

**PENGARUH KEJELASAN SASARAN ANGGARAN, KETIDAKPASTIAN
LINGKUNGAN DAN PENGENDALIAN AKUNTANSI TERHADAP
AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH
DENGAN KINERJA MANAJERIAL SEBAGAI
VARIABEL MODERASI
(Studi Empirit Pada SKPD Kota pekanbaru)**

**Oleh :
Hirdri Azelya Lestari Sembiring
Pembimbing : Vince Ratnawati dan Rusli**

*Faculty Of Economic, Riau University, Pekanbaru, Indonesia
Email : hirdrilestari21@yahoo.co.id*

*The Effect of Budget Objective Clarity, Environmental Uncertainly, and
Accounting Controls on Government Performance Accountability
with Manajerial Performance as Moderating Variabels*

ABSTRACT

The purpose of this study was to examine the effect of budget objective clarity, environmental uncertainly, and accounting controls on goverment performance accountability. We also examine the effect of managerial performance as moderating variable. All of the population as the sample and we found amounted 92 respondens. Data analysis technique used is multiple regression analysis were processed with SPSS. The result of this study show that budget objective clarity and accounting controls has positive significant effect on performance accountability, while environmental uncertainly has negative significant effect on performance accountability. Personal managerial performance moderates the relationship between budget objective clarity and accounting controls on performance accountability. Otherwise, personal managerial performance does not moderate the relationship between environmental uncertainly on performance accountability.

Keywords : budget, environmental, controls, managerial, and accountability

PENDAHULUAN

Pengelolaan pemerintah daerah yang berakuntabilitas, tidak bisa lepas dari anggaran pemerintah, Mardiasmo (2009:21), akuntabilitas adalah suatu wujud pertanggungjawaban dari instansi pemerintah atas kegiatan yang telah dilaksanakan dalam waktu satu tahun yang disusun melalui media pelaporan. Laporan Akuntabilitas

Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP) adalah media informasi yang merupakan wujud pertanggungjawaban pejabat publik kepada publik tentang kinerja pemerintah selama satu tahun anggaran yang bertujuan untuk menggambarkan penerapan rencana strategis dalam pelaksanaan tugas pokok dan fungsi organisasi di masing-masing perangkat daerah, serta keberhasilan capaian untuk

percepatan dalam meningkatkan kuantitas capaian kinerja yang diharapkan pada tahun yang akan datang.

Melalui penyusunan LAKIP juga dapat memberikan gambaran tentang sejauh mana penerapan prinsip *good governance*, yaitu terwujudnya transparansi dan akuntabilitas di dalam sebuah lingkungan Pemerintah Daerah. Prinsip akuntabilitas yang berfungsi sebagai sarana pertanggungjawaban kepada masyarakat.

Adapun nilai akuntabilitas kinerja Kabupaten/Kota di Provinsi Riau pada tahun 2015 adalah Kabupaten Indragiri Hulu, Kabupaten Bengkalis, Kabupaten Kampar, Kota Dumai, Kabupaten Rokan Hulu meraih predikat Cukup Baik (CC/50-65). Sedangkan lima daerah lainnya di Provinsi Riau yakni, Kabupaten Rokan Hilir, Kabupaten Kuantan Singingi, Kabupaten Pelalawan, Kabupaten Indragiri Hilir dan Kota Pekanbaru meraih predikat Agak Kurang (C/30-50). (Sumber:ags/HUMAS MENPANRB). Berdasarkan laporan LAKIP diatas, penulis tertarik dalam melakukan penelitian terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah khususnya di Kota Pekanbaru dikarenakan Kota pekanbaru tidak mengalami kenaikan nilai akuntabilitas kinerja dari tahun sebelumnya.

Anggaran diperlukan dalam pengelolaan sumber daya dengan baik untuk mencapai kinerja yang diharapkan oleh masyarakat dan untuk menciptakan akuntabilitas terhadap masyarakat. Anggaran yang dibuat harus jelas dan spesifik (Mardiasmo, 2009).

Hasil penelitian Nuraini (2010) menunjukkan bahwa kejelasan

sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja. Namun hasil penelitian yang dilakukan oleh Netty (2011) menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah.

Ketidakpastian lingkungan adalah faktor-faktor lingkungan yang dihadapi oleh organisasi dan berpotensi mengganggu kinerja organisasi bila tidak mampu beradaptasi dengan baik terhadap lingkungan (Adha, 2014). Ketidakpastian lingkungan yang tinggi didefinisikan sebagai rasa ketidakmampuan individu untuk memprediksi sesuatu yang terjadi di lingkungannya secara akurat (Miliken, 1987). Menurut (Fisher, 1996) pada kondisi ketidakpastian yang tinggi, individu sulit memprediksi kegagalan dan keberhasilan dari keputusan yang dibuatnya, sehingga sulit untuk mempertanggungjawabkannya.

Pada hasil penelitian Mahon (1995) dan Riza Pramita (2015) menunjukkan bahwa ketidakpastian lingkungan berpengaruh terhadap akuntabilitas.

Pengendalian merupakan suatu proses melalui mana manajemen suatu organisasi membuat keyakinan yang beralasan bahwa sumber daya digunakan secara efektif dan efisien untuk mencapai misi dan rencana organisasi, pelaporan keuangan andal, dan kebijakan, hukum, dan peraturan yang relevan diikuti. Pemanfaatan sumber daya secara ekonomis, efisien, efektif, adil dan merata dapat dilakukan apabila adanya pengendalian manajemen yang baik. Salah satu jenis pengendalian manajemen adalah

pengendalian keuangan (*financial control*) dengan memanfaatkan pengendalian akuntansi (Darma, 2004).

Dalam penelitian Indraswari (2010) menunjukkan bahwa pengendalian akuntansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Namun demikian, penelitian Mei (2012) dan Netty (2011) mengatakan bahwa pengendalian akuntansi tidak memiliki pengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Kinerja manajerial yang baik akan mempengaruhi dalam pelaporannya. Kinerja manajerial adalah hasil dari proses aktivitas manajerial yang efektif mulai dari proses perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, laporan pertanggungjawaban, pembinaan, dan pengawasan (Mahoney dalam jurnal Riza 2015). Sejalan dengan akuntabilitas dan transparansi dalam rangka reformasi, dorongan terhadap kinerja juga meningkat. Adapun penelitian Jhony Saputra (2014) dan Riza Pramita (2015) menunjukkan bahwa kinerja manajerial berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja berbanding terbalik dengan penelitian yang dilakukan Rahmawati (2002) yang menyatakan kinerja manajerial tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja.

Pada penelitian-penelitian terdahulu yaitu kejelasan sasaran anggaran, ketidakpastian lingkungan, dan pengendalian akuntansi sebagai variabel independen masih adanya terdapat ketidakkonsistenan atas pengaruh ketiga variabel ini terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah maka dari itulah penelitian ini dilakukan.

Rumusan masalah pada penelitian ini adalah: 1) Apakah kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja? 2) Apakah ketidakpastian lingkungan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja? 3) Apakah pengendalian akuntansi berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja? 4) Apakah kinerja manajerial memoderasi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja? 5) Apakah kinerja manajerial memoderasi hubungan antara ketidakpastian lingkungan terhadap akuntabilitas kinerja? 6) Apakah kinerja manajerial memoderasi hubungan antara pengendalian akuntansi terhadap akuntabilitas kinerja?

Tujuan penelitian ini adalah untuk memperoleh bukti empiris mengenai: 1) Pengeruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja, 2) Pengaruh ketidakpastian lingkungan terhadap akuntabilitas kinerja, 3) Pengaruh pengendalian akuntansi terhadap akuntabilitas kinerja, 4) Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja dengan kinerja manajerial sebagai variabel moderasi, 5) Pengaruh ketidakpastian lingkungan terhadap akuntabilitas kinerja dengan kinerja manajerial sebagai variabel moderasi, 6) Pengaruh pengendalian akuntansi terhadap akuntabilitas kinerja dengan kinerja manajerial sebagai variabel moderasi.

TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS

Akuntabilitas Kinerja

Akuntabilitas kinerja adalah perwujudan kewajiban instansi

pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang ditetapkan melalui pertanggungjawaban secara periodik (BPKP, 2011)

Kejelasan Sasaran Anggaran

Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut (Kenis dalam Suwandi 2013). Sasaran anggaran harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggungjawab untuk menyusun dan melaksanakannya.

Ketidakpastian lingkungan

Miliken dalam Riza (2015) menyatakan ketidakpastian lingkungan sebagai rasa ketidakmampuan individu dalam memprediksi sesuatu secara tepat dan persepsi ketidakpastian lingkungan didefinisikan sebagai persepsi individual atas ketidakpastian yang berasal dari lingkungan organisasi. Situasi ketidakpastian akan berdampak pada perencanaan yang disusun. Oleh karena itu dalam kondisi ketidakpastian yang tinggi informasi merupakan komoditi yang sangat berguna dalam proses perencanaan dan pengendalian suatu organisasi.

Pengendalian Akuntansi

Menurut Anthony (2005:3) pengendalian adalah suatu perangkat yang mengukur dan menilai apa yang sesungguhnya terjadi dalam proses

yang sedang dilakukan, sedangkan pengendalian akuntansi pada suatu organisasi adalah untuk menjamin bahwa langkah-langkah penyusunan dan pencatatan telah dilakukan dan tercipta integritas finansial dari aktivitas-aktivitas organisasi.

Menurut Mardiasmo (2009:35) mengungkapkan fungsi utama informasi akuntansi pada dasarnya adalah pengendalian. Selain itu, dalam memahami akuntansi sebagai alat pengendalian perlu dibedakan penggunaan informasi akuntansi sebagai alat pengendalian keuangan (*financial control*) dengan akuntansi sebagai alat pengendalian organisasi (*organization control*).

Kinerja Manajerial

Kinerja jika dilihat dari bahasa artinya adalah *performance* yang berarti prestasi. Kinerja (*performance*) adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan atau program atau kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi, visi organisasi yang tertuang dalam strategic planning suatu organisasi, Mashun (2009:20)

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja

Menurut Kenis dalam Suwandi (2013), adanya sasaran anggaran yang jelas maka akan mempermudah aparat untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Nuraini (2010) dan

Kaltsun (2013) menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja namun penelitian yang dilakukan oleh Netty (2011) menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap akuntabilitas kinerja. Berdasarkan uraian diatas, maka hipotesis yang diangkat didalam penelitian ini adalah :

Ha1 : *Diduga kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja.*

Pengaruh ketidakpastian Lingkungan terhadap Akuntabilitas kinerja

Untuk mendapatkan hasil yang efektif dalam pengambilan keputusan, aparat pemerintah daerah harus memiliki kemampuan untuk memprediksi masa depan agar kelak dapat mempertanggungjawabkan keberhasilan/kegagalan yang dicapai instansinya. Individu mengalami ketidakpastian lingkungan yang tinggi apabila lingkungan disekitarnya sulit untuk diprediksi dan tidak terlalu memahami perubahan yang akan terjadi (Fisher, 1996).

Penelitian yang dilakukan oleh Mahon (1995) dan Riza (2015) menunjukkan bahwa ketidakpastian lingkungan berpengaruh terhadap akuntabilitas. Berdasarkan uraian diatas, maka hipotesis yang diangkat didalam penelitian ini adalah :

Ha2 : *Diduga ketidakpastian lingkungan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja*

Pengaruh Pengendalian Akuntansi terhadap Akuntabilitas Kinerja

Suatu anggaran walaupun telah disusun secara komprehensif dan rinci serta melalui penyusunan yang akurat, biasanya pada saat pelaksanaan anggaran tersebut sering mengalami berbagai kendala atau hal-hal yang tidak diperhatikan sebelumnya. Untuk mengetahui dan menghindari penyimpangan tersebut maka diperlukan peran pengendalian akuntansi.

Penelitian yang dilakukan oleh Nuraini (2010) menyatakan bahwa pengendalian akuntansi berpengaruh terhadap akutabilitas kinerja instansi pemerintah namun penelitian yang dilakukan oleh Wahyuni (2014) menyatakan bahwa pengendalian akuntansi tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan uraian diatas, maka hipotesis yang diangkat didalam penelitian ini adalah :

Ha3 : *Diduga pengendalian akuntansi berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja.*

Kinerja Manajerial Memoderasi Hubungan Antara Kejelasan Sasaran Anggaran Dengan Akuntabilitas Kinerja

Adanya kejelasan sasaran anggaran menyebabkan kinerja berjalan sesuai dengan apa yang telah ditargetkan dan mampu menentukan keberhasilan atau kegagalan dalam suatu organisasi atau instansi (Adha, 2013 dalam Riza, 2015).

Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Ilham (2010) menunjukkan bahwa kinerja manajerial berpengaruh terhadap hubungan antara kejelasan sasaran

anggaran dengan akuntabilitas kinerja. Namun penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Desi (2013) yang menunjukkan bahwa kinerja manajerial tidak berpengaruh terhadap hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja. Berdasarkan uraian diatas, maka hipotesis yang diangkat didalam penelitian ini adalah :

Ha4 : *Diduga Kinerja manajerial memoderasi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja.*

Kinerja Manajerial Memoderasi Hubungan Antara Ketidakpastian Lingkungan Dengan Akuntabilitas Kinerja

Akuntabilitas adalah suatu wujud pertanggungjawaban suatu instansi pemerintah atas keberhasilan / kegagalan kegiatan yang telah dilaksanakan dalam waktu satu tahun yang disusun melalui media pelaporan (BPKP, 2011) dan ketidakpastian lingkungan yaitu segala sesuatu yang berada diluar batas-batas organisasi dan merupakan rasa ketidakmampuan individu untuk memprediksi keadaan lingkungan yang akan terjadi di masa mendatang (Duncan, 1972 dalam Riza, 2015). Jika suatu organisasi berada dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi maka akan sulit bagi organisasi tersebut menentukan keberhasilan / kegagalan yang akan dicapainya (Fisher, 1996).

Pada penelitian Rahmawati (2011) dan Saputra (2014) menunjukkan bahwa ketidakpastian lingkungan berpengaruh terhadap kinerja manajerial dan akuntabilitas

kinerja. Penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Desmiati (2013) yang menunjukkan bahwa ketidakpastian lingkungan tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Berdasarkan uraian diatas, maka hipotesis yang diangkat didalam penelitian ini adalah :

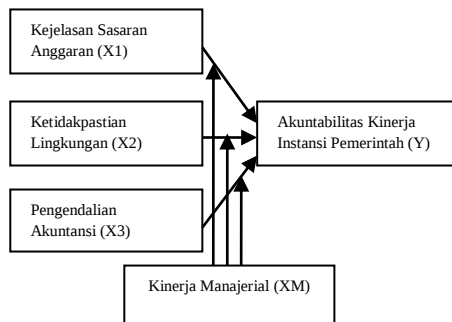
Ha5 : *Diduga Kinerja manajerial memoderasi hubungan antara ketidakpastian lingkungan dengan akuntabilitas kinerja.*

Kinerja Manajerial Memoderasi Hubungan Antara Pengendalian Akuntansi Dengan Akuntabilitas Kinerja

Pengendalian akuntansi merupakan salah satu selain kejelasan sasaran anggaran yang mengalami perubahan yang sangat mendasar dalam lingkup sektor publik. Pengendalian akuntansi merupakan proses penggunaan sistem akuntansi untuk membuat tujuan dari organisasi sehingga terarah dan dapat tercapai, salah satu tujuan dari organisasi adalah meningkatkan akuntabilitas kinerja. Agar pengendalian dalam sebuah organisasi berjalan efektif, maka perlu adanya kinerja yang baik dalam organisasi. Dengan kata lain, untuk mencapai akuntabilitas yang didorong oleh pengendalian akuntansi maka perlu adanya kinerja yang tinggi dalam suatu organisasi. Berdasarkan uraian diatas, maka hipotesis yang diangkat didalam penelitian ini adalah :

Ha6 : *Diduga Kinerja manajerial memoderasi hubungan antara pengendalian akuntansi dengan akuntabilitas kinerja.*

Gambar 1
Model Kerangka Pemikiran



Sumber : Data Olan, 2016.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan terhadap 43 SKPD di Kota Pekanbaru dengan total sampel sebanyak 92 responden, karena pengambilan sampel yang didasarkan pada kriteria-kriteria tertentu. Kriterianya adalah Pejabat Pembuat Komitmen (PPK), Kuasa Pengguna Anggaran (KPA), Pejabat Pelaksana Teknis Kegiatan (PPTK) untuk masing-masing SKPD Kota Pekanbaru periode 2016 untuk melihat apakah Kota Pekanbaru sudah memiliki akuntabilitas kinerja yang baik.

Jenis penelitian ini adalah penelitian deskriptif kuantitatif dengan cara mengumpulkan data menggunakan *purposive sampling*. Metode analisis data menggunakan analisis regresi linear berganda.

Metode Analisis Data

Statistik deskriptif adalah statistik yang digunakan untuk menganalisis data dengan cara yang telah terkumpul sebagaimana adanya tanpa bermaksud membuat kesimpulan yang berlaku untuk umum atau generalisasi (Ghozali, 2013).

Uji Validitas

Uji validitas adalah suatu ukuran yang menunjukkan tingkat

validitas atau ketepatan suatu instrument, sebuah instrument dikatakan valid apabila mampu mengukur apa yang ingin diukurnya (Ghozali, 2013) dalam menghasilkan kesesuaian data kuesioner dengan data yang ada didalam indikator.

Uji Reliabilitas

Reliabilitas menunjuk pada suatu pengertian bahwa sesuatu instrumen cukup dapat dipercaya untuk diinginkan sebagai alat pengumpul data karena instrumen tersebut sudah baik. Instrumen yang tidak baik akan bersifat tendensius mengarahkan responden untuk memilih jawaban-jawaban tertentu. Instrumen yang sudah dapat dipercaya, yang realibel akan menghasilkan data yang dapat dipercaya juga dalam melakukan penelitian untuk mempengaruhi nilai koefisien dalam perhitungan yang digambarkan melalui nilai dan grafik dalam penelitian tertentu dengan nilai cronbach alpha > 0,6.

Uji Normalitas

Uji normalitas digunakan untuk mengetahui apakah data yang digunakan berdistribusi normal. Salah satu cara melihat normalitas yaitu dengan histogram, yang membandingkan antara data observasi dengan distribusi yang mendekati distribusi normal. Kedua, dengan normal probability plot, yaitu distribusi normal akan membentuk satu garis lurus diagonal, dan plotting data akan dibandingkan dengan garis diagonal. Jika distribusi data adalah normal, maka garis yang menggambarkan data akan mengikuti garis diagonalnya (Ghozali, 2013).

Uji Multikolinearitas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah

dalam model regresi ditemukan adanya korelasi yang tinggi atau sempurna antar variabel independen. Uji Multikolinieritas dapat dilakukan dengan 2 cara yaitu dengan melihat VIF (*Variance Inflation Factors*) dan nilai *Tolerance*. Jika $VIF > 10$ dan nilai $Tolerance < 0,10$ maka terjadi gejala Multikolinieritas (Ghozali, 2013:106).

Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Untuk mendeteksi ada tidaknya heteroskedastisitas dapat ditentukan dengan melihat grafik Plot (*Scatterplot*) antara nilai prediksi variabel terikat (*ZPRED*) dengan residual (*SRESID*). Jika grafik plot menunjukkan suatu pola titik yang bergelombang atau melebar kemudian menyempit, maka dapat disimpulkan bahwa telah terjadi heteroskedastisitas. Namun, jika tidak ada pola yang jelas, serta titik-titik menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y, maka tidak terjadi heteroskedastisitas. Pengujian ini digunakan untuk menguji adanya kesamaan dengan pengamatan penelitian sebelumnya.

Pengujian Hipotesis

Pengolahan data penelitian ini dilakukan dengan menggunakan analisis regresi sederhana dan analisis regresi berganda dengan bantuan *software* SPSS (*Statistical Product and Service Solution*). Hipotesis yang akan diuji dalam penelitian ini terdiri dari enam hipotesis yang diuji dengan persamaan regresi sebagai berikut :

1. $H1 : Y = a + b_1X_1 + e$
2. $H2 : Y = a + b_2X_2 + e$
3. $H3 : Y = a + b_3X_3 + e$
4. $H4 : Y = a + b_1X_1 + b_4X_4 + b_5(X_1.X_4) + e$
5. $H5 : Y = a + b_2X_2 + b_4X_4 + b_6(X_2.X_4) + e$
6. $H6 : Y = a + b_3X_3 + b_4X_4 + b_7(X_1.X_4) + e$

Dimana:

- Y : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
- a : Konstanta
- $b_1, b_2, \dots, b_7$: Koefisien regresi parsial untuk variabel bebas yang menunjukkan besar pengaruh salah satu variabel bebas terhadap variabel tidak bebas, bila variabel bebas yang lain konstan.
- X_1 : Kejelasan Sasaran Anggaran
- X_2 : Ketidakpastian Lingkungan
- X_3 : Pengendalian Akuntansi
- $X_{1.M}$: Interaksi antara kejelasan sasaran anggaran dan kinerja manajerial
- $X_{2.M}$: Interaksi antara ketidakpastian lingkungan dan kinerja manajerial
- $X_{3.M}$: Interaksi antara pengendalian akuntansi dan kinerja manajerial
- e : Faktor kesalahan pengganggu (*galat*) yaitu penyebab variasi pada variabel tidak bebas yang tidak dapat dijelaskan oleh variabel bebas.

Uji Signifikasi Parameter Individual (Uji Statistik t)

Untuk melakukan pengujian hipotesis secara parsial digunakan

Uji t. Uji t bertujuan untuk mengetahui pengaruh antara variabel independen dengan variabel dependen, dan untuk mengetahui apakah variabel bebas memiliki hubungan signifikan/tidak dengan variabel terikat secara individual untuk setiap variabel.

Definisi Operasionalisasi Variabel Variabel Independen

1. Kejelasan Sasaran Anggaran (X1)

Kenis dalam Suwandi (2015), kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik sehingga dapat dimengerti oleh orang yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran.

2. Ketidakpastian Lingkungan (X2)

Ketidakpastian lingkungan merupakan rasa ketidakmampuan individu dalam memprediksi sesuatu secara tepat di masa yang akan datang (Miliken dalam Lathifah, 2012)

3. Pengendalian Akuntansi (X3)

Pengendalian akuntansi didefinisikan sebagai pengendalian berdasarkan pada angka-angka akuntansi seperti anggaran, standart costing, flexible budgeting (Hapwod, 1976 dalam Faisal & Kusuma, 2012)

Variabel Dependen

Akuntabilitas kinerja adalah perwujudan kewajiban suatu instansi untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan melalui pertanggungjawaban periodik (BPKP, 2011)

Variabel Moderasi

Kinerja manajerial adalah hasil dari proses aktivitas mulai dari perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, evaluasi, pengawasan, pemilihan staf, negosiasi dan perwakilan (Mahoney dkk, 1963 dalam Nazaruddin, 1998).

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Hasil Uji Validitas

Uji validitas data digunakan untuk mengukur sah atau tidak suatu kuesioner. Pengujian ini dilakukan dengan menggunakan *Pearson Corelation*.

Variabel Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang diukur dengan menggunakan 9 item pertanyaan seluruhnya dinyatakan valid, variabel Kejelasan Sasaran Anggaran yang diukur dengan menggunakan 3 item pertanyaan seluruhnya dinyatakan valid, variabel Ketidakpastian Lingkungan yang diukur dengan menggunakan 12 item pertanyaan seluruhnya dinyatakan valid, variabel Pengendalian Akuntansi yang diukur dengan menggunakan 9 item pertanyaan seluruhnya dinyatakan valid, dan variabel Kinerja Manajerial yang diukur dengan menggunakan 12 item pertanyaan seluruhnya dinyatakan valid.

Hasil Uji Reabilitas Data

Suatu kuesioner dikatakan reliabel jika jawaban seseorang terhadap suatu pernyataan pada kuesioner adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Hasil uji reliabilitas instrumen penelitian dalam penelitian ini ditunjukkan pada Tabel 1 berikut ini.

Tabel 1
Hasil Uji Realibilitas Data

NO	Variabel Penelitian	Kesimpulan
1	Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	Reliabel
2	Kejelasan Sasaran Anggaran (X ₁)	Reliabel
3	Ketidakpastian Lingkungan (X ₂)	Reliabel
4	Pengendalian Akuntansi (X ₃)	Reliabel
5	Kinerja Manajerial (X _M)	Reliabel

Sumber : Data Olahan, 2016

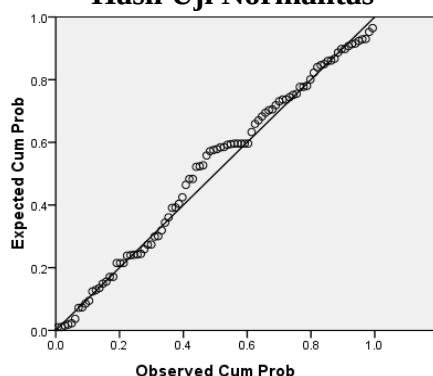
Hasil Uji Normalitas

Pada grafik normal *P-P Plot* terlihat titik-titik menyebar di sekitar garis diagonal, serta penyebarannya mengikuti arah garis diagonal. Kedua grafik ini menunjukkan bahwa model regresi layak dipakai karena asumsi normalitas (Ghozali 2013:163).

Didalam penelitian ini disajikan dalam graifik P-Plot. Dimana dasar pengambilan keputusan menurut Ghozali (2013) yaitu:

- 1) Jika sumbu menyebar sekitar garis diagonal maka model regresi memenuhi asumsi normalitas.
- 2) Jika data menyebar jauh dari garis diagonal atau tidak mengikuti arah garis diagonal atau maka model regresi normal.

Gambar 2
Hasil Uji Normalitas



Sumber : Data Olahan, 2016.

Hasil Uji Multikolinieritas

Pada penelitian ini, nilai *tolerance* yang dihasilkan dalam penelitian ini berada diantara 0.1-1.0, dan nilai *VIF* diantara 1.0-10. Dengan demikian dapat dijustifikasi bahwa keseluruhan variabel bebas yang digunakan dalam penelitian terbebas dari asumsi multikolinieritas.

Nilai dari *tolerance* mengukur variabilitas variabel independen yang terpilih yang tidak dijelaskan oleh variabel independen lainnya. Jadi nilai *tolerance* yang rendah sama dengan nilai *VIF* yang tinggi. Nilai *cutoff* yang umum dipakai untuk menunjukkan adanya multikolonieritas adalah nilai *tolerance* <0,10 atau nilai *VIF* > 10.

Nilai yang disajikan dalam uji multikolonieritas digunakan untuk melihat apakah masing-masing vaiabel independen memiliki kesamaan dengan variabel independen lainnya dan menghindari adanya kesamaan atas kesalahan peengganggu yang terjadi untuk masing-masing variabel independen untuk terbebas dari mutikolonieritas didalam penelitian.

Hasil uji multikolinieritas dalam penelitian ini ditunjukkan pada Tabel 2 berikut ini akan menunjukan data yang terbebas dari multikolonieritas:

Tabel 2
Hasil Uji Multikolinieritas

Variabel	Tolerance	VIF
KSA	.768	1.302
KPL	.619	1.615
PA	.894	1.118
KM	.731	1.367

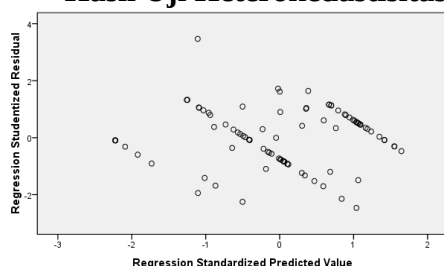
Sumber : *Data Olahan, 2016.*

Hasil Uji Heterokedastisitas

Pada penelitian ini, terlihat bahwa titik-titik tidak membentuk pola tertentu dan menyebar pada sumbu Y. Jadi, dapat disimpulkan bahwa model regresi dalam penelitian ini tidak terdapat heteroskedastisitas. Berikut ini ditampilkan pada gambar 3 yaitu hasil uji heterokedastisitas:

Gambar 3

Hasil Uji Heterokedastisitas



Sumber : *Data Olahan, 2016.*

Hasil Uji Hipotesis

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap AKIP

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan didapat nilai t_{hitung} senilai 4,967 dengan signifikansi 0,000 dan diperoleh nilai t_{tabel} ada taraf signifikansi 5% (2-tailed) dengan persamaan $n - k - 1 : \alpha/2 = 90 : 0,025 = \pm 1,987$ dimana n adalah jumlah sampel, k adalah jumlah variabel dan 1 adalah konstan. Dengan demikian diketahui bahwa $t_{hitung} 4.967 > t_{tabel} 1.987$ dan $Sig\ 0,000 < 0,05$. Jadi dapat dikatakan H_{01} ditolak dan H_{a1} diterima yaitu, kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Koefisien β sebesar 1,561 menyatakan adanya pengaruh positif kejelasan sasaran anggaran terhadap

akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan Terhadap AKIP

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan didapat nilai t_{hitung} senilai 9,631 dengan signifikansi 0,000 dan diperoleh nilai t_{tabel} ada taraf signifikansi 5% (2-tailed) dengan persamaan $n - k - 1 : \alpha/2 = 90 : 0,025 = \pm 1,987$ dimana n adalah jumlah sampel, k adalah jumlah variabel dan 1 adalah konstan. Dengan demikian diketahui bahwa $t_{hitung} 9,631 > t_{tabel} 1.987$ dan $Sig\ 0,000 < 0,05$. Jadi dapat dikatakan H_{02} ditolak dan H_{a2} diterima yaitu, ketidakpastian lingkungan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Koefisien β sebesar -0,729 menyatakan adanya pengaruh negatif ketidakpastian lingkungan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Pengaruh pengendalian Akuntansi Terhadap AKIP

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan didapat nilai t_{hitung} senilai 3,866 dengan signifikansi 0,000 dan diperoleh nilai t_{tabel} ada taraf signifikansi 5% (2-tailed) dengan persamaan $n - k - 1 : \alpha/2 = 90 : 0,025 = \pm 1,987$ dimana n adalah jumlah sampel, k adalah jumlah variabel dan 1 adalah konstan. Dengan demikian diketahui bahwa $t_{hitung} 3,866 > t_{tabel} 1.987$ dan $Sig\ 0,000 < 0,05$. Jadi dapat dikatakan H_{03} ditolak dan H_{a3} diterima yaitu, pengendalian akuntansi berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Koefisien β sebesar 0,322 menyatakan adanya pengaruh positif pengendalian akuntansi terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Pengaruh Kinerja Manajerial Terhadap Hubungan Kejelasan Sasaran Anggaran Dengan AKIP

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan didapat nilai t_{hitung} senilai 2,770 dengan signifikansi 0,000 dan diperoleh nilai t_{tabel} ada taraf signifikansi 5% (2-tailed) dengan persamaan $n - k - 1 : \alpha/2 = 90 : 0,025 = \pm 1,987$ dimana n adalah jumlah sampel, k adalah jumlah variabel dan 1 adalah konstan. Dengan demikian diketahui bahwa $t_{hitung} 2,770 > t_{tabel} 1,987$ dan $Sig\ 0,000 < 0,05$. Jadi dapat dikatakan H_{04} ditolak dan H_{a4} diterima yaitu, kinerja manajerial memoderasi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Pengaruh Kinerja Manajerial Terhadap Hubungan Ketidakpastian Lingkungan Dengan AKIP

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan didapat nilai t_{hitung} senilai 1,192 dengan signifikansi 0,237 dan diperoleh nilai t_{tabel} ada taraf signifikansi 5% (2-tailed) dengan persamaan $n - k - 1 : \alpha/2 = 90 : 0,025 = \pm 1,987$ dimana n adalah jumlah sampel, k adalah jumlah variabel dan 1 adalah konstan. Dengan demikian diketahui bahwa $t_{hitung} 1,192 < t_{tabel} 1,987$ dan $Sig\ 0,237 > 0,05$. Jadi dapat dikatakan H_{05} diterima dan H_{a5} ditolak yaitu, kinerja manajerial tidak memoderasi hubungan antara

ketidakpastian Lingkungan dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Pengaruh Kinerja Manajerial Terhadap Hubungan Pengendalian Akuntansi Dengan AKIP

Berdasarkan hasil pengujian yang didapat nilai t_{hitung} senilai 2,577 dengan signifikansi 0,012 dan diperoleh nilai t_{tabel} ada taraf signifikansi 5% (2-tailed) dengan persamaan $n - k - 1 : \alpha/2 = 90 : 0,025 = \pm 1,987$ dimana n adalah jumlah sampel, k adalah jumlah variabel dan 1 adalah konstan. Dengan demikian diketahui bahwa $t_{hitung} 2,577 > t_{tabel} 1,987$ dan $Sig\ 0,012 < 0,05$. Jadi dapat dikatakan H_{06} ditolak dan H_{a6} diterima yaitu, kinerja manajerial memoderasi hubungan antara pengendalian akuntansi dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan analisis dan pembahasan pada bagian sebelumnya, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut :

- 1) Hasil uji hipotesis pertama menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hal ini menunjukkan bahwa ketika semakin tinggi kejelasan sasaran anggaran maka akan semakin tinggi pula kemungkinan untuk tercapainya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota Pekanbaru.
- 2) Hasil uji hipotesis kedua menunjukkan bahwa ketidakpastian lingkungan

berpengaruh negatif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi ketidakpastian lingkungan maka semakin rendah kemungkinan tercapainya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota pekanbaru.

- 3) Hasil uji hipotesis ketiga menunjukkan bahwa pengendalian akuntansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi pengendalian akuntansi maka semakin tinggi kemungkinan tercapainya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota Pekanbaru.
- 4) Hasil Uji hipotesis keempat menunjukkan bahwa kinerja manajerial memoderasi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota pekanbaru. Hal ini berarti bahwa ketika pemimpin cakap dalam hal manajerial, salah satunya menerapkan sasaran anggaran akan menyebabkan akuntabilitas kinerja meningkat.
- 5) Hasil Uji hipotesis kelima menunjukkan bahwa kinerja manajerial tidak memoderasi hubungan antara ketidakpastian lingkungan dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota pekanbaru. Hal ini berarti bahwa lingkungan yang terdapat dalam pemerintahan cenderung stabil dan ketidakpastian lingkungan yang dialami pemerintah biasanya justru berasal dari luar instansi sehingga tidak dipengaruhi oleh kinerja manajerialnya.

- 6) Hasil Uji hipotesis keenam menunjukkan bahwa kinerja manajerial memoderasi hubungan antara pengendalian akuntansi dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota pekanbaru. Hal ini berarti bahwa ketika pihak manajerial mampu menerapkan suatu pengendalian akuntansi yang baik didalam pemerintahan, maka akan menyebabkan akuntabilitas kinerja meningkat.

Saran

Atas dasar kesimpulan di atas, dapat diajukan saran-saran sebagai berikut :

- 1) Pada penelitian selanjutnya, disarankan untuk memperluas area penelitian dan mencoba untuk mengembangkan variabel-variabel yang diteliti, sebab tidak menutup kemungkinan dengan penelitian yang mencakup lebih banyak variabel akan menghasilkan kesimpulan yang baik. Variabel-variabel lain yang mungkin dapat diteliti dalam penelitian selanjutnya antara lain: sistem pengendalian internal, sistem pelaporan dan partisipasi anggaran.
- 2) Untuk penelitian selanjutnya, dalam pengisian kuesioner sebaiknya responden didampingi langsung oleh peneliti agar informasi yang didapatkan oleh responden lebih jelas.
- 3) Untuk penelitian selanjutnya sebaiknya tidak hanya meneliti pada dinas, badan dan kantor saja, penelitian bisa diperluas dengan menambahkan biro dan rumah sakit daerah.

DAFTAR PUSTAKA

- Adha, Wendi, 2014, *Pengaruh Akuntabilitas, Ketidakpastian Lingkungan, dan Komitmen Pimpinan terhadap Penerapan Transparansi Pelaporan Keuangan (Studi Empiris pada SKPD Kota Dumai)*, Jurnal, Fakultas Ekonomi Universitas Riau, Pekanbaru, JOM FEKON Vol.1, No. 2
- Anthony, R.N., V. Govindarajan, 2005, *Sistem Pengendalian Manajemen*, Penerbit Salemba Empat, Jakarta
- Anugerah, Riza Pramita, 2015, *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dengan Kinerja Manajerial Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Pekanbaru)*, Jurnal, Fakultas Ekonomi Universitas Riau
- BPKP, 2011, *Dasar-Dasar Auditing*, Kode MA : 1.120, Bogor, Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP Dalam Rangka Diklat Sertifikasi JFA Tingkat Pembentukan Auditor Anggota Tim
- Darma, E. S., 2004, *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Sistem Pengendalian Akuntansi terhadap Kinerja Manajerial dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi pada Pemerintah Daerah*, Tesis, Yogyakarta, Program Pasca Sarjana UGM
- Desmiati, 2002, *Pengaruh Desentralisasi, Ketidakpastian Lingkungan dan Sistem Akuntansi Manajemen terhadap Kinerja Manajerial*, Jurnal
- Fisher, Cathy, 1996, *The Impact of Perceived Environmental Uncertainty and Individual Differences on Management Information Requirements: A Research Note*. *Accounting Organizations and Society*. Vol 21, No. 4, Pp. 361-369
- Ghozali, Imam. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program IBM SPSS 21*. Edisi 7, Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Herawaty, Netty, 2011, *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah daerah Kota Jambi*, Skripsi, Universitas Sumatera Utara
- Kaltsum, Ummu, 2013, *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah melalui Sistem Pengendalian Intern sebagai Variabel Intervening*, Jurnal
- Kusumaningrum, Indraswari, 2010, *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Provinsi Jawa*

- Tengah, Tesis, Program Studi Magister Akuntansi Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro, Jawa Tengah
- Lesmana, Desi, 2014, *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pengendalian Akuntansi dan Sistem pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja dengan Kinerja Manajerial sebagai Variabel Moderasi pada Instansi Pemerintah Kota Palembang*, Jurnal
- Mahsun, Mohammad, 2006, *Pengukuran Kinerja Sektor Publik*, Penerbit BPFE, Yogyakarta
- Mahon, Lance, 1995, *Pengelolaan Lingkungan untuk Akuntabilitas Perusahaan, Bisnis dan Etika*, Jurnal
- Mardiasmo, 2009, *Akuntansi Sektor Publik Edisi Revisi*, Penerbit Andi, Yogyakarta
- Milliken, F.J., 1987, *Three Types of Perceived Uncertainty about Environment State effect and response* *Uncertainty*, Academy Management, Review 12:133-143
- Nazaruddin, Ietje, 1998, *Pengaruh Desentralisasi dan Karakteristik Informasi Sistem Akuntansi Manajemen terhadap Kinerja Manajerial*, Journal of Accounting Research
- Nuraini, 2010, *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Brebes*, Jurnal, Universitas Semarang
- Primadona, Ilham, 2010, *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Pengendalian Akuntansi terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah dengan Kinerja Manajerial sebagai Variabel Moderasi*, Skripsi, Universitas Muhammadiyah, Yogyakarta
- Rahmawati, Diana, 2002, *Pengaruh ketidakpastian Lingkungan terhadap Partisipasi Anggaran dan kinerja Manajerial*, Jurnal
- Saputra, Jhony, 2014, *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Kinerja Manajerial dan Pelaporan/Pertanggungjawaban Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Kasus ada Pemerintah Provinsi Kepulauan Riau)*, Jurnal, Fakultas Ekonomi UMRAH
- Wahyuni, 2014, *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Rokan Hulu)*, Jurnal, Fakultas Ekonomi Universitas Riau, Pekanbaru