menambah wawasan, pengetahuan dan pemahaman bagi penulis sendiri tentang kinerja anggaran dan faktor mempengaruhinya yaitu akuntabilitas dan transparansi serta pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan sebagai variabel moderasi yang kemungkinan memperlemah pengaruh akuntabilitas pada kinerja anggaran dan memperkuat pengaruh transparansi pada kinerja anggaran. Kegunaan Praktis bagi Instansi Pemerintahan yang bersangkutan diharapkan hasil penelitian dapat dijadikan referensi pada instansi pemerintahan untuk dapat meningkatkan pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan khususnya terkait dengan penyediaan alokasi sumber daya ekonomi, pelaporan pendanaan aktivitas serta penyajian dan pengungkapan akuntansi kewajiban, sehingga hal ini akan dapat mewujudkan pemerintahan yang baik (*good governance*).

Landasaan teori yang digunakan pada penelitian ini yakni *agency theory*. *Agency theory* merupakan hubungan diantara *principal* dengan *agent*, di mana *agent* berperan sebagai pemegang tanggung jawab dengan melakukan sesuatu yang dikomandokan dari *principal* (Mack, 2006). Jensen (1976) menunjukkan bahwa ketidaksamaan kepentingan antara *principal* dan *agent* yang menimbulkan perilaku *agent* tidak selamanya menuruti komando dari *principal*. Pada pemerintahan ditemukan suatu keterkaitan mengenai adanya kesepakatan-kesepakatan yang dilakukan antara *principal* dan *agent* pada proses anggaran (Moe, 1984). Berkaitan di dalam tubuh pemerintahan, teori keagenan muncul sebagai sikap pendelegasian antara pihak yang sebagai *principal* dan *agent*. Hal

ini dipertegas oleh Halim (2006) yang menyatakan bahwa didalam pemerintahan daerah terdapat adanya hubungan saling terkait dan masalah keagenan.

Kaitan *agency theory* pada penelitian ini yakni pihak eksekutif (SKPD) yang berperan sebagai *agent* (pengelola pemerintahan), di mana harus merancang suatu strategi (dalam hal ini kinerja anggaran) dengan tujuan memberikan pelayanan terbaik untuk masyarakat selaku pihak *principal* yang dalam hal ini memberikan mandat dan kepercayaan kepada *agent*. Pihak *principal* tentu menginginkan hasil kinerja yang baik dari *agent*, dalam hal ini dengan melihat bagaimana kinerja anggarannya. Apabila kinerja anggaran yang baik, maka tidak terjadi asimetri informasi dalam teori keagenan. Artinya, semakin tinggi penekanan terhadap akuntabilitas dan transparansi pada proses pengelolaan anggaran maka asimetri informasi semakin rendah. Disamping itu, pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan yang semakin baik oleh SKPD selaku *agent* juga akan dapat menghindari asimetri informasi yang terjadi dalam teori keagenan sehingga peningkatan akuntabilitas dan transparansi laporan keuangan akan dapat terlaksana.

Penelitian Hadyrianto (2013) menyimpulkan bahwa akuntabilitas berpengaruh positif pada pengelolaan anggaran. Mairi, dkk. (2014) menyatakan bahwa akuntabilitas merupakan bentuk tanggung jawab yang diberikan si pemberi amanat (*principal*) serta menyatakan siapa saja yang harus memberikan tanggung jawab tersebut. Semakin tinggi penerapan akuntabilitas, maka semakin meningkat pula kinerja anggaran berkonsep *value for money*.

H<sub>1</sub>: Akuntabilitas berpengaruh positif pada kinerja anggaran

Secara khusus, Heald (2012) menunjukkan bahwa gagasan inti dari transparansi terkait tentang pengeluaran publik yang pembuatannya bertumpu dari fakta di lapangan serta mudah dipahami oleh masyarakat. Transparansi akhir-akhir ini menjadi sorotan tajam dalam berbagai wacana, inisiatif, komunikasi pemerintah serta dari organisasi internasional dan non-pemerintah (Murillo, 2015). Maka dari itu dalam pengelolaan anggaran yang baik dapat menekankan pada penggunaan prinsip transparansi untuk dapat memastikan dalam pemanfaatan sumber daya telah didistribusikan secara benar sehingga tidak disalahgunakan oleh kalangan elit serta hal ini juga dapat meningkatkan kinerja anggaran yang dihasilkan.

Seperti halnya, hasil penelitian Anugriani (2014) menyimpulkan bahwa transparansi berpengaruh positif pada kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Sejalan dengan hasil dari penelitian sebelumnya, maka penelitian yang dilakukan oleh Adiwirya (2015) dan Kartika (2014) juga menunjukkan bahwa transparansi berpengaruh positif pada anggaran berbasis kinerja.

H<sub>2</sub>: Transparansi berpengaruh positif pada kinerja anggaran.

Menurut, Wandari, dkk. (2015) menyimpulkan bahwa akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan pada kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Sedangkan, menurut Adiwirya (2015) menyatakan bahwa akuntabilitas tidak berpengaruh pada anggaran berbasis kinerja. Bovens (2010) mendefinisikan akuntabilitas sebagai suatu kebijakan yang sangat sulit, hal ini dikarenakan tidak ada acuan umum tentang standar untuk perilaku bertanggung jawab, dan karena standar ini berbeda, tergantung pada peran, konteks kelembagaan, era dan

perspektif politik. Maka, diperlukanlah suatu standar yang dapat menjadi pedoman dalam melakukan suatu pertanggungjawaban tersebut. Menurut, Wijaya (2008), standar akuntansi pemerintahan (SAP) yakni standar akuntansi di Indonesia yang pertama dalam mengatur akuntansi pemerintahan Indonesia.

Menurut penelitian Permana (2011) menyimpulkan bahwa standar akuntansi pemerintahan berpengaruh signifikan pada akuntabilitas pada Dinas Pemerintahan Kota Bandung. Menurut penelitian Juwita (2013) menunjukkan bahwa pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan yang baik dan sistem informasi akuntansi pemerintahan yang baik, maka kualitas laporan keuangan pada pemerintahan akan meningkat. Hal tersebut menunjukkan bahwa penciptaan akuntabilitas publik harus disertai dengan pemahaman yang baik mengenai standar akuntansi pemerintahan.

H<sub>3</sub>: Pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan memperkuat pengaruh akuntabilitas pada kinerja anggaran.

Penelitian Wandari, dkk. (2015) menyimpulkan bahwa transparansi berpengaruh positif dan signifikan pada kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Sedangkan, penelitian yang dilakukan oleh Astuti (2013) dan Suryaningsih (2015) menunjukkan bahwa transparansi tidak berpengaruh pada kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Salah satu tindakan nyata dalam mencapai transparansi tata kelola keuangan negara yakni dengan penyajian laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah yang telah memenuhi prinsip tepat waktu dan didasarkan pada standar akuntansi pemerintahan yang telah di terima secara umum (Bastian, 2010:137).

Menurut Tarigan, dkk. (2013) menyatakan bahwa keberadaan standar akuntansi pemerintahan ini menjaga konsistensi dari setiap pos pelaporan keuangan yang disajikan serta menyediakan petunjuk yang jelas dan terinci terkait dengan bagaimana perlakuan atau penyajian dari setiap unsur laporan keuangan. Wiraputra, dkk. (2014) menyimpulkan bahwa pemahaman standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif pada penyajian laporan keuangan pemerintahan daerah, sehingga transparansi tata kelola keuangan dapat terwujud.

H<sub>4</sub>: Pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan memperkuat pengaruh transparansi pada kinerja anggaran.

#### **METODE PENELITIAN**

Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif yang berbentuk asosiatif kausal. Penelitian dilakukan pada satuan kerja perangkat daerah (SKPD) Kota Denpasar sebagai pengujian kinerja anggaran. Lokasi tersebut dipilih karena sudah jelas tertuang di dalam latar belakang bahwa Kota Denpasar dengan berbagai predikat yang disandang sudah sepatutnya mampu memberikan kinerja anggaran yang baik untuk terciptanya *good governance*.

Variabel bebas (*independent*), merupakan variabel yang dijadikan sebab perubahan atau yang dapat berpengaruh pada variabel terikat (*dependent*) (Sugiyono, 2014:59). Variabel bebas dalam penelitian ini yakni akuntabilitas dan transparansi. Akuntabilitas berarti kewajiban instansi pemerintahan maupun para aparat yang bekerja di dalamnya dalam pembuatan kebijakan maupun melaksanakan aksi yang didasarkan pada nilai yang berlaku maupun keinginan masyarakat (Krina, 2003:9). Instrumen ini terdiri dari sepuluh item pernyataan

yang diadopsi dari penelitian Hadyrianto (2012) dan diukur dengan Skala *Likert* satu sampai empat poin.

Krina (2003:14) menyatakan transparansi adalah keterbukaan dari pemerintah terkait aspek pelayanan publik yang pada akhirnya menjadikan pemerintah bertanggungjawab terhadap semua pihak yang berkepentingan dengan proses maupun kegiatan pada organisasi sektor publik. Instrumen ini terdiri dari sepuluh item pernyataan yang diadopsi dari penelitian Wahyudi (2010) dan diukur dengan skala *Likert* satu sampai empat poin.

Variabel terikat (*dependent*), yakni variabel yang dipengaruhi atau yang dijadikan akibat timbulnya adanya variabel bebas (*independent*) (Sugiyono, 2014:59). Variabel terikat dalam penelitian ini yakni kinerja anggaran. Kinerja Anggaran berarti pengelolaan anggaran dengan berfokuskan kepada tindakan dalam pencapaian hasil kerja atau output dari perencanaan pengalokasian biaya, efisiensi, kualitas serta dapat dijadikan jaminan dalam hubungan yang lebih jelas diantara tujuan, sasaran, program, dan kegiatan satuan kerja serta rencana kerja pemerintah. Instrumen ini terdiri dari sepuluh item pernyataan yang diadopsi dari penelitian Anugriani (2014) dan diukur dengan skala *Likert* satu sampai empat poin.

Variabel moderasi, yakni variabel yang dapat memberikan pengaruh (memperkuat dan memperlemah) hubungan langsung diantara variabel bebas dengan variabel terikat (Sugiyono, 2014:60). Variabel moderasi dalam penelitian ini yakni pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan. Pemahaman atas standar akuntansi pemerintah sebagai usaha untuk menafsirkan dan

mengungkapkan makna yang tertuang pada pernyataan-pernyataan yang berada dalam standar akuntansi pemerintahan, sehingga dalam melakukan segala jenis aktivitas/kegiatan dapat dilaksanakan berdasarkan standar akuntansi pemerintahan. Pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan ditinjau dari persepsi responden tentang atas pemahamannya terhadap standar akuntansi pemerintahan yang berlaku dalam instansi tersebut. Instrumen dalam variabel ini adalah sepuluh buah pernyataan yang diadopsi dari kuesioner penelitian Setyaningsih (2013) dan diukur dengan skala *Likert* satu sampai empat poin.

Berdasarkan jenis datanya, data yang digunakan dalam penelitian ini yakni data kuantitatif yang berupa hasil kuesioner serta data kualitatif yang merupakan daftar satuan kerja perangkat daerah (SKPD) Kota Denpasar. Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini yakni data primer yang berupa jawaban responden terhadap pernyataan dalam kuesioner yang dikumpulkan dari satuan kerja perangkat daerah (SKPD) Kota Denpasar serta data sekunder yang berupa pertama, jurnal yang merupakan artikel sebagai referensi penelitian ini, didapatkan dari jurnal-jurnal yang telah diterbitkan. Kedua, sumber lain yang digunakan dalam penelitian ini berupa buku, serta skripsi yang tidak dipublikasikan.

Populasi dalam penelitian ini adalah satuan kerja perangkat daerah (SKPD) Kota Denpasar periode tahun 2016 yang berjumlah 33 SKPD. Metode penentuan sampel dalam penelitian ini menggunakan pendekatan total sampling yaitu peneliti menjadikan seluruh populasi sebagai sampel. Penelitian ini menggunakan seluruh populasi sebagai sampel, sehingga sampel dalam penelitian ini sebanyak 33 SKPD Kota Denpasar. Responden dalam penelitian ini merupakan Kepala

SKPD, Kepala Bagian/Subbagian Perencanaan, Kepala Bagian/Subbagian Keuangan serta salah satu bendahara di masing-masing SKPD sebagai responden yang dirasa mempunyai pengetahuan dan kemampuan dalam menggambarkan secara menyeluruh kinerja instansi pemerintah daerah.

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini yakni menggunakan kuesioner. Penelitian ini menggunakan teknik analisis data diawali dari pengujian instrumen yakni dengan menguji validitas dan reliabilitas instrumen. Asumsi klasik merupakan pengujian hipotesis yang diperlukan dalam penelitian untuk dapat menunjukkan bahwa model regresi tersebut layak atau tidak layak dilakukan ke pengujian selanjutnya (Ghozali, 2013:63). Uji asumsi klasik dilakukan dengan cara melakukan pengujian normalitas, pengujian multikolinearitas, dan pengujian heteroskedastisitas.

Teknik analisis data menggunakan analisis regresi berganda dengan dibantu komputer melalui program SPSS. Regresi Linear merupakan pembuktian akan adanya pengaruh variabel independen dan dependen. Analisis regresi digunakan pada variabel bebas (X1) Akuntabilitas, (X2) Transparansi dan (Y) Kinerja Anggaran. Selanjutnya juga digunakan Uji *moderated regression analysis* (MRA). Uji interaksi atau dikenal dengan MRA yakni aplikasi khusus regresi linier berganda, dimana didalam persamaan regresinya terdapat unsur interaksi. Pengujian interaksi inilah yang digunakan untuk menguji hubungan antara akuntabilitas dengan kinerja anggaran dimana pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan digunakan sebagai variabel pemoderasi dan untuk menguji hubungan antara transparansi dengan kinerja anggaran dimana pemahaman atas

standar akuntansi pemerintahan digunakan sebagai variabel pemoderasi. Berdasarkan hasil uji *moderated regression analysis* (MRA) akan dapat diamati pengujian koefisien determinasi, pengujian uji kelayakan model, dan pengujian signifikansi paramater individual.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Data dikumpulkan dengan menyebarkan kuesioner ke satuan kerja perangkat daerah (SKPD) Kota Denpasar. Kuesioner disebarkan sebanyak 132 kuesioner, namun diperoleh jumlah kuesioner yang kembali dan dapat digunakan sebanyak 130 kuesioner. Statistik deskriptif menguraikan deskripsi data dari keseluruhan variabel yang digunakan dalam konsep penelitian. Tabel 1 menunjukkan statistik deskriptif dari variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini.

**Tabel 1.**  
**Hasil Uji Statistik Deskriptif**

Variabel	N	Min.	Max.	Mean	Std. Deviation
Akuntabilitas (X <sub>1</sub> )	130	14,28	43,58	33,6628	7,09352
Transparansi (X <sub>2</sub> )	130	10,00	37,55	31,3565	8,98985
Pemahaman Atas Standar Akuntansi Pemerintahan (X <sub>3</sub> )	130	10,00	38,56	30,4223	8,58145
Kinerja Anggaran (Y)	130	10,00	39,34	31,0948	7,88444

Sumber: Data Primer Diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 1 diperoleh nilai terendah (*minimum*) dari jumlah skor jawaban responden untuk variabel akuntabilitas (X<sub>1</sub>) sebesar 14,28 dan nilai tertinggi (*maximum*) sebesar 43,58. Nilai tengah (*mean*) dari jumlah skor jawaban responden untuk variabel akuntabilitas sebesar 33,6628. Nilai deviasi standar dari variabel akuntabilitas adalah 7,09352 hal ini menunjukkan bahwa sebaran data condong ke kanan tetapi masih dalam batas normal.

Variabel transparansi ( $X_2$ ) sebesar 10,00 dan nilai tertinggi (*maximum*) sebesar 37,55. Nilai tengah (*mean*) dari jumlah skor jawaban responden untuk variabel akuntabilitas sebesar 31,3565. Nilai deviasi standar dari variabel akuntabilitas adalah 8,98985 hal ini menunjukkan bahwa sebaran data condong ke kanan tetapi masih dalam batas normal.

Variabel pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan ( $X_3$ ) sebesar 10,00 dan nilai tertinggi (*maximum*) sebesar 38,56. Nilai tengah (*mean*) dari jumlah skor jawaban responden untuk variabel pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan sebesar 30,4223. Nilai deviasi standar dari variabel pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan adalah 8,58145 hal ini menunjukkan bahwa sebaran data condong ke kanan tetapi masih dalam batas normal.

Variabel kinerja anggaran ( $Y$ ) sebesar 10,00 dan nilai tertinggi (*maximum*) sebesar 39,34. Nilai tengah (*mean*) dari jumlah skor jawaban responden untuk variabel kinerja anggaran sebesar 31,0948. Nilai deviasi standar dari variabel kinerja anggaran adalah 7,88444 hal ini menunjukkan bahwa sebaran data condong ke kanan tetapi masih dalam batas normal.

Hasil pengujian validitas menunjukkan bahwa terdapat item/pertanyaan variabel akuntabilitas ( $X_1$ ) yang tidak valid yaitu item/pertanyaan no.4 sehingga item/pertanyaan tersebut harus dibuang karena tidak valid. Namun, hal ini tidak mengeliminasi indikator yang tertuang dalam pernyataan tersebut, karena masih terdapat pernyataan No.2 yang mencerminkan indikator tersebut. Hasil pengujian reliabilitas menyatakan bahwa nilai *Cronbach's Alpha* dari masing-masing

variabel lebih besar dari *cronbach's alpha* yakni 0,6 yang artinya keseluruhan pertanyaan pada kuesioner penelitian ini *reliable* dan dapat digunakan.

Sebelum dilakukan analisis regresi linier berganda dan uji interaksi, maka dilakukan uji asumsi klasik yang meliputi uji normalitas, uji multikolinearitas dan uji heteroskedastisitas. Hasil pengujian normalitas menyatakan bahwa *unstandardized* residu memiliki nilai *Asymp. Sig (2-tailed)* diatas 0,05, hal ini menunjukkan bahwa seluruh data berdistribusi normal. Hasil pengujian multikolinearitas menunjukkan *tolerance* untuk variabel bebas tidak ada yang kurang dari 0,10 dan nilai *variance inflation factor (VIF)* tidak ada yang lebih dari 10, sehingga disimpulkan bahwa model regresi dalam penelitian ini bebas dari gejala multikolinearitas.

Hasil pengujian heteroskedastisitas menyatakan bahwa nilai signifikansi dari masing-masing variabel di atas  $\alpha = 0,05$ , sehingga dapat disimpulkan bahwa seluruh variabel tersebut dapat dikatakan tidak mengandung adanya heteroskedastisitas. Hasil uji regresi linear berganda dan hasil uji *Moderated Regression Analysis (MRA)* disajikan pada Tabel 2 dan Tabel 3.

**Tabel 2.**  
**Hasil Analisis Regresi Linear Berganda**

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	0,180	1,807		0,100	0,921
Akuntabilitas (X1)	0,520	0,064	0,468	8,128	0,000
Transparansi (X2)	0,428	0,050	0,488	8,486	0,000
$R_{square}$	: 0,725				
$F_{hitung}$	: 167,504				
$Sig.F_{hitung}$	: 0,000				

Sumber: Data Primer Diolah, 2016

$$Y = 0,180 + 0,520 X_1 + 0,428 X_2 + \epsilon \dots\dots\dots(1)$$

Nilai konstanta ( $\alpha$ ) sebesar 0,180 memiliki arti jika variabel akuntabilitas ( $X_1$ ) dan transparansi ( $X_2$ ) dinyatakan konstan, maka kinerja anggaran ( $Y$ ) cenderung meningkat sebesar 0,180 satuan. Nilai koefisien  $\beta_1$  pada variabel akuntabilitas sebesar 0,520. Koefisien regresi yang bernilai positif memiliki arti jika variabel lainnya konstan sementara akuntabilitas ( $X_1$ ) naik sebesar satu satuan, maka kinerja anggaran ( $Y$ ) akan meningkat sebesar 0,520 satuan. Nilai koefisien  $\beta_2$  pada variabel transparansi sebesar 0,428. Koefisien regresi yang bernilai positif memiliki arti jika variabel lainnya konstan sementara variabel transparansi ( $X_2$ ) naik sebesar satu satuan, maka kinerja anggaran ( $Y$ ) akan meningkat sebesar 0,428 satuan.

**Tabel 3.**  
**Hasil Uji Hipotesis Interaksi (MRA)**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-0,169	0,093		-1,814	0,072
X1	0,205	0,077	0,201	2,676	0,008
X2	0,285	0,106	0,257	2,687	0,008
X3	0,071	0,125	0,066	0,568	0,571
X1_X3	0,037	0,070	0,049	0,532	0,596
X2_X3	0,323	0,140	0,289	2,300	0,023
Adjusted R <sub>square</sub>	: 0,412				
F <sub>hitung</sub>	: 19,107				
Sig. F <sub>hitung</sub>	: 0,000				

Sumber: Data Primer Diolah, 2016

$$Y = -0,169 + 0,205X_1 + 0,285X_2 + 0,071X_3 + 0,037X_1X_3 + 0,323X_2X_3 + \epsilon \dots\dots(2)$$

Nilai konstanta ( $\alpha$ ) sebesar -0,169. Nilai konstanta tersebut bernilai negatif memiliki arti tanpa adanya akuntabilitas ( $X_1$ ), transparansi ( $X_2$ ), pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan ( $X_3$ ), interaksi antara akuntabilitas dengan

pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan ( $X_1$ - $X_3$ ) dan interaksi antara transparansi dengan pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan ( $X_2$ - $X_3$ ), maka kinerja anggaran (Y) akan menurun. Nilai koefisien  $\beta_4$  sebesar 0,037 menunjukkan bahwa variabel pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan ( $X_3$ ) memoderasi hubungan antara akuntabilitas ( $X_1$ ) pada kinerja anggaran (Y) dengan asumsi variabel lainnya konstan. Nilai koefisien  $\beta_5$  sebesar 0,323 menunjukkan bahwa variabel pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan ( $X_3$ ) memoderasi hubungan transparansi ( $X_2$ ) pada kinerja anggaran (Y) dengan asumsi variabel lainnya konstan. Model moderasi dalam penelitian ini menghasilkan perbedaan hasil dari regresi linier berganda setelah dimasukkannya regresi moderasi, maka moderasi penelitian ini merupakan *pure moderator* (Ghozali, 2013:221).

Ghozali (2013:97) menyatakan bahwa penambahan jumlah variabel bebas pada model regresi akan meningkatkan atau menurunkan nilai eror, oleh karena itu untuk mengetahui determinasi total pada model regresi linear berganda atau model regresi moderasi maka digunakan nilai  $R_{\text{square}}$  yang telah disesuaikan (*adjusted*) dengan nilai eror. Berdasarkan Tabel 3, menunjukkan *adjusted*  $R^2$  yakni 0,412 atau 41,2 persen, ini berarti sebesar 41,2 persen variasi kinerja anggaran dipengaruhi oleh model yang dibentuk oleh akuntabilitas ( $X_1$ ), transparansi ( $X_2$ ), pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan ( $X_3$ ), interaksi akuntabilitas dengan pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan ( $X_1$  $X_3$ ) dan interaksi transparansi dengan pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan

( $X_2X_3$ ), sedangkan sisanya 58,8 persen dijelaskan oleh faktor lainnya yang tidak dijelaskan pada penelitian ini.

**Tabel 4.**  
**Hasil Uji Kelayakan Model**

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	56,322	5	11,264	19,107	0,000 <sup>b</sup>
Residual	73,102	124	0,590		
Total	129,424	129			

Sumber: Data Primer Diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 4, hasil pengujian kelayakan model menyimpulkan bahwa pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan secara signifikan memoderasi pengaruh akuntabilitas dan transparansi pada kinerja anggaran, dimana signifikansi F sebesar 0,000 lebih kecil dari 0,005 sehingga dapat disimpulkan bahwa model penelitian ini dikatakan layak untuk diteliti dan pembuktian hipotesis dapat dilanjutkan.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa nilai  $\beta_1 = 0,520$  dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000 yang mana nilai signifikansi lebih kecil dari taraf nyata dalam penelitian ini, yaitu 0,05. Hal tersebut berarti bahwa variabel akuntabilitas berpengaruh positif pada kinerja anggaran, maka hipotesis pertama ( $H_1$ ) dapat diterima. Kondisi ini menggambarkan bahwa semakin kuat dan tinggi akuntabilitas yang dimiliki oleh suatu instansi pemerintahan maka akan semakin berpengaruh baik pada hasil akhir dari kinerja anggaran instansi pemerintahan tersebut. Maka dari itu, satuan kerja perangkat daerah (SKPD) Kota Denpasar yang bertindak sebagai *agent* (pengelola pemerintahan) harus dapat merancang suatu strategi (dalam hal ini kinerja anggaran) yang bertujuan untuk memberikan pelayanan terbaik bagi masyarakat selaku pihak *principal*. Menurut Achyani

(2011) menyatakan bahwa pada dasarnya tujuan utama terkait dengan anggaran berbasis kinerja yakni untuk dapat meningkatkan keefisienan dan keekonomisan suatu anggaran belanja publik.

Hasil penelitian ini sejalan dan didukung penelitian yang dilakukan oleh Anugriani (2014) menyimpulkan bahwa akuntabilitas berdampak positif dan signifikan pada kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Hasil penelitian ini juga konsisten terhadap penelitian yang dilakukan Nadia (2011) dan Hadyrianto (2013) yang menyatakan akuntabilitas berpengaruh positif pada kinerja anggaran. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Astuti (2013) dan Adiwirya (2015) yang menyatakan bahwa akuntabilitas tidak berpengaruh pada anggaran berbasis kinerja.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa nilai  $\beta_2 = 0,428$  dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000 yang mana nilai signifikansi lebih kecil dari taraf nyata dalam penelitian ini, yaitu 0,05. Hal ini berarti bahwa variabel transparansi berpengaruh positif pada kinerja anggaran, maka hipotesis kedua ( $H_2$ ) dapat diterima. Kondisi ini menggambarkan bahwa semakin kuat dan tinggi transparansi anggaran yang dimiliki oleh suatu instansi pemerintah maka akan semakin meningkatkan kualitas pengelolaan anggaran sehingga hal ini akan berpengaruh baik terhadap hasil kinerja anggaran instansi pemerintah tersebut. Semakin tinggi penekanan terhadap transparansi dalam proses pengelolaan anggaran maka asimetri informasi sebagai dampak dalam hubungan antara SKPD selaku *agent* dengan masyarakat sebagai *principal* akan semakin rendah.

Hasil penelitian ini sejalan dan didukung oleh penelitian Anugriani (2014) yang menyimpulkan bahwa transparansi berpengaruh positif dan signifikan. Hasil penelitian ini juga konsisten dengan penelitian Mulya (2014) yang menunjukkan transparansi berpengaruh positif terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Astuti (2013) dan Suryaningsih (2015) yang menyatakan bahwa transparansi tidak berpengaruh pada kinerja anggaran berkonsep *value for money*.

Hasil uji statistik interaksi variabel pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan dan akuntabilitas pada kinerja anggaran diperoleh *p-value* sebesar 0,596 yang mana nilai *p-value* lebih besar dari taraf nyata dalam penelitian ini, yaitu 0,05. Hasil ini menolak hipotesis H<sub>3</sub>. Pertanggungjawaban pengelolaan keuangan disusun berdasarkan pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan kemungkinan memperlemah hubungan antara akuntabilitas terhadap pengelolaan keuangan sehingga hasil kinerja anggaran akan semakin menurun. Kondisi ini menggambarkan bahwa kurangnya pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan yang dimiliki oleh SKPD Kota Denpasar menyebabkan sistem pertanggungjawaban menjadi rendah sehingga kinerja anggaran yang dihasilkan akan semakin menurun. Penyebab utama hal tersebut kemungkinan dikarenakan ukuran sebagian responden yang belum menguasai sepenuhnya mengenai tujuan dan isi dari standar akuntansi pemerintahan tersebut terkait dengan penyusunan dan penyajian sistem pertanggungjawaban kepada masyarakat yang berdampak pada pengelolaan anggaran semakin menurun.

Pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan yang sifatnya kemungkinan memperlemah hubungan antara akuntabilitas terhadap kinerja anggaran pada satuan kerja perangkat daerah (SKPD) Kota Denpasar dapat berdampak terhadap tidak optimalnya fungsi yang berjalan atas laporan pertanggungjawaban pemerintah daerah sehingga penyelenggaraan pemerintahan yang baik (*good governance*) tidak dapat terwujud serta hilangnya kepercayaan publik terhadap proses pengelolaan anggaran.

Hasil uji statistik interaksi variabel pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan dan akuntabilitas pada kinerja anggaran diperoleh *p-value* sebesar 0,023 yang mana nilai *p-value* lebih kecil dari taraf nyata dalam penelitian ini, yaitu 0,05. Hasil ini menerima hipotesis H<sub>3</sub>. Keterbukaan pengelolaan keuangan disusun berdasarkan pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan akan memperkuat hubungan antara transparansi terhadap tata kelola keuangan sehingga kinerja anggaran yang dihasilkan akan semakin baik. Sifat dari pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan yang dapat memperkuat hubungan antara transparansi terhadap kinerja anggaran ini harus dimiliki oleh setiap satuan kerja perangkat daerah (SKPD) Kota Denpasar untuk dapat mendorong terwujudnya pemerintahan yang baik (*good governance*).

Salah satu tindakan nyata untuk mencapai transparansi tata kelola keuangan negara yakni dengan penyajian pelaporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah yang telah memenuhi prinsip tepat waktu dan disusun dengan mengikuti prinsip-prinsip pada standar akuntansi pemerintahan yang telah di terima secara umum (Bastian, 2010:137). Standar akuntansi pemerintahan ini

harus mampu dipahami dengan baik oleh aparat pengelola pemerintahan yang dalam hal ini adalah SKPD, sehingga kualitas penyajian laporan keuangan akan semakin meningkat dan masyarakat dapat dengan mudah memahami isi yang tertuang dalam laporan keuangan tersebut. Hal tersebut diperkuat melalui penelitian Wiraputra, dkk. (2014) dengan menyimpulkan bahwa pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif pada penyajian laporan keuangan pemerintah daerah.

### **SIMPULAN DAN SARAN**

Hasil analisa data dengan menggunakan metode analisis regresi linear berganda menyimpulkan bahwa variabel akuntabilitas berpengaruh positif pada kinerja anggaran, semakin kuat dan tinggi akuntabel yang dimiliki oleh suatu instansi pemerintahan maka akan semakin berpengaruh baik terhadap hasil kinerja anggaran instansi pemerintahan tersebut. Variabel transparansi juga berpengaruh positif pada kinerja anggaran, semakin kuat dan tinggi transparansi anggaran yang dimiliki oleh suatu instansi pemerintah maka akan semakin meningkatkan kualitas pengelolaan anggaran sehingga hal ini akan berpengaruh baik terhadap hasil kinerja anggaran instansi pemerintah tersebut.

Hasil analisa data dengan menggunakan metode *moderated regression analysis-MRA* menunjukkan bahwa pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan kemungkinan memperlemah hubungan akuntabilitas pada kinerja anggaran. Hal ini berarti bahwa pertanggungjawaban pengelolaan keuangan yang disusun berdasarkan pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan yang rendah kemungkinan memperlemah hubungan antara akuntabilitas terhadap

pengelolaan keuangan sehingga hasil kinerja anggaran akan semakin menurun. Hasil analisa data dengan menggunakan metode *moderated regression analysis*-MRA menunjukkan bahwa pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan memoderasi (memperkuat) hubungan akuntabilitas pada kinerja anggaran. Hal ini berarti bahwa keterbukaan pengelolaan keuangan yang telah disusun berdasarkan pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan yang tinggi akan memperkuat hubungan antara transparansi terhadap pengelolaan keuangan sehingga kinerja anggaran yang dihasilkan akan semakin baik.

Saran yang dapat diberikan peneliti terhadap hasil dari tabulasi data penelitian yang menunjukkan adanya jawaban responden yang rendah pada kuesioner penerapan akuntabilitas terkait dengan indikator kelengkapan informasi dalam pencapaian suatu program, konsistensi dari target operasional maupun prioritas, serta akses publik pada informasi, sehingga indikator tersebut harus ditingkatkan kembali oleh satuan kerja perangkat daerah (SKPD) Kota Denpasar. Diharapkan pula hasil dari tabulasi data penelitian yang menunjukkan adanya jawaban responden yang rendah pada kuesioner pelaksanaan sistem transparansi terkait dengan indikator penyediaan informasi yang lebih jelas tentang prosedur administratif, kemudahan akses informasi serta kerjasama dengan media massa atau lembaga non pemerintahan tersebut agar lebih ditingkatkan oleh SKPD Kota Denpasar.

Terkait dengan hasil dari tabulasi data penelitian yang menunjukkan bahwa adanya jawaban responden yang rendah pada kuesioner kinerja anggaran terkait dengan indikator dalam hal input yang digunakan, output yang dihasilkan serta

kualitas yang diharapkan, agar dapat lebih ditingkatkan oleh SKPD Kota Denpasar. Pemerintah Kota Denpasar dianjurkan juga agar dapat memberikan perhatian secara khusus terkait dengan peningkatan pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan pada aparat pemerintahannya yang dalam hal ini adalah SKPD Kota Denpasar, karena menurut hasil dari tabulasi data penelitian ini pemahaman atas standar akuntansi yang dimiliki SKPD Kota Denpasar masih tergolong rendah yang dapat dilihat dari kurang pahamiannya aparat pemerintah pada pengukuran sumber daya ekonomi, pelaporan pendanaan aktivitas, serta penyajian dan pengungkapan akuntansi kewajiban. Peningkatan terhadap pemahaman atas standar akuntansi pemerintahan ini dimaksudkan agar pengelolaan keuangan di SKPD Kota Denpasar dapat terlaksana dengan lebih baik lagi.

#### **DAFTAR REFERENSI**

- Achyani, Fatchan dan Bayu Tri Cahya. 2011. Analisis Aspek Rasional Dalam Penganggaran Publik Terhadap Efektivitas Pengimplementasian Anggaran Berbasis Kinerja Pada Pemerintah Kota Surakarta. *Maksimum*, 1 (2), h: 68-77.
- Adrianto, Pahalan. 2012. Pengaruh akuntabilitas dan transparansi terhadap pengelolaan Anggaran di Universitas Bina Nusantara (DKI Jakarta). *Skripsi*. DKI Jakarta: Universitas Bina Nusantara.
- Adiwirya, Muhammad Firdiansyah., I Putu Sudana. 2015. Akuntabilitas, Transparansi, Dan Anggaran Berbasis Kinerja Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Denpasar. *e-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 11 (2), h: 611-628.
- Anugriani, Mulya. 2014. Pengaruh Akuntabilitas, Transparansi, dan Pengawasan terhadap Kinerja Anggaran Berkonsep Value for Money pada Instansi Pemerintah di Kabupaten Bone. *Skripsi*. Makassar: Universitas Hasanuddin.

- Astuti, Ratih Muji. 2013. Pengaruh Akutabilitas, Transparansi dan Fungsi Pemeriksaan Intern Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah (Studi Kasus Pada Dinas Pendapatan Pengelolaan Keuangan Dan Aset Daerah (DPPKAD) Kabupaten Grobogan). *Skripsi*. Surakarta: Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Basri Hasan, Nabiha Siti A.K. 2014. Accountability of Local Government: the Case of Aceh Province, Indonesia. *Asia Pacific Journal of Accounting and Finance*, 3 (1), pp: 1-14.
- Bastian, Indra. 2010. *Akuntansi Sektor Publik : Suatu Pengantar*. Jakarta: Erlangga.
- Bovens, M., 2010. Two Concepts of Accountability: Accountability as a Virtue and as a Mechanism. *West European Politics*, 33(5), pp: 946-967.
- BPK RI Perwakilan Provinsi Bali. 2015. Ditemukan Perjalanan Dinas Fiktif di Denpasar. *Radar Bali*, Selasa, 17 Maret 2015: 21 & 31.
- Ferry, L. and P. Eckersley. 2015. Accountability and Transparency: A Nuanced Response to Etzioni. *Public Administration Review*, 75 (1), pp: 11–12.
- Gerometta, J., H. Haussermann and G. Longo. 2005. Social Innovation and Civil Society in Urban Governance: Strategies for an Inclusive City. *Urban Studies*, 42(11), pp:1-16.
- Ghozali, Imam. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 21*. Semarang: BP Universitas Diponegoro.
- Hadyrianto, Pahala. 2013. Pengaruh Akuntabilitas Dan Transparansi Terhadap Pengelolaan Anggaran. *Skripsi*. Universitas Bina Nusantara.
- Halim, Abdul dan Abdullah, Syukriy. 2006. Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintahan Daerah: Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi. *Jurnal Akuntansi Pemerintah*, 2(1), h: 53-53.
- Haspiarti. 2012. Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Kota Parepare). *Skripsi* Universitas Hasanuddin. Makasar.
- Hudayah, Syarifah. 2012. Pengetahuan Anggaran, Efektivitas, Partisipasi dan Akuntabilitas dalam Hubungannya dengan Kepuasan. *Jurnal Borneo Administrator*, 8(1), h: 50-74.
- Heald, D. A. 2012. Why is Transparency About Public Expenditure so Elusive?. *International Review of Administrative Sciences*, 78 (1), pp: 30–49.

- Hood, C. 2010. Accountability and Transparency: Siamese Twins, Matching Parts, Awkward Couple?. *West European Politics*, 33 (5), pp: 989–1009.
- Juwita Rukmi. 2013. Pengaruh Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Informasi Akuntansi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan. ISSN 1411-514X . *Jurnal Trinomika*, 2 (2), h: 201–214.
- Jensen, M. C and Meckling, W.H. 1976. Theory of the Firm : Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, V, 3 (4), pp: 305-360.
- Karacan Erhan and Yazici Dr. Kuddusi. 2015. Performance-Based Budget Arrangements, the Implementation Process and Advancements in Turkey. *International Journal of Business and Social Science*, 6 (4), pp: 62-79.
- Kartika Dewi and Auliarahma. 2014. The effect of good governance on the success of the implementation of performance-based budgeting in Balai Besar Pelaksanaan Jalan Nasional V Surabaya. *The Indonesian Accounting Review*, 4 (2), pp: 107 – 114.
- Kurrohman, Taufik. 2013. Evaluasi Penganggaran Berbasis Kinerja Melalui Kinerja Keuangan yang Berbasis *Value For Money* di Kabupaten/Kota di Jawa Timur. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 5(1), h: 1-11.
- Krina P, Loina Lalolo. 2003. *Indikator dan Alat Ukur Prinsip Akuntabilitas, Transparansi & Partisipasi*. Jakarta: Sekretariat Good Public Governance Bappenas.
- Mack, Janet., and Ryan, Christine. 2006. Reflection on the Theoretical Underpinnings of The General-Purpose Financial Reports of Australian Government Departments. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(4), pp: 592-612.
- Mairi, Rizani., Syamsiar Syamsuddin, Soesilo Zauhar, Tjahjanulin. 2014. Performance Accountability of Local Government (Case study on Presentation of Performance Accountability Report and Budget Reports on Office of Management of Regional Revenue, Financial and Assets in Hulu Sungai Selatan Regency). *Journal Public Policy and Administration Research*, 4(8), pp: 156-166.
- Murillo, Martin J. 2015. Evaluating the role of online data availability: The case of economic and institutional transparency in sixteen Latin American nations. *International Political Science*, 36(1), pp: 42–59.

- Moe, T. M. 1984. The New Economics of Organization. *American Journal of Political Science*, 28(5), pp: 739-777.
- Nadia, Garini. 2011. Pengaruh Transparansi dan Akuntabilitas terhadap Kinerja Instansi Pemerintah pada Dinas Kota Bandung. *Skripsi*. Bandung: Universitas Komputer Indonesia Bandung.
- Owechi, Jenny H and Namara, Rose B. 2012. Good Governance Practices and the Management of Public Funds in the Public Sector of Uganda. *International Journal of Public Policy*, 3 (2), pp: 43-58.
- Permana, Irvan. 2011. Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dan Implikasinya Pada Akuntabilitas (Survei Pada Dinas Kota Bandung). *Skripsi*. Universitas Komputer Indonesia.
- Rawlin, B. L. 2008. Measuring the Relationship Between Organizational Transparency and Employee Trust. *Public Relations Journal*, 2(2), pp: 1-21.
- Sugiyono. 2014. *Metode Penelitian Bisnis (Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, dan R&B)*. Bandung: Alfabeta.
- Sumarsono, Hadi. 2009. Analisis Kemandirian Otonomi Daerah. *Jurnal Akuntansi Pemerintah*, 1(1), h: 13-26.
- Supriyanto and Juni Woro. 2013. Enhancing Trust, Transparency And Accountability in The Local Development Process. ISSN 0854 – 3844. *International Journal of Administrative Science & Organization*, 20 (1), pp: 37-43.
- Suryaningsih, Loi. 2015. Pengaruh Akuntabilitas dan Transparansi Terhadap Kinerja Anggaran Berkonsep Value For Money Pada Pemerintah Kota Medan. *Skripsi*. Medan: Universitas HKBP Nommensen, Fakultas Ekonomi.
- Setyaningsih, Titik. 2013. Studi Eksplorasi Tingkat Pemahaman Aparatur Pemerintah Daerah dan Anggota DPRD terhadap Standar Akuntansi Berbasis Akrua (Kasus di Pemerintahan Surakarta). *Skripsi* Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret.
- Tarigan, Erwinton Putra Antonius., Lastria Nurtanzila. 2013. Standar Akuntansi Pemerintahan dalam Mewujudkan Akuntabilitas dan Transparansi Pengelolaan Keuangan Daerah. *Jurnal Kebijakan & Administrasi Publik*, 17 (1), h: 29-45.

- Wandari, desak nyoman T., Edy Sujana, I Made Pradana Adi Putra. 2015. Pengaruh Akuntabilitas, Transparansi, Ketepatan Waktu Dan Pengawasan Internal Terhadap Kinerja Anggaran Berkonsep Value For Money Pada Instansi Pemerintah Di Kabupaten Buleleng. *e-Journal SI Ak Universitas Pendidikan Ganesha*, 3 (1), h: 1-12.
- Wahyudi, Isa. 2010. Pengaruh Akuntabilitas Publik, Partisipasi Masyarakat dan Transparansi Kebijakan Publik terhadap Hubungan antara Pengetahuan Anggaran dengan Pengawasan Keuangan Daerah. *Skripsi Universitas Widya Gama Malang*.
- Wijaya, Henryanto. 2008. Standar Akuntansi Pemerintahan (PP No.24 Tahun 2005) Untuk Pengelolaan Keuangan Negara Yang Transparan dan Akuntabel. *Jurnal Akuntansi*, 12 (3), h: 313-323.
- Windayani, Santi. 2008. Analisis Faktor-faktor yang Berpengaruh terhadap Penggunaan Informasi Kinerja dalam Penganggaran. *JEB*, 2(1), h: 9-28.
- Wiraputra, Wayan Kusuma, Sinarwati, Ni Kadek, Nyoman Trisna Herwati, 2014. Pengaruh Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan dan Latar Belakang Pendidikan Terhadap Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada SKPD di Kabupaten Klungkung). *E-jurnal SI Ak*, 2(1), h: 1-10.