

PENGARUH AKUNTABILITAS, TRANSPARANSI, DAN PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP KINERJA ANGGARAN PADA PEMERINTAH KOTA DENPASAR

Ni Luh Putu Uttari Premananda¹
Ni Made Yenni Latrini²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail : uttaripremananda@gmail.com telp: +62 85739336040

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

ABSTRAK

Akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi anggaran merupakan bentuk tanggungjawab serta terbuka dalam melaksanakan kinerja anggaran berdasarkan *value for money* yang merupakan inti dari pengukuran kinerja pada organisasi pemerintahan sehingga memberikan anggaran kinerja yang efektivitas, efisiensi, dan ekonomis. Riset ditujukan untuk menganalisis pengaruh akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi anggaran pada kinerja anggaran. Penelitian ini dilakukan di SKPD Kota Denpasar tahun 2015. Pengambilan sampel riset yakni dengan metode pengambilan sampel jenuh. Data dikumpulkan dengan metode survei dan Analisis Regresi Linear Berganda. Analisis memberi hasil yang menunjukkan bahwa akuntabilitas, transparansi, serta partisipasi anggaran berimplikasi positif baik secara parsial maupun simultan pada kinerja anggaran Pemerintah Kota Denpasar. Variabel akuntabilitas, transparansi dan partisipasi anggaran berimplikasi pada kinerja anggaran sejumlah 77,2 persen, dan sisanya 22,8 persen merupakan pengaruh dari variabel lainnya yang terlibat dalam model riset.

Kata kunci: kinerja anggaran, *value for money*, akuntabilitas, transparansi, partisipasi anggaran

ABSTRACT

Accountability, transparency, and budgetary participation is a form of responsibility and openness in application of the budgeting performance based on the value for money as core of performance measurement in government organization that provides budgetary performance that economical, efficiency, and effectiveness. Research is aimed to explain the impact of accountability, transparency, and budgetary participation on the performance of the budget. This research was conducted in local government of Denpasar in 2015. The sample of this research is the method of saturated samples. Methods of data collection is done by using a survey method and using the technique of Multiple Linear Regression Analysis. The analysis showed that accountability, transparency, and budgetary participation positively influence budget performance either partially or simultaneously in Denpasar government. Accountability, transparency and budgetary participation affect performance budget by 77.2 percent, while 2.8 percent remaining is influenced by other variables which not involved in the research model.

Keywords: budget performance, value for money, accountability, transparency, budgetary participation

PENDAHULUAN

Demi mewujudkan tujuan dan cita-cita masyarakat maka syarat yang dipenuhi pemerintah adalah dilaksanakannya Good Governance. Otonomi daerah yang diberlakukan secara efektif membuat perubahan signifikan dan fundamental pada negara Indonesia. Ini disambut dengan disahkannya UU No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dan UU No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah. Penyelenggaraan pemerintahan di daerah dipengaruhi berubahnya pandangan pemerintah dari terpusat ke otonomi daerah guna mewujudkan pemerintahan yang bertata kelola baik (*Good Governance*). Konsekuensi bagi daerah yakni dituntut untuk mempertanggungjawabkan alokasi dana yang dimiliki secara efisien dan efektif. Pengalokasian dana yang sebaik-baiknya, maka implikasinya pada pertumbuhan daerah yang dapat berjalan sesuai harapan.

Kinerja anggaran sejak tahap penyusunan, pembahasan hingga pengesahan APBD dan laporan keterangan atas pertanggungjawaban, difokuskan umumnya pada besaran biaya yang dianggarkan, atau dengan kata lain semata-mata jumlah anggaran yang mengalami peningkatan daripada tahun sebelumnya. Terserapnya anggaran lebih diutamakan daripada menghemat anggaran, sehingga terjadi penggunaan anggaran untuk hal-hal yang tidak perlu, bahkan melenceng dari target atau tujuan kinerja pemerintah (Loi, 2015). Pengukuran kinerja adalah proses yang berurutan guna memberikan penilaian apakah rencana program atau kegiatan telah dilaksanakan dengan sesuai, dan telah berhasil memenuhi target yang sebelumnya telah ditentukan saat perencanaan. Pengukuran kinerja diawali

dengan menetapkan indikator kinerja guna menyediakan informasi yang memungkinkan unit kerja dalam memantau kinerjanya dalam mencapai *output* dan *outcome* terhadap masyarakat. Bagi para pengambil keputusan, pengukuran kinerja memberi manfaat dalam memantau dan melakukan perbaikan kinerja serta tetap fokus pada tujuan organisasi untuk memenuhi tuntutan masyarakat atas akuntabilitas (Anugriani, 2013).

Perwujudan dari akuntabilitas, transparansi, dan pertanggungjawaban dapat dicapai dalam pengelolaan anggaran daerah. Anggaran belanja organisasi berorientasi laba maupun sektor publik menggunakan *value for money (VFM)* sebagai tolak ukurnya. Penilaian ini meliputi efisiensi, efektivitas, dan ekonomis. Hal tersebut menjadi salah satu prinsip utama dalam penyelenggaraan anggaran belanja suatu lembaga sektor publik sehingga pelayanan dan kesejahteraan yang maksimal dapat diberikan (Bastian, 2010). *VFM* harus diaplikasikan dalam mengelola keuangan daerah *VFM* dapat menjembatani Pemerintah Daerah dalam mencapai *Good Governance*. Pemerintah Denpasar dinilai konsisten dalam melaksanakan inovasi reformasi pemerintahan, sehingga ditetapkan sebagai *pilot project* atau percontohan *roadmap* reformasi, sebagaimana tertuang dalam Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi No.96 Tahun 2013. Namun, peringkat akuntabilitas kinerja Pemerintah Kota Denpasar selama berturut-turut sejak 2011 hingga 2015 masih pada kategori C. Kategori C berarti Pemerintah Kota Denpasar perlu melakukan perbaikan yang mendasar pada manajemen kinerja, sedangkan yang dapat dikategorikan baik yakni peringkat *CC* ke atas.

Prinsip-prinsip *Good Governance* yang diterapkan menjadi harapan untuk perbaikan kinerja pemerintah daerah dalam menjalankan roda pemerintahan daerah. Pieris dan Nizam (2008:132) menyatakan terdapat 9 prinsip dalam *Good Governance* sebagai berikut (1) visi strategis, (2) akuntabilitas, (3) efisiensi dan efektivitas, (4) responsivitas, (5) orientasi konsensus, (6) keadilan dan kewajaran, (7) transparansi, (8) hukum dan aturan, dan (9) partisipasi. Pada penelitian kali ini penulis hanya mengambil 3 prinsip dari *Good Governance* karena masih terdapat penelitian-penelitian sebelumnya yang tidak konsisten. Prinsip yang diambil antara lain akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi anggaran. Penulis ingin menguji kembali pengaruh dari prinsip-prinsip tersebut pada kinerja *VFM* pada Pemerintah Kota Denpasar. Adapun tujuan penelitian ini antara lain untuk menguji adanya pengaruh akuntabilitas, transparansi, serta partisipasi anggaran pada kinerja anggaran. Hasil penelitian ini mampu memberikan manfaat untuk memperkuat bukti empirik. Penelitian ini juga mampu menambah pengetahuan untuk mendalami teori-teori sehubungan dengan teori keagenan, teori prospek dan teori penetapan tujuan khususnya mengenai akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi anggaran.

Penelitian ini mampu memberikan sumbangan praktis dalam membangun kinerja anggaran, akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi anggaran di Pemerintah Kota Denpasar, sehingga nantinya diharapkan dapat menyumbangkan pemikiran untuk Pemerintah Kota Denpasar dalam menentukan kebijakan. Teori keagenan, teori prospek dan teori penetapan tujuan digunakan dalam penelitian ini. Teori keagenan adalah suatu konsep yang memberikan penjelasan tentang

adanya prinsipal dimana prinsipal tersebut memilih orang lainnya menjadi agen untuk melaksanakan tugas demi kemakmuran prinsipal yang mana juga termasuk melakukan delegasi kewenangan pengambilan keputusan (Jensen dan Meckling, 1976). Adapun asumsi yang muncul di antaranya: (1) informasi dianggap produk komoditas yang bisa diperjualbelikan, (2) permasalahan antar anggota organisasi, asimetri informasi dan efisiensi antara agen dan prinsipal, (3) kemampuan nalar terhadap masa mendatang, dan adanya kecenderungan untuk menjauhi risiko, dan (4) karakter manusia memiliki kecenderungan mendahulukan dirinya sendiri, terbatasnya rasionalitas (Eisenhard, 1989).

Kahnerman dan Tversky (1979) mengembangkan *prospect theory* yang memberikan gambaran bagaimana individu dalam mengevaluasi risiko maupun potensi adanya kerugian dan keuntungan. Keputusan untuk menyetujui dan memberi dukungan maupun berperan secara aktif akan diambil dengan pertimbangan apakah hasil yang diperoleh lebih memberikan keuntungan atau kerugian. Teori penetapan tujuan ialah teori bahwa seseorang mempunyai keperluan yang dapat yang ia nilai dan pikirkan sebagai suatu dampak tertentu ataupun sasaran yang diinginkan untuk tercapai (Locke dan Latham, 1990). Di dalam riset ini, teori ini digunakan untuk menjelaskan perilaku bawahan ketika melaksanakan kegiatan untuk mencapai tujuan yang diharapkannya. Hal ini akan menjadi penentu sebesar apa usaha yang hendak dilakukannya, apabila semakin tinggi komitmen seorang individu maka dorongan individu dalam mengusahakan akan lebih keras.

Umumnya, pengelolaan anggaran memiliki keterkaitan dengan akuntabilitas. Ini terlihat dari akuntabilitas sebagai hal yang penting sebagai penjamin efektivitas dan efisiensi. Secara tradisional, akuntabilitas telah dikaitkan dengan pemanggilan seorang individu untuk menjelaskan atas tindakan mereka kepada beberapa otoritas yang lebih tinggi, dengan penekanan pada pengawasan eksternal dan ancaman sanksi potensial. Agen dan prinsipal, dimana agen bertanggung jawab prinsipal untuk tindakannya. Identitas principal mempengaruhi arah di mana akuntabilitas dilaksanakan: mungkin ke atas (ke otoritas yang lebih tinggi), ke bawah (ke warga atau masyarakat), atau ke samping (sebagai bagian dari kontrak yang telah disepakati untuk saling menguntungkan). Sinclair (1995:222) mendefinisikan akuntabilitas publik sebagai kemampuan memberikan tanggungjawasn secara lngsung kepada masyarakat, hal menunjukkan bahwa peran principal lebih sesuai apabila dikaitkan dengan masyarakat umum.

Seperti disebutkan sebelumnya, akuntabilitas sering dilihat sebagai prasyarat untuk pemerintahan yang baik. Bovens (2007) memberikan lima alasan untuk mekanisme akuntabilitas publik, termasuk kebutuhan untuk memastikan kontrol demokratis dari lembaga-lembaga publik, untuk mencegah korupsi dan penyalahgunaan kekuasaan dan untuk meningkatkan kepercayaan publik dalam pengaturan pemerintahan. Namun, meskipun ada sedikit keraguan bahwa ini adalah tujuan berharga, Bovens sama jelas bahwa kontrol yang lebih tidak selalu diinginkan atau menyebabkan pemerintahan yang lebih baik, pemantauan dan aturan dapat menghambat pengambilan keputusan dan memiliki dampak negatif pada operasional yang berlebihan kinerja. Dengan kata lain, biaya prosedur

akuntabilitas operasi dan sistem mungkin lebih besar daripada manfaat potensial bahwa mereka mungkin memberikan, dan akuntabilitas tidak harus dikejar demi sendiri. Beberapa kritikus mengambil ide ini lebih lanjut dengan mengklarifikasi sarana dimaksud dan ujung akuntabilitas ketika diterapkan untuk input, proses dan hasil. Misalnya, dengan fokus terutama pada apa yang mereka mengklasifikasikan sebagai sarana dimaksud 'kinerja', yang bertujuan untuk menerjemahkan ke dalam akhir 'keadilan' atau 'keadilan', mereka menemukan bahwa ada sedikit bukti yang menunjukkan bahwa protokol akuntabilitas telah disampaikan tujuan mereka.

Anugriani (2014) menyimpulkan bahwasanya akuntabilitas berimplikasi positif terhadap kinerja anggaran berkonsep *VFM*. Adrianto (2012) menyimpulkan bahwasanya akuntabilitas berimplikasi positif terhadap pengelolaan anggaran. Garini (2011) menyatakan bahwasanya akuntabilitas berimplikasi signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *VFM*. Semakin kuat diterapkannya akuntabilitas, maka berimplikasi pada semakin tingginya kinerja anggaran berkonsep *VFM*. Alasannya, untuk memperoleh hasil kinerja anggaran yang bagus perlu adanya tanggungjawab terhadap anggaran sehingga mampu memberikan hasil pelaporan keuangan sesuai yang diharapkan. Dari penjabaran di atas, hipotesis yang dapat dirumuskan sebagai berikut.

H_1 : Akuntabilitas berimplikasi positif terhadap kinerja anggaran.

Transparansi mengacu pada perilaku bisnis yang terkait dengan peraturan, informasi, dan pembuatan keputusan lain yang tampak dari luar (Hood, 2010:989). Mengambil perspektif sejarah, Hood dmenelusuri bagaimana

transparansi menjadi konsep semakin lazim dalam diskusi organisasi dan pemerintahan, bahkan jika kata itu tidak selalu digunakan secara eksplisit.

Satu perspektif menyatakan bahwa transparansi adalah hak asasi manusia, karena dapat membantu melindungi terhadap pemerintah yang berperilaku menindas atau tidak efisien. Memang, transparansi dapat meningkatkan kinerja dalam konteks tertentu. Namun, Heald (2010) berpendapat bahwa kita tidak harus menganggap setiap nilai intrinsik dengan gagasan transparansi dalam pemerintahan. Meskipun demikian, transparansi tidak selalu meningkatkan kinerja, karena dapat mengakibatkan organisasi mengambil pendekatan *box-ticking* untuk penerbitan volume besar data mentah daripada informasi yang berarti. Jika data ini tidak dimasukkan ke dalam konteks yang sesuai dengan prinsipal, atau tidak dapat dimengerti oleh para prinsipal dengan mudah, data menjadi tidak berarti - dan agen mungkin bahkan dinilai kurang bertanggung jawab. Selain itu, salah jenis transparansi di mana lebih memperhatikan kegiatan daripada konsekuensi dapat menyebabkan masalah karena agen memiliki insentif untuk menggambarkan perilaku mereka yang dibuat sedemikian rupa agar normal. Akibatnya, agen dapat menahan atau mengabaikan beberapa informasi pribadi yang berguna, dengan demikian menyesatkan prinsipal, atau hanya mencoba untuk menyesuaikan diri dengan harapan, dan karena itu tidak berusaha untuk berinovasi dan melakukan peningkatan.

Dengan cara ini, kualitas dan jenis data yang tersedia menentukan apakah itu dapat digunakan secara efektif untuk tujuan organisasi. Memang, berbagai ahli berpendapat bahwa cara mekanisme transparansi yang terstruktur bentuk

dampaknya terhadap kebijakan publik dalam hal efektivitas, ekuitas dan akuntabilitas demokratis. Secara khusus, Heald (2010) menjabarkan bahwa ide inti dari transparansi mengenai pengeluaran publik adalah dalam membuat realitas terlihat dan dipahami oleh para pengguna. Hal ini tidak cukup hanya memproduksi dan mendistribusikan data, sebagai transparansi kebutuhan peinsipal dengan kapasitas untuk memahami data dan bertindak atas mereka sebagai informasi. Misalnya, pengeluaran publik perlu dikomunikasikan dimengerti bagi mereka di luar organisasi (berpotensi dalam cara yang mirip dengan perusahaan publik yang terdaftar, di mana sumber daya yang signifikan swasta berdedikasi melalui pengembangan standar akuntansi, pelaporan keuangan organisasi dan audit oleh auditor independen).

Dalam konteks pengeluaran publik, Heald (2010) menunjukkan transparansi memiliki lima atribut. Pertama, transparansi ditemukan dalam rilis informasi, tanpa praktek manipulatif dapat merusak. Kedua, pengguna dapat menelusuri detail organisasi yang relevan (Eckersley et al., 2014), hal itu perlu dilakukan secara komprehensif dan didirikan di atas hirarki dirancang dengan baik dokumen pelaporan. Ketiga, masalah kapasitas dan insentif politik penataan harus terkait erat. Keempat, adalah penting untuk memiliki kapasitas pengawasan independen di luar pelaksana. Kelima, peran audit publik sangat penting untuk transparansi yang efektif, baik untuk memvalidasi pelaporan keuangan (sesuai audit sektor swasta) dan kekuasaannya lebih luas dari keteraturan (perjanjian pengeluaran dengan otorisasi), kepatutan (tidak adanya penipuan dan korupsi) dan kinerja (pencapaian nilai uang).

Adrianto (2012) menjabarkan bahwasanya transparansi berimplikasi positif terhadap pelaksanaan anggaran. Garini (2011), yang menyatakan bahwasanya keterbukaan dalam penganggaran mampu menaikkan performa anggaran dengan konsep *VFM*. Hasil riset mengindikasikan bahwasanya semakin kuat dilaksanakannya transparansi, maka semakin tinggi pula performa anggaran dengan konsep *VFM*. Ini juga didukung oleh riset yang dilaksanakan oleh Anugriani (2014) dengan simpulan bahwasanya transparansi berimplikasi positif terhadap kinerja anggaran berkonsep *VFM*. Dari penjabaran di atas, hipotesis yang dapat dirumuskan sebagai berikut.

H₂ : Transparansi berimplikasi positif terhadap kinerja anggaran.

Partisipasi ialah keikutsertaan individu yang secara emosional dan mental dalam kondisi organisasi demi tercapainya cita-cita bersama serta melaksanakan pertanggungjawaban secara bersama-sama. keikutsertaan yang dilaksanakan seseorang tidak hanya kegiatan secara fisik namun juga melibatkan psikologis, yakni sebesar apa dampak yang diberikan seseorang dalam memengaruhi pengambilan keputusan.

Dalam makna penganggaran, Brownell (1982) menjabarkan keikutsertaan atau partisipasi ialah mekanisme yang menghimpun individu-individu di dalamnya secara langsung dan berpengaruh pada disusunnya tujuan dari anggaran yang mana prestasinya akan dilihat dan diberi nilai dan besar kemungkinan akan dihargai berdasarkan tercapainya tujuan dari anggaran tersebut. Keikutsertaan tersebut mengindikasikan adanya hubungan timbal balik antara pegawai dan atasan, kemudian pegawai melaksanakan kegiatan yang dibutuhkan dimulai dari

langkah awal disusunnya anggaran, bernegosiasi, dan menetapkan anggaran serta perbaikan anggaran yang dibutuhkan.

Saat pegawai dilibatkan dalam mengambil keputusan dalam menganggarkan, maka pegawai menjadi termotivasi dalam kondisi organisasi karena adanya kesempatan untuk merealisasikan kreatifitas dan inisiatifnya. Cita-cita bersama menjadi lebih enteng untuk dijangkau sehingga ada keikutsertaan secara pribadi dan bersedia untuk memikul tanggung jawab. Tanggung jawab inilah yang kemudian yang memperkokoh kreativitas atasan yang bersangkutan. Jika dijabarkan dengan teori agen, bawahan yang ikutserta dalam mekanisme penganggaran memiliki informasi dan data khusus mengenai situasi sekitas, yang memberi kemungkinan bawahan menjelaskan informasinya demi kebutuhan organisasi. Akan tetapi, kemauan atasan seringkali kontradiktif dengan bawahan sehingga dapat menimbulkan pertentangan di antara mereka. Pada teori penetapan tujuan mendeskripsikan bahwasanya tujuan memberi pengaruh atas keberlangsungan amplitude organisasi dan rentang waktu kesungguhan dari suatu perilaku (Locke dan Latham, 2006).

Saran yang diberikan yakni perlu diberikannya kesempatan dalam keikutsertaan dalam disusunnya anggaran. Target yang direncanakan menjadi lebih disambut apabila anggota organisasi bisa berdiskusi mengenai pendapat mereka secara bersama-sama dalam hal target perusahaan, dalam turun tangan dalam penentuan tahap-tahap untuk pencapaian tujuan. Pengukuran kinerja dalam kaitannya dengan sektor publik tidak terpaku pada persoalan penggunaan anggaran, tetapi pengukuran kemampuan yang meliputi bermacam faktor yang

menyediakan data yang berdayaguna dalam mencapai kinerja. Karena itulah partisipasi anggaran sangat esensial untuk diaplikasikan pada organisasi pemerintahan, guna menggabungkan pandangan lintas kedudukan dimulai dari pejabat hingga bawahan. Dengan adanya keikutsertaan diharapkan muncul rasa tanggungjawab pada anggaran yang telah disusun dan harapan untuk meraih tujuan.

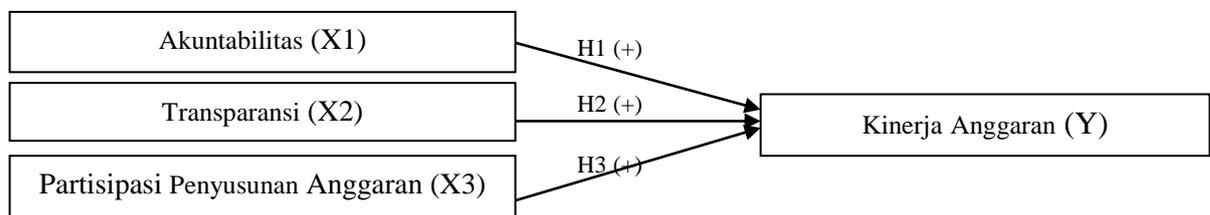
Riset yang dilakukan Kartika (2008) menjabarkan bahwasanya partisipasi dalam proses penyusunan APBD berbasis kinerja manajerial dan interaksi antara partisipasi anggaran dan motivasi berimplikasi secara signifikan terhadap kinerja manajerial. Keikutsertaan dalam penganggaran disinyalir mampu menaikkan kemampuan manajerial atasan di satuan kerja yang kemudian menaikkan kemampuan pemerintah menyeluruh (Hermaningsih, 2009: 21). Dari penjabaran di atas, hipotesis yang dapat dirumuskan sebagai berikut.

H₃ : Partisipasi anggaran berimplikasi positif terhadap kinerja anggaran.

METODE PENELITIAN

Penelitian deskriptif-asosiatif dengan pendekatan kuantitatif yang menunjukkan pengaruh akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi anggaran pada kinerja anggaran dipilih dalam pendekatan desain penelitian. Populasi dalam meneliti penelitiannya yakni Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kota Denpasar periode pada tahun 2015 yang jumlahnya 34satuan. Sampel jenuh digunakan sebagai metode penarikan sampel. Adapun responden dalam penelitian ini antara lain Pengguna Anggaran (PA) yakni Kepala SKPD, Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) yakni Bendahara, Bendahara Penerimaan yakni Kepala Bagian Keuangan,

Bendahara Pengeluaran, Pejabat Penatausahaan Keuangan (PPK), dan Pejabat Pelaksana Teknis Kegiatan (PPTK) yang diwakilkan oleh Kepala Bagian Perencanaan. Data riset dikumpulkan dengan menyebarkan kuesioner. Dari 136 kuesioner, 107 di antaranya kembali dan digunakan sebagai dalam pengolahan data penelitian.



Gambar 1
Desain Penelitian

Sumber: Data diolah, 2016

Pemerintah Kota Denpasar dipilih sebagai tempat riset dan kinerja anggaran dengan berkonsep *VFM* yang dipengaruhi oleh akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi anggaran di setiap SKPD Kota Denpasar periode tahun 2015 dijadikan objek penelitiannya. Data berjenis kuantitatif yang menjadi data penelitian bersumber dari data primer. Riset ini ditelaah menggunakan metode analisis regresi linier berganda. Tahap awal yang dilakukan mengingat data penelitian ini merupakan data ordinal, adalah mengkonversi data ordinal ke dalam bentuk data interval dengan uji Method of Successive Interval (MSI). Kemudian, dilakukan pengujian dengan pengujian instrumen antara lain uji validitas dan reliabilitas, analisis statistik deskriptif, dan uji asumsi klasik meliputi uji normalitas, uji multikolinearitas dan uji heteroskedastisitas).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Data atau informasi awal yang menjadi bahan penelitian dipaparkan sebelum pengujian dan analisis dilaksanakan. Informasi awal dari penelitian ini berwujud tanggapan responden atas pernyataan dalam kuesioner. Data yang telah dikonversi skornya selanjutnya kemudian melalui langkah perubahan dari data berbentuk ordinal menjadi data dalam bentuk interval dengan bantuan MSI. Setelah itu, dilakukan uji validitas dan reliabilitas guna membedakan pertanyaan yang dikategorikan valid dan tidak terpenuhi validitasnya. Seluruh pertanyaan dalam kuesioner menunjukkan hasil yang valid, sehingga data siap digunakan dalam analisis statistik deskriptif, uji asumsi klasik, dan analisis regresi berganda.

Statistik deskriptif dilaksanakan untuk menjabarkan variabel riset yakni akuntabilitas (X_1), transparansi (X_2), partisipasi anggaran (X_3) dan anggaran berbasis kinerja (Y) yang dijelaskan dengan standar deviasi, nilai terendah, nilai tertinggi, dan nilai rata-rata. Berikut tabel 1 yang menunjukkan statistik deskriptif.

Tabel 1.
Statistik Deskriptif

Variabel	N	Min.	Max.	Mean	Std. Deviasi
Akuntabilitas	107	15,7688	42,9590	32,7767	5,7952
Transparansi	107	8,9196	28,3528	21,4011	3,7229
Partisipasi anggaran	107	10,8125	24,8134	18,7790	3,1007
Kinerja Anggaran	107	16,6155	43,2592	32,7767	5,7586

Sumber: Data diolah, 2016

Berdasarkan hasil yang didapat, variabel kinerja anggaran (Y) memiliki angka minimum senilai 16,6155, angka maksimum senilai 43,2592, mean senilai 32,7767, serta standar deviasi senilai 5,7586. Ini menggambarkan bahwasanya

dalam meneliti kinerja pemerintah terdapat selisih dengan nilai rata-ratanya sejumlah 5,7586. Akuntabilitas (X_1) dengan angka minimum senilai 15,7688, angka maksimum senilai 42,9590, mean senilai 32,7767, serta standar deviasi senilai 5,7952. Ini menggambarkan bahwasanya dalam meneliti kinerja pemerintah terdapat selisih dengan nilai rata-ratanya sejumlah 5,7952. Transparansi (X_2) dengan angka minimum senilai 8,9196, angka maksimum senilai 28,3528, mean senilai 21,4011, serta standar deviasi senilai 3,7229. Ini menggambarkan bahwasanya dalam meneliti kinerja pemerintah terdapat selisih dengan nilai rata-ratanya sejumlah 3,7229.

Partisipasi anggaran (X_3) memiliki angka minimum senilai 10,8125, angka maksimum senilai 24,8134, mean senilai 18,7790, serta standar deviasi senilai 3,1007. Ini menggambarkan bahwasanya dalam meneliti kinerja pemerintah terdapat selisih dengan nilai rata-ratanya sejumlah 3,1007. Uji validitas dilaksanakan untuk memahami apakah instrument penelitian dinyatakan valid atau tidak, dimana jika taraf *pearson correlation* dibandingkan dengan skor total lebih dari 0,3, instrumen riset tersebut diklasifikasikan sebagai valid (Sugiyono, 2009:188). Variabel akuntabilitas, transparansi, partisipasi anggaran, serta kinerja anggaran menunjukkan *pearson correlation* secara beruntun 0,501 – 0,782 (>0,30); 0,520 – 0,659 (>30); 0,573 – 0,696 (>30); dan 0,522 – 0,735 (>30). Keempat variabel itu menunjukkan taraf yang lebih dari 0,30 yang mengartikan bahwa pernyataan dari kuesioner untuk keempat variabel dikategorikan valid.

Tabel 2.
Hasil Uji Validitas

No.	Variabel	Item Pertanyaan/ Pernyataan	Pearson Correlation	Ket.
1	Akuntabilitas (X ₁)	X1.1	0,714	Valid
		X1.2	0,708	Valid
		X1.3	0,567	Valid
		X1.4	0,621	Valid
		X1.5	0,562	Valid
		X1.6	0,729	Valid
		X1.7	0,501	Valid
		X1.8	0,735	Valid
		X1.9	0,741	Valid
		X1.10	0,782	Valid
2	Transparansi (X ₂)	X2.1	0,659	Valid
		X2.2	0,651	Valid
		X2.3	0,547	Valid
		X2.4	0,631	Valid
		X2.5	0,586	Valid
		X2.6	0,624	Valid
		X2.7	0,667	Valid
		X2.8	0,520	Valid
		X2.9	0,560	Valid
		X2.10	0,580	Valid
3	Partisipasi Anggaran (X ₃)	X3.1	0,573	Valid
		X3.2	0,614	Valid
		X3.3	0,629	Valid
		X3.4	0,696	Valid
		X3.5	0,688	Valid
		X3.6	0,666	Valid
4	Kinerja Anggaran (Y)	Y.1	0,633	Valid
		Y.2	0,725	Valid
		Y.3	0,584	Valid
		Y.4	0,632	Valid
		Y.5	0,579	Valid
		Y.6	0,735	Valid
		Y.7	0,522	Valid
		Y.8	0,734	Valid
		Y.9	0,696	Valid
		Y.10	0,728	Valid

Sumber: Data diolah, 2016

Kuesioner digolongkan reliabel apabila tanggapan responden mengenai pernyataan dinilai konsisten dari waktu ke waktu (Ghozali, 2013:47). Berdasarkan hasil menyimpulkan bahwasanya nilai dari *Cronbach's Alpha* di tiap variabel lebih tinggi dari 0,60, ini berarti bahwasanya seluruh poin pernyataan dalam kuisisioner riset ini dapat dikatakan reliabel dan bisa dipakai. Hasil *cronbach's*

alpha untuk variabel akuntabilitas, transparansi, partisipasi anggaran, dan kinerja anggaran secara berturut-turut sebesar 0,854; 0,860; 0,804; dan 0,718

Tabel 3
Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Cronbach's Alpha
Kinerja Anggaran (Y)	0,854
Akuntabilitas (X ₁)	0,860
Transparansi (X ₂)	0,804
Partisipasi Anggaran (X ₃)	0,718

Sumber: Data diolah, 2016

Uji normalitas digunakan untuk menemukan apakah sebaran yang dimiliki variabel residual dalam model regresi dikategorikan normal. Uji ini memakai uji statistik non-parametrik *Kolmogorov-Smirnov* (K-S). Data dikategorikan berdistribusi normal jika *Asymp. Sig (2-tailed)* > α (0,05).

Tabel 4
Hasil Uji Normalitas

No.	Persamaan	N	Kolmogorov Smirnov Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
1	$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + e$	107	0,903	0,389

Sumber: Data diolah, 2016

Dari hasil pengujian, *Asymp. Sig. (2-tailed)* didapatkan senilai 0,389 (0,389 > 0,05). Ini menyimpulkan bahwasanya riset ini memiliki model regresi yang berdistribusi normal.

Uji multikolinearitas dilaksanakan untuk mendapatkan bukti empiris apakah model regresi pada riset memiliki gejala multikolinearitas yang dilihat dari matriks kolerasi antar variabel bebas. Tabel 3 menunjukkan hasil pengujian multikolinearitas.

Tabel 5.
Hasil Uji Multikolinearitas

Variabel	Tolerance	VIF
Akuntabilitas (X_1)	0.308	3.242
Transparansi (X_2)	0.209	4.787
Partisipasi Anggaran (X_3)	0.507	1.973

Sumber: Data diolah, 2016

Uji heteroskedastisitas yang mana menggunakan uji *Spearman's Rho*, jika nilai signifikansi lebih tinggi dari 0,05 menunjukkan bahwasanya model regresi dikategorikan bebas dari masalah heteroskedastisitas. Tabel 3 menunjukkan hasil pengujian heteroskedastisitas.

Tabel 6
Hasil Uji Heteroskedastisitas

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Constant	-0.487	1.310		-0.372	0.802
Akuntabilitas (X_1)	0.054	0.058	0.161	0.931	0.000
Transparansi (X_2)	0.037	0.110	0.070	0.332	0.000
Partisipasi Anggaran (X_3)	-0.008	0.085	-0.012	-0.090	0.008

Sumber: Data diolah, 2016

Nilai *sig. (2-tailed)* dari variabel akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi anggaran secara berturut-turut terhadap *Unstandardized Residual* adalah 0,058; 0,110; dan 0,085 ($>0,05$). Ini menunjukkan bahwasanya seluruh variabel independen dinyatakan bebas dari permasalahan heteroskedastisitas. Uji hipotesis pada riset ini dilakukan menggunakan analisis regresi linear berganda. Pengujian memberi hasil yang selengkapnya tampak dalam tabel 5 berikut.

Tabel 7.
Regresi Linier Berganda

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Constant	0.476	1.893		0.252	0.802
Akuntabilitas (X ₁)	0.309	0.084	0.311	3.669	0.000
Transparansi (X ₂)	0.745	0.159	0.481	4.677	0.000
Partisipasi Anggaran (X ₃)	0.332	0.123	0.179	2.709	0.008
<i>Adjusted R Square</i>			0,765		
F hitung			116,255		
Signifikansi F			0,000		

Sumber: Data diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 7 dapat disusun persamaan regresi linear sederhana sebagai berikut.

$$Y = 0,476 + 0,309X_1 + 0,745X_2 + 0,332X_3 + e$$

Konstanta regresi (α) sebesar 0,476 menunjukkan bahwa apabila nilai akuntabilitas (X₁), transparansi (X₂) dan partisipasi anggaran (X₃) sama dengan nol, maka nilai kinerja manajerial (Y) meningkat sebesar 0,476 satuan. Koefisien regresi akuntabilitas (β_1) sebesar 0,309 menunjukkan bahwa variabel akuntabilitas mempunyai hubungan positif pada kinerja anggaran. Artinya, setiap kenaikan 1 satuan variabel akuntabilitas, maka akan meningkatkan kinerja anggaran sebesar 0,309 satuan. Koefisien regresi transparansi (β_2) sebesar 0,745 menunjukkan bahwa variabel transparansi mempunyai hubungan positif pada kinerja anggaran. Artinya, setiap kenaikan 1 satuan variabel transparansi, maka akan meningkatkan kinerja anggaran sebesar 0,745 satuan. Koefisien regresi partisipasi anggaran (β_3) sebesar 0,332 menunjukkan bahwa variabel partisipasi anggaran mempunyai hubungan positif pada kinerja anggaran. Artinya, setiap kenaikan 1 satuan

variabel partisipasi anggaran, maka akan meningkatkan kinerja anggaran sebesar 0,332 satuan.

Nilai *adjusted R²* senilai 0,765 yang mengindikasikan bahwa 76,5% variasi kinerja anggaran dapat dijabarkan oleh variabel akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi anggaran sementara 23,5% lainnya dijabarkan oleh variabel lainnya yang tidak dilibatkan dalam riset ini. Nilai signifikansi $F = 0,000$ (sig. $F < 0,05$) menerangkan signifikansi dari implikasi variabel bebas terhadap variabel bebas dan model riset dikatakan layak. Makna dari uji tersebut ialah variabel bebas dapat menjelaskan ataupun memprediksi fenomena terkait kinerja SKPD Kota Denpasar. Tabel 5 menerangkan bahwasanya tingkat signifikansi X_1 senilai 0,000 di atas nilai $\alpha = 0,05$. Ini berarti akuntabilitas berimplikasi positif terhadap kinerja anggaran. Dengan dipatannya hasil ini maka hipotesis pertama (H_1) bahwasanya akuntabilitas berimplikasi positif dan signifikan pada kinerja anggaran diterima. Apabila akuntabilitas pemerintah semakin kuat maka berimplikasi semakin baik pada kinerja anggaran pemerintahan. Hasil riset ini senada dengan penelitian Anugriani (2014), tetapi tidak sejalan dengan penelitian Adiwirya (2014).

Kinerja anggaran selama ini, umumnya lebih terfokus pada besarnya anggaran mulai dari mekanisme menyusun, membahas hingga menetapkan APBD serta laporan keterangan pertanggungjawaban. Disusunnya anggaran lebih memberi tekanan pada input, atau dengan kata lain letak perubahan yakni pada besaran anggaran yang lebih tinggi dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Kinerja anggaran lebih memilih menyerap anggaran daripada menghemat

anggaran sehingga banyak anggaran digunakan untuk pembiayaan untuk sesuatu yang tidak terlalu diperlukan, terjadi inefisiensi anggaran, dan penyimpangan penggunaan anggaran dari yang telah ditargetkan pemerintah.

Agar terhindar dari anggaran yang disalahgunakan maka sistem anggaran APBD dengan kinerja anggaran berkonsep *VFM* perlu dikembangkan. Hal ini berarti, mulai dari menyusun, membahas, menetapkan hingga mengawasi pelaksanaan anggaran tidak hanya berdasarkan kecil besarnya anggaran namun juga dilihat dari kinerja anggaran yang mencakup pencapaian kinerja, hasil serta manfaat dan juga apakah kelompok yang menjadi sasaran kegiatan yang mendapat pembiayaan telah dinilai tepat sasaran. *VFM* ialah dasar atas pengukuran kinerja pada organisasi pemerintahan. Kemampuan pemerintah tidak semata-mata diukur hanya dari keluaran yang dihasilkan, namun masukan, keluaran dan dampak harus juga dipertimbangkan. Ada tiga aspek yang diutamakan dalam pengukuran kinerja jika dilihat dari alokasi dan pelayanannya, yakni, efektivitas, efisiensi, dan ekonomi. SKPD Kota Denpasar hendaknya mempertahankan dan semakin meningkatkan akuntabilitasnya, yakni tanggungjawab atas hasil dari aktivitas anggaran sehingga pemerintah bisa menjadi semakin baik. Akuntabilitas tidak hanya dengan sekadar mampu memperlihatkan bagaimana belanja atas uang milik publik, namun juga apakah pembelanjaan uang publik tersebut telah dilaksanakan secara efektif, efisien, dan ekonomis.

Dari tabel 5 menunjukkan bahwasanya tingkat signifikansi X_2 senilai 0,000 di atas nilai $\alpha = 0,05$. Ini berarti transparansi berimplikasi positif terhadap kinerja anggaran, sehingga hipotesis kedua (H_2) yang menyampaikan bahwa

transparansi berimplikasi positif dan signifikan pada kinerja anggaran diterima. Apabila transparansi pemerintah semakin tinggi akan berdampak pada semakin baik pula hasil kinerja anggaran pemerintah. Hasil ini sejalan dengan penelitian, Anugriani (2014), namun kontradiktif dengan penelitian Asrida (2012).

Selama ini kinerja anggaran mempunyai kekurangan, baik kelemahan dalam perencanaan, maupun pengalokasian yang berdampak semakin menurunnya kemampuan pemerintah, sehingga tidak jarang ditemukan unit kerja yang lebih dalam hal pembiayaan, namun ada pula yang mengalami kekurangan. Kelebihan pembiayaan pada unit kerja dapat berdampak pada lemahnya efisiensi dan penghematan, sedangkan unit kerja dengan kekurangan pembiayaan tidak mampu mencapai efektivitas yang baik sesuai tujuan. Lebarnya kesenjangan antara kebutuhan anggaran dengan terbatasnya anggaran yang bisa tersedia dapat memicu alokasi anggaran yang buruk jika prioritas dan arah penggunaan anggaran tidak diartikan dengan tepat, mekanisme alokasi anggaran tidak secara runtut, dan pengaplikasian anggaran yang tidak terbuka karena syarat kelayakan pembiayaan dinilai lemah. Pengalokasian anggaran yang buruk dapat dihindari, namun perlu sistem kinerja anggaran berkonsep VFM. Ini berarti, mulai dari penyusunan, pembahasan, dan penetapan hingga pengawasan dalam pelaksanaan anggaran tidak hanya berdasarkan besar kecilnya anggaran namun juga ditinjau dari kinerja anggaran yang meliputi capaian kinerja, manfaat serta hasil dan juga apakah sasaran kegiatan yang memperoleh pembiayaan dinilai telah tepat pada sasaran.

Kemampuan pemerintah tidak semata-mata diukur hanya dari keluaran yang dihasilkan, namun masukan, keluaran dan dampak harus juga dipertimbangkan.

Ada tiga aspek yang diutamakan dalam pengukuran kinerja jika dilihat dari alokasi dan pelayanannya, yakni, efektivitas, efisiensi, dan ekonomi. SKPD Kota Denpasar hendaknya mempertahankan dan semakin meningkatkan akuntabilitasnya, yakni tanggungjawab atas hasil dari aktivitas anggaran sehingga pemerintah bisa menjadi semakin baik. Transparansi tidak hanya dengan sekadar keterbukaan atas bagaimana belanja atas uang milik publik, namun juga apakah pembelanjaan uang publik tersebut telah dilaksanakan secara efektif, efisien, dan ekonomis.

Tabel 5 menunjukkan bahwasanya tingkat signifikansi X_3 sebesar 0,008 di atas nilai $\alpha = 0,05$. Ini berarti partisipasi anggaran berimplikasi positif terhadap kinerja anggaran, sehingga hipotesis ketiga (H_3) yang menyampaikan bahwasanya partisipasi anggaran berimplikasi positif dan signifikan pada kinerja anggaran diterima. Partisipasi anggaran yang semakin berdampak pada semakin baik pula kinerja anggaran pemerintahan. Ini sejalan dengan penelitian Hermaningsih (2009), tetapi tidak sejalan dengan penelitian Locke dan Brian (1967). Keterlibatan secara langsung dalam proses penyusunan anggaran berarti bahwa adanya kesempatan yang diberikan bagi para pegawai pemerintah untuk membuktikan dirinya yang kemudian mampu mengeksplorasi kemampuan yang dimilikinya untuk menentukan sasaran dan tujuan yang dituangkan dalam anggaran. Ujung dari proses ini adalah adanya internalisasi dari sasaran dan tujuan dalam bentuk anggaran sehingga rasa bertanggung jawab untuk pencapaian tujuan tersebut akan lebih besar.

Informasi umumnya dimiliki paling banyak oleh pegawai atau kepala unit organisasi/bagian/divisi yang bersangkutan. Keterlibatan mereka dalam menyusun

anggaran mengindikasikan bahwa sumber informasi dalam penyusunan anggaran telah didapatkan dari sumber yang relevan. Ini diharapkan mampu memberi hasil anggaran dengan tingkat pencapaian yang lebih nyata yang dapat dijangkau oleh pegawai. Pencapaian hal-hal yang ditargetkan di dalam anggaranpun akan lebih mudah sehingga kinerja juga akan semakin meningkat

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan pembahasan disimpulkan bahwa baik secara parsial maupun serentak akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi anggaran berpengaruh positif pada kinerja anggaran. Hasil ini mengindikasikan bahwasanya akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi anggaran berperan sangat berarti dalam pelaksanaan kinerja anggaran. Pertimbangan dan masukan bagi SKPD Kota Denpasar yang dapat disarankan yakni lebih memberi perhatian pada akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi anggaran pada kinerja anggaran berkonsep VFM di setiap SKPD Kota Denpasar.

Kelemahan dari penelitian ini adalah adanya potensi atas kecenderungan para responden melakukan pengisian kuesioner secara subjektif. Pengambilan tema anggaran berbasis kinerja yang diambil para peneliti dapat mengurangi tingkat subjektivitas responden dengan mempertimbangkan metode pengambilan data, yakni dengan digunakannya metode wawancara secara mendalam sehingga akurasi data dapat lebih ditingkatkan.

REFERENSI

- Adiwirya, Muhammad Firdiansyah. 2014. *Akuntabilitas, Transparansi, dan Anggaran Berbasis Kinerja pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Denpasar*. Skripsi.
- Adrianto, Pahalan. 2012. *Pengaruh akuntabilitas dan transparansi terhadap Pengelolaan Anggaran di Universitas Bina Nusantara (DKI Jakarta)*. Skripsi.
- Anugriani, Mulya. 2014. *Pengaruh Akuntabilitas, Transparansi, dan Pengawasan terhadap Kinerja Anggaran Berkonsep Value for Money pada Instansi Pemerintah di Kabupaten Bone*. Skripsi.
- Bastian, Indra. 2010. *Akuntansi Sektor Publik*. Edisi Ketiga. Jakarta : Penerbit Erlangga.
- Boven, Mark. 2007. Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework. *European law Journal*, 13(4):447-468.
- Brownell, P. and McInnes, M. 1986. Budgetary Participation, motivation, and Manajerial performance. *The Accounting Review*, 61(4):587-600.
- Eisenhardt, Kathleem. (1989). Agency Theory: An Assesment and Review. *Academy of Management Review*, 14:57-54.
- Garini, Nadia. 2011. *Pengaruh Transparansi dan Akuntabilitas terhadap Kinerja Instansi Pemerintah pada Dinas Kota Bandung*. Skripsi. Bandung: Universitas Komputer Indonesia Bandung.
- Hood, C. 2010. Accountability and Transparency: Siamese Twins, Matching Parts, Awkward Couple?. *West European Politics*, 33(5):989-1009.
- Heald, D.A. 2010. Why is Transparency About Public Expenditure so Elusive. *International Review of Administrative Science*. 78(1):30-49.
- Hermaningsih. 2009. *Pengaruh Partisipasi dalam Penganggaran dan Peran Manajerial, Pengelola Keuangan Daerah Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah*. Tesis.
- Jensen & Meckling. 1976. The Theory of The Firm: Manajerial Behaviour, Agency Cost, and Ownership Structure. *Journal of Financial and Economics*, 3:305-360.

- Kahneman, D, and A. Tversky (1979). Prospect Theory: An Analysis Decision Under Risk. *Econometrica*, 47:263-291.
- Keputusan Menteri Pendayagunaan dan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi No.96 Tahun 2013
- Latham, Gary P, dan E.A.Locke. 1990. A Theory of Goal Setting and Task Performance. *New Jersey: Prentice Hall, Englewood Cliffs*.
- Loi, Suryaningsih. 2015. *Pengaruh Akuntabilitas dan Trasparansi terhadap Kinerja Anggaran Berkonsep Value for Money pada Pemerintah Kota Medan*. Skripsi. Medan: Universitas HKBP Nommensen.
- Pieris dan Nizam. 2008. *Etika Bisnis & Good Corporate Governance*. Edisi Kedua. Jakarta : Pelangi Cendekia.
- Sinclair A. 1995.The Camelon of Accountability: forms and discourses. *Accounting, organization and Society*, 20(2):219-237.
- Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang *Pemerintahan Daerah*.
- Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang *Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah*.
- Gozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 19 (edisi kelima)*. Semarang: Universitas Diponegoro.
- Milani, K. 1975. The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes : A Field Study. *The Accounting Review*, 50:274-284.