

PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN, KEJELASAN SASARAN ANGGARAN, PENGENDALIAN AKUNTANSI DAN SISTEM PELAPORAN TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH DAERAH DENGAN KOMITMEN ORGANISASI SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI

Beny Arifin W.

E-Mail: Beni007@yahoo.com

Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

ABSTRACT

This research is conducted to examine the effect of budget participation, budget goal clarity, accounting control and reporting system on performance accountability of government agencies with organizational commitment as a moderating variable. The sample in this study was taken with a purposive sample of non probability sampling that adjusted with certain criteria or considerations. The sample in this study are structural officials in Pekalongan Regency which amounted to 90 respondents. The results of this study show that the participation of the budget, the budget goal clarity, accounting controls and reporting systems have significant positive effect to the performance accountability of government agencies. However, budget participation, budget goal clarity, accounting controls and reporting systems do not affect the performance accountability of government agencies with organizational commitment as moderating variable.

Keywords : *Budget Participation, Goal Clarity of Budget, Accounting Control, Reporting System, Performance accountability of Government and Organizational Commitment.*

PENDAHULUAN

Pergeseran sistem pengelolaan pemerintahan Republik Indonesia dari arah sentralisasi ke arah sistem pemerintahan desentralisasi dalam wujud otonomi daerah yang berdasarkan pada Undang-Undang (UU) No.22 tahun 1999 yang kemudian diganti dan disempurnakan dengan Undang-Undang No. 32 tahun 2004 tentang pemerintahan daerah. Undang-Undang No. 25 tahun 1999 diganti dan disempurnakan dengan Undang-Undang No. 33 tahun 2004 tentang perimbangan keuangan antara pemerintah pusat berimplikasi pada tuntutan ekonomi yang lebih luas dan akuntabilitas publik secara

nyata yang harus diberikan kepada pemerintah daerah (Halim, 2001).

Halim (2004) dalam Anna (2010) menjelaskan bahwa akuntabilitas publik merupakan pemberian informasi dan pengungkapan atas aktivitas dan kinerja keuangan pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Dengan informasi dan pengungkapan tersebut, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah harus mau dan mampu menjadi subjek pemberi informasi atas aktivitas dan kinerja keuangan yang diperlukan secara akurat, relevan, tepat waktu, konsisten dan dapat dipercaya.

Yuhertiana (2003) dalam Oktavianna (2010) berpendapat bahwa anggaran merupakan alat untuk mencegah informasi asimetri dan perilaku disfungsional dari agen atau pemerintah daerah serta merupakan proses akuntabilitas publik (Bastian, 2002; Kluvers, 2001; Jones dan Pendlebury, 1996). Kinerja instansi pemerintah daerah yang diharapkan dapat meningkat setelah adanya desentralisasi, pengambilan keputusan organisasi harus mengadopsi pengendalian-pengendalian yang diperlukan, salah satunya dengan pengendalian akuntansi (Hill, 1988 dalam Emile, 2004).

Sistem pelaporan diperlukan untuk memantau hasil kerja pusat pertanggungjawaban. dalam laporan harus ditunjukkan hasil kerja pusat pertanggungjawaban beserta anggarannya, sehingga dapat diketahui penyimpangan terhadap anggaran (Arif, 1995 dalam Andi, 2008). Oleh karenanya, penelitian ini bertujuan untuk mengukur apakah Partisipasi Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah sebelum dan sesudah dimoderasi dengan Komitmen Organisasi.

TINJAUAN LITERATUR DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Anggaran merupakan pedoman atau tindakan yang akan dilaksanakan pemerintah meliputi rencana pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan yang diukur dalam satuan rupiah yang disusun menurut klasifikasi tertentu secara sistematis (PP No. 24/2005). Munawar, dkk (2006) menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran menunjukkan pada luasnya partisipasi bagi aparat pemerintah

daerah dalam memahami anggaran yang diusulkan oleh unit kerjanya dan pengaruh tujuan pusat pertanggungjawaban anggaran mereka. Penelitian yang menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempengaruhi kinerja secara tidak signifikan adalah penelitian yang dilakukan oleh Cherrington dan Cherrington, 1973; Milani, 1975; Kenis, 1979; Hirst, 1986. Sedangkan Stedry (1960), Bryan dan Locke (1967) melaporkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja mempunyai hubungan yang negatif.

Nouri dan Parker (1996) dalam Kusnadi (2005) menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran meningkatkan identifikasi para karyawan tidak hanya dengan sasaran anggaran tapi juga dengan tujuan organisasi karena komitmen organisasi mencakup penerimaan dan kepercayaan akan nilai dan tujuan organisasi, maka partisipasi anggaran meningkatkan komitmen organisasi. Sehingga apabila para pemerintah daerah diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran maka secara tidak langsung akan berpengaruh terhadap komitmen organisasi.

Menurut Kenis (1979), kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauhmana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan anggaran tersebut dimengerti oleh orang yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Oleh karena itu, sasaran anggaran harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggungjawab untuk menyusun dan melaksanakannya.

Penelitian Locke (1968) dan Kenis (1979) dalam Suhartono (2006) menunjukkan hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial menunjukkan hasil yang signifikan. Menurut Darma (2004) mendukung adanya hubungan antara kejelasan sasaran

anggaran dengan kinerja dalam konteks pemerintahan.

Komitmen organisasi dapat merupakan alat bantu psikologis dalam menjalankan organisasinya untuk pencapaian yang diharapkan (Nouri dan Parker, 1996; Chong dan Chong, 2002; Wentzel, 2002; Darma, 2004 dalam Suhartono, 2006). Pada pemerintah daerah, aparat yang merasa sasaran anggarannya jelas, akan bertanggungjawab jika didukung dengan komitmen aparat yang tinggi terhadap organisasi (instansi) pemerintah daerah.

Manchitos dalam Hilmi (2004) mengatakan bahwa sistem akuntansi merupakan bagian yang sangat penting dalam spektrum mekanisme kontrol keseluruhan yang digunakan untuk memotivasi, mengukur, dan memberi sanksi tindakan-tindakan para manajer dan karyawan di suatu organisasi.

Penggunaan sistem pengendalian akuntansi memungkinkan kepala instansi pemerintah daerah membuat keputusan-keputusan yang lebih baik dan melakukan kontrol operasi dengan lebih efektif dan efisien (Hilmi, 2005). Komitmen organisasi yang kuat di dalam diri individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sesuai dengan tujuan dan kepentingan organisasinya (Angel dan Perry, 1981; Porter *et al.* 1974 dalam Darlis, 2000).

Sistem pelaporan diperlukan untuk memantau hasil kerja pusat pertanggungjawaban. Dalam laporan harus ditunjukkan hasil kerja pusat pertanggungjawaban beserta anggarannya, sehingga dapat diketahui penyimpangan terhadap anggaran (Arif, 1995 dalam Andi, 2008). Lembaga Adiministrasi Negara dalam Hilmi (2004) mengemukakan laporan yang baik adalah laporan yang disusun secara jujur, obyektif, dan transparan.

Mowday *et. al* (1979) dalam Emile (2004) menyatakan bahwa komitmen organisasi merupakan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (goals) yang ingin dicapai organisasi. Porter *et. al* (1974) berpendapat bahwa manajer yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat terbaik demi kepentingan organisasi. sesuai dengan tinjauan literatur yang telah diuraikan, maka hipotesis penelitian adalah sebagai berikut:

Ha: Partisipasi Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah sebelum dan sesudah dimoderasi dengan Komitmen Organisasi.

METODE PENELITIAN

Jenis, Dumber dan Teknik Perolehan Data.

Data dalam penelitian ini diperoleh dari data primer melalui metode survei. Pengambilan sampel dilakukan dengan cara purposive sampling. Pertimbangan pertama adalah responden penelitian ini merupakan manajer tingkat menengah dan tingkat bawah dari pemerintah daerah yaitu pejabat setingkat kepala, kepala bagian/bidang/subdinas dan kepala subbagian/subbidang/seksi dari badan, dinas dan kantor pada pemerintah daerah Kabupaten Pekalongan. Pemilihan badan, dinas dan kantor dilakukan dengan alasan yaitu instansi tersebut merupakan satuan kerja pemerintah, yang berarti menyusun, menggunakan dan melaporkan realisasi anggaran atau sebagai pelaksana anggaran dari pemerintah daerah (Abdullah, 2004).

Pertimbangan kedua adalah manajer tingkat atas pada pemerintah daerah tidak termasuk dalam responden penelitian ini. Bupati atau walikota merupakan jabatan politis yang dipilih melalui DPRD dan partai politik pada kurun waktu tertentu. Pertimbangan ketiga adalah pejabat struktural pada satuan kerja sekretariat daerah tidak termasuk sebagai responden. Hal ini dengan pertimbangan yaitu sekretariat daerah tidak berhubungan secara langsung dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat dibandingkan badan/dinas/kantor (Darma, 2004).

Pengukuran Variabel

Variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah variabel partisipasi anggaran, variabel kejelasan sasaran anggaran, variabel pengendalian akuntansi, variabel sistem akuntansi, variabel komitmen organisasi, dan variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel-variabel tersebut, diadopsi dari penelitian-penelitian terdahulu dan telah banyak digunakan peneliti sebelumnya.

Partisipasi didefinisikan sebagai gambaran keterlibatan aparat pemerintah daerah dalam menyusun anggaran pada pusat pertanggungjawaban. Partisipasi anggaran diukur dengan instrumen 5 butir pertanyaan yang dikembangkan oleh Kenis (1979) dalam Herlaksono (2010).

Kejelasan sasaran anggaran didefinisikan sebagai gambaran keluasaan anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik serta dimengerti oleh pihak-pihak yang bertanggungjawab terhadap pencapaiannya (Kenis, 1979). Variabel kejelasan sasaran anggaran diukur dengan menggunakan instrumen 3 butir

pertanyaan dikembangkan oleh Abdullah (2005) dalam Lita (2011).

Pengendalian akuntansi didefinisikan sebagai sistem akuntansi yang efektif bagi kinerja yang lebih baik (Darma, 2004). Variabel pengendalian akuntansi diukur dengan menggunakan 6 instrumen butir pertanyaan yang dikembangkan oleh Myah dan Mia (1996) dalam Syuhada (2010).

Sistem pelaporan adalah seberapa sering laporan realisasi anggaran, neraca, catatan atas laporan keuangan, dan laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dibuat (Andi, 2008). Variabel sistem pelaporan diukur dengan menggunakan 7 instrumen butir pertanyaan yang dikembangkan oleh Abdullah (2005) dalam Lita (2011).

Komitmen organisasi didefinisikan sebagai keyakinan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goals*) yang ingin dicapai organisasi (Mowday *et al.* 1979 dalam Darma, 2004). Variabel komitmen organisasi diukur menggunakan 9 instrumen butir pertanyaan yang dikembangkan oleh Darma (2004) dalam Anna (2010).

Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah didefinisikan sebagai perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan suatu media pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik. Variabel AKIP diukur dengan menggunakan 13 instrumen pertanyaan yang dikembangkan oleh Suhartono (2006) dalam Anna (2010).

Pengujian Hipotesis

Metode ini digunakan untuk menguji pengaruh lebih dari satu variabel independen terhadap variabel dependen. Data-data yang

diperoleh akan diolah menggunakan SPSS 11.5 dengan nilai signifikan sebesar (α) 0,1. Rumus persamaannya adalah:

Model I

$$Y_1 = \alpha_1 + \beta_1 X_1 + \beta_5 X_5 + \beta_5 X_1 X_5 + \varepsilon \dots (1,5)$$

Model II

$$Y_2 = \alpha_2 + \beta_2 X_2 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_2 X_5 + \varepsilon \dots (2,6)$$

Model III

$$Y_3 = \alpha_3 + \beta_3 X_3 + \beta_5 X_5 + \beta_7 X_3 X_5 + \varepsilon \dots (3,7)$$

Model IV

$$Y_4 = \alpha_4 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_8 X_4 X_5 + \varepsilon \dots (4,8)$$

Keterangan :

Y_1, Y_2, Y_3, Y_4 : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3, \alpha_4$: Konstanta

$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5, \beta_6, \beta_7, \beta_8$: Koefisien Regresi

X_1 : Partisipasi Anggaran

X_2 : Kejelasan Sasaran Anggaran

X_3 : Pengendalian Akuntansi

X_4 : Sistem Pelaporan

X_5 : Komitmen Organisasi

E : *Error Term*, yaitu tingkat kesalahan praduga dalam penelitian

HASIL DAN PEMBAHASAN

Diskripsi Data

Pengumpulan data menggunakan instrumen kuesioner. Kuesioner tersebut didistribusikan langsung oleh peneliti atau kurir kepada responden. Jumlah kuesioner yang dikirim kepada responden sebanyak 100 kuesioner. Kuesioner yang kembali sebanyak 10 kuesioner. Kuesioner yang dapat dianalisis sebanyak 90 kuesioner. Tingkat pengembalian kuesioner mencapai 90% sehingga melebihi minimal 20% dari kuesioner yang didis-

tribusikan. Dengan demikian, data tersebut sudah mencukup sebagai ukuran sampel untuk tujuan analisis dan telah memiliki sifat-sifat bentuk distribusi normal (Wonacot dan Wonacot, 1995 dalam Abdullah, 2004).

Uji Validitas dan Reliabilitas

Uji validitas dilakukan dengan uji homogenitas data, yaitu dengan melakukan uji korelasi antar skor item-item pertanyaan dengan skor total (*Pearson Correlation*). Masing-masing item pertanyaan harus berkorelasi positif terhadap skor total pada tingkat signifikansi 1%. Hasil pengujian validitas menunjukkan nilai koefisien korelasi antar item-item pertanyaan, secara statistik, signifikan pada tingkat 1%. Hal ini menunjukkan instrumen tersebut dinyatakan valid.

Uji reliabilitas dimaksudkan untuk menentukan tingkat kepercayaan minimal yang dapat diberikan terhadap kesungguhan jawaban yang diterima. Uji reliabilitas instrumen peneliti dilaksanakan dengan melihat konsistensi koefisien *Cronbach Alpha* untuk semua variabel. Menurut Nunnally (1978) dalam Ghozali (2002), instrumen penelitian dikatakan handal (*reliable*), jika nilai *Cronbach Alpha* lebih dari 0,6. Berdasarkan uji *Cronbach Alpha* diketahui nilai yang muncul lebih besar dari 0,6. Hal ini berarti instrumen penelitian dinyatakan reliabel. Selain itu dapat berarti konsistensi responden dalam menjawab pertanyaan dapat dipercaya sebesar nilai *Cronbach Alpha* tersebut.

Uji Asumsi Klasik

Penelitian ini menggunakan tiga jenis uji asumsi klasik yang mendasari model analisis regresi, yaitu pengujian multikolinieritas dengan menggunakan nilai *tolerance* dan VIF; pengujian heteroskedastisitas dengan uji

Glejser; pengujian normalitas dengan menggunakan *one sample kolmogrov smirnov*.

Hasil pengujian multikolinieritas menunjukkan hasil perhitungan tolerance menunjukkan tidak ada variabel yang memiliki nilai *tolerance* kurang dari 10%, yang berarti tidak terjadi multikolinieritas di antara variabel-variabel tersebut. Hasil perhitungan *variance inflation factor* (VIF) menunjukkan hal yang sama, yaitu tidak satu pun variabel yang menunjukkan nilai VIF di atas 10 yang berarti tidak terjadi multikolinieritas di antara variabel-variabel tersebut (Ghozali, 2002).

Salah satu cara untuk mendeteksi ada atau tidaknya masalah heteroskedastisitas adalah dengan melakukan uji Glejser. Uji Glejser dapat dilakukan dengan meregresi nilai absolut residual sebagai variabel dependen dengan semua variabel independen dalam model. Jika signifikan $< \alpha$ (0,05) berarti terjadi heteroskedastisitas. Semua variabel independen untuk model penelitian menunjukkan hasil yang tidak signifikan. Hal ini mengindikasikan asumsi homoskedastisitas telah terpenuhi dalam penelitian ini.

Salah satu cara untuk mengetahui normalitas data adalah dengan menggunakan *one sample kolmogrov smirnov*. Hasil *one sample kolmogrov smirnov* disajikan pada gambar 2. Berdasarkan hasil tersebut, dapat disimpulkan bahwa penelitian ini telah memenuhi asumsi normalitas karena data $> 0,05$ (Ghozali, 2002).

Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis 1, seperti terdapat pada tabel 1, menunjukkan R² sebesar 0,164. Hal ini berarti bahwa variasi perubahan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah hanya bisa dijelaskan oleh variabel independen (partisipasi anggaran) sebesar 16,4% sedangkan

sisanya 83,4% dijelaskan oleh variabel lain di luar model. Uji Anova atau *F test* menghasilkan signifikansi *p value* sebesar 0,000 atau $p < 0,05$. Hal ini berarti model regresi dapat digunakan untuk memprediksi variabel dependen (akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah) dengan prediktornya variabel independen (partisipasi anggaran). Pengujian selanjutnya menunjukkan nilai koefisien partisipasi sebesar 2,599 dengan tingkat signifikansi *p value* sebesar 0,054 atau $p < 0,1$. Hal ini menunjukkan partisipasi anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Pengujian hipotesis 5, menunjukkan nilai koefisien moderat sebesar -0,089 dengan tingkat signifikansi *p value* sebesar 0,024 atau $p < 0,1$. Hal ini menunjukkan partisipasi anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah setelah dimoderasi dengan komitmen organisasi.

Tabel 1.
Model Summary

R Square	F	Sig.
.192	6.808	0.000
Partisipasi Anggaran		.054
Komitmen Organisasi		.005
Moderat		.024

Pengujian hipotesis 2, seperti terdapat pada tabel 2, menunjukkan R² sebesar 0,11. Hal ini berarti bahwa variasi perubahan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah hanya bisa dijelaskan oleh variabel independen (kejelasan sasaran anggaran) sebesar 11% sedangkan sisanya 89% dijelaskan oleh variabel lain di luar model. Uji Anova atau *F test* menghasilkan signifikansi *p value* sebesar 0,005 atau $p < 0,05$. Hal ini berarti model regresi dapat digunakan untuk memprediksi variabel

dependen (akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah) dengan prediktornya variabel independen (kejelasan sasaran anggaran). Pengujian selanjutnya menunjukkan nilai koefisien kejelasan sasaran anggaran sebesar 4,541 dengan tingkat signifikansi *p value* sebesar 0,048 atau $p < 0,1$. Hal ini menunjukkan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Pengujian hipotesis 6, menunjukkan nilai koefisien moderat sebesar -0,117 dengan tingkat signifikansi *p value* sebesar 0,081 atau $p < 0,1$. Hal ini menunjukkan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah setelah dimoderasi dengan komitmen organisasi.

Tabel 2.
Model Summary

R Square	F	Sig.
.11	4.656	0.005
Kejelasan Sasaran Anggaran		.054
Komitmen Organisasi		.005
Moderat		.081

Pengujian hipotesis 3, seperti terdapat pada tabel 3, menunjukkan R2 sebesar 0,078. Hal ini berarti bahwa variasi perubahan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah hanya bisa dijelaskan oleh variabel independen (pengendalian akuntansi) sebesar 7,8% sedangkan sisanya 92,2% dijelaskan oleh variabel lain di luar model. Uji Anova atau *F test* menghasilkan signifikansi *p value* sebesar 0,019 atau $p < 0,05$. Hal ini berarti model regresi dapat digunakan untuk memprediksi variabel dependen (akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah) dengan prediktornya variabel independen (pengendalian akuntansi). Pengujian selanjutnya menunjukkan nilai

koefisien pengendalian akuntansi sebesar 0,872 dengan tingkat signifikansi *p value* sebesar 0,082 atau $p < 0,1$. Hal ini menunjukkan sistem pelaporan berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Pengujian hipotesis 7, menunjukkan nilai koefisien moderat sebesar -0,028 dengan tingkat signifikansi *p value* sebesar 0,067 atau $p < 0,1$. Hal ini menunjukkan pengendalian akuntansi berpengaruh negatif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah setelah dimoderasi dengan komitmen organisasi.

Tabel 3.
Model Summary

R Square	F	Sig.
.078	3.503	.019
Pengendalian Akuntansi		.082
Komitmen Organisasi		.012
Moderat		.067

Pengujian hipotesis 4, seperti terdapat pada tabel 4, menunjukkan R2 sebesar 0,127. Hal ini berarti bahwa variasi perubahan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah hanya bisa dijelaskan oleh variabel independen (sistem pelaporan) sebesar 7,8% sedangkan sisanya 92,2% dijelaskan oleh variabel lain di luar model. Uji Anova atau *F test* menghasilkan signifikansi *p value* sebesar 0,002 atau $p < 0,05$. Hal ini berarti model regresi dapat digunakan untuk memprediksi variabel dependen (akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah) dengan prediktornya variabel independen (sistem pelaporan). Pengujian selanjutnya menunjukkan nilai koefisien sistem pelaporan sebesar 1,342 dengan tingkat signifikansi *p value* sebesar 0,022 atau $p < 0,1$.

Hal ini menunjukkan sistem pelaporan berpengaruh positif signifikan terhadap

akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Pengujian hipotesis 8, menunjukkan nilai koefisien moderat sebesar -0,031 dengan tingkat signifikansi *p value* sebesar 0,059 atau $p < 0,1$. Hal ini menunjukkan sistem pelaporan berpengaruh negatif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah setelah dimoderasi dengan komitmen organisasi.

Tabel 4.
Model Summary

R Square	F	Sig.
.127	5.325	.002
Sistem Pelaporan		.022
Komitmen Organisasi		.015
Moderat		.059

Hasil pengujian hipotesis pertama dapat diketahui bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah sebelum dimoderasi komitmen organisasi. Hal ini berarti partisipasi anggaran yang diterapkan tinggi maka akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah akan meningkat dan sebaliknya semakin rendah partisipasi anggaran maka akuntabilitas kinerja yang diterapkan akan menurun. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Brownell (1982) dan Anna (2010) yang menyatakan mendukung adanya hubungan antara partisipasi anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Hasil pengujian hipotesis kedua dapat diketahui bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah sebelum dimoderasi komitmen organisasi. Dengan kata lain apabila terjadi peningkatan penerapan kejelasan sasaran anggaran sebelum dimoderasi maka akuntabilitas kinerja instansi

pemerintah akan mengalami peningkatan dan sebaliknya. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Darma (2004) dalam Siwi (2008), Andi (2008) dan Anna (2010) yang mendukung adanya hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja dalam konteks pemerintahan.

Hasil pengujian hipotesis ketiga dapat diketahui bahwa pengendalian akuntansi berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah sebelum dimoderasi komitmen organisasi. Hal ini menggambarkan bahwa semakin banyak penggunaan sistem pengendalian akuntansi akan menyebabkan peningkatan kinerja organisasi dengan mendorong pengambilan keputusan dan pengendalian aktifitas keuangan oleh para manajer secara lebih baik. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Abdullah (2004), Andi (2008), Herlaksono (2010) dan Anna (2010) yang berkesimpulan bahwa pengendalian akuntansi berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Hasil pengujian hipotesis keempat dapat diketahui bahwa sistem pelaporan berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah sebelum dimoderasi komitmen organisasi. Agar dapat memantau dan mengendalikan kinerja pemerintah dalam mengimplementasikan anggaran yang telah ditetapkan diperlukan sistem pelaporan yang baik. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Hilmi (2004) dan Andi (2008) yang menyatakan sistem pelaporan berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Hasil pengujian hipotesis kelima dapat diketahui adanya pengaruh negatif dan signifikan antara partisipasi anggaran sesudah dimoderasi komitmen organisasi berpengaruh

terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Tidak semua aparat pemerintah daerah diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran yang secara tidak langsung akan berpengaruh terhadap komitmen organisasi. Hasil penelitian ini memberikan bukti bahwa para pejabat struktural di Kabupaten Pekalongan memiliki kepentingan profesi yang dapat menimbulkan konflik dengan kepentingan organisasi yang akan mempengaruhi kinerja manajer. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Asmorowati (2010), Anna (2010), dan Lita (2011).

Hasil pengujian hipotesis keenam dapat diketahui adanya pengaruh negatif dan signifikan antara kejelasan sasaran anggaran sesudah dimoderasi komitmen organisasi berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Hal ini dimungkinkan bahwa aparat pemerintah Kabupaten Pekalongan tidak hanya mengutamakan kepentingan organisasi dalam mencapai tujuan organisasi untuk menunjang keberhasilan organisasinya tetapi juga mengutamakan kepentingan pribadinya sehingga aparat memiliki dua kepentingan dalam menjalankan tugasnya. Hal ini menyebabkan komitmen organisasi tidak dapat berperan sebagai pemoderasi dalam hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dan akuntabilitas kinerja karena menjalankan dua kepentingan tersebut. Hasil penelitian ini tidak sesuai dengan penelitian (Nouri dan Parker, 1996; Chong dan Chong, 2002; Wentzel, 2002; Darma, 2004 dalam Suhartono, 2006) yang menyatakan bahwa ada hubungan positif antara kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah setelah dimoderasi dengan komitmen organisasi. Tetapi sejalan dengan peneli-

tian Asmorowati (2010), Dany (2010), Herlaksono (2010) dan Anna (2010).

Hasil pengujian hipotesis ketujuh dapat diketahui adanya pengaruh negatif dan signifikan antara pengendalian akuntansi sesudah dimoderasi komitmen organisasi berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Sebaiknya semakin baik pengendalian akuntansi yang diterapkan oleh suatu organisasi maka akan semakin besar kemungkinan perencanaan dan tujuan organisasi, tetapi dalam kenyataannya sistem pengendalian akuntansi tidak mempengaruhi suatu organisasi untuk mencapai tujuan atau komitmen organisasi. Penelitian ini sejalan dengan Emile (2004) dalam Herlaksono (2010) dan Anna (2010) yang menyatakan bahwa penggunaan sistem pengendalian akuntansi dimaksudkan untuk memfasilitasi perencanaan dan pengendalian aktivitas organisasi dengan tujuan pencapaian kinerja sesuai dengan yang diharapkan. Tujuan informasi akuntansi untuk pemakaiannya adalah meningkatkan penilaian dan keputusan yang lebih baik.

Hasil pengujian hipotesis kedelapan dapat diketahui adanya pengaruh negatif dan signifikan antara sistem pelaporan sesudah dimoderasi komitmen organisasi berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Hal ini berarti adanya moderasi komitmen organisasi mengakibatkan munculnya pengaruh dua arah artinya setiap peningkatan sistem pelaporan, didorong dengan komitmen organisasi yang tinggi akan melemahkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dan sebaliknya penurunan sistem pelaporan. Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan penelitian Porter *et al* (1974) yang menyatakan bahwa manajer yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi maka akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha

berbuat terbaik demi kepentingan organisasi. Sebaliknya, manajer yang mempunyai komitmen organisasi yang rendah mementingkan dirinya sendiri dan kelompoknya.

Hal ini berarti aparat pemerintah Kabupaten Pekalongan tidak hanya mengutamakan kepentingan organisasi untuk menunjang keberhasilan tujuan organisasinya tetapi juga mengutamakan kepentingan pribadinya sehingga aparat memiliki dua kepentingan didalam menjalankan tugasnya sehingga menyebabkan akuntabilitas atau pertanggungjawaban kinerja aparat pemerintah Kabupaten Pekalongan akan semakin menurun atau melemah karena didalam menjalankan tugasnya aparat juga mengutamakan kepentingan pribadinya tidak hanya kepentingan organisasinya.

PENUTUP

Setelah mengetahui hasil dari hipotesis yang telah diuji dapat ditarik simpulan bahwa partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hal ini menunjukkan organisasi pada Kabupaten Pekalongan yang diteliti mengikutsertakan manajer tingkat menengah dan bawah dalam proses penyusunan anggaran dan kualitas SDM yang baik dalam partisipasi anggaran. Dalam penggunaan pengendalian akuntansi yang semakin banyak akan menyebabkan peningkatan kinerja manajer dalam mendorong keputusan dan pengendalian aktifitas keuangan oleh para manajer secara lebih baik dan akan menunjang dalam sistem pelaporannya.

Hasil penelitian pada partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, pengan-

dalian akuntansi dan sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderasi tidak ada pengaruh. Hasil penelitian ini memberikan bukti bahwa para pejabat struktural di Kabupaten Pekalongan memiliki kepentingan profesi yang dapat menimbulkan konflik dengan kepentingan organisasi, kejelasan sasaran anggaran dan komitmen organisasi tidak mampu bertindak sebagai moderating yang mempengaruhi kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, dan tidak menggambarkan bahwa semakin baik pengendalian akuntansi yang diterapkan oleh suatu organisasi maka semakin besar kemungkinan perencanaan dan tujuan organisasi.

Penelitian ini masih mengalami beberapa kekurangan misalnya penelitian ini hanya mengambil variabel konteks yaitu komitmen organisasi dan penelitian ini hanya dilakukan pada satu waktu dimungkinkan perilaku individu senantiasa berubah dari waktu ke waktu. Alat ukur yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan kuesioner dimana jawaban yang diberikan responden besar dipengaruhi oleh subyektivitas. Pengumpulan data dalam penelitian ini hanya menerapkan metode survei yang dilaksanakan dengan pertanyaan tertulis tanpa menggunakan pertanyaan tertulis tanpa menggunakan pertanyaan secara lisan sehingga kesimpulan yang diambil berdasarkan pada jawaban yang diberikan responden secara tertulis, hal ini menimbulkan persepsi yang berbeda dengan keadaan sesungguhnya. Kurangnya akurasi dalam pengumpulan data sehingga data yang diperoleh dari responden tidak sesuai dengan pengisinya dan peneliti tidak dapat menjamin mengenai akurasi data tersebut.

Agar penelitian berikutnya diharapkan dalam memperoleh data sebaiknya dilakukan wawancara secara langsung kepada responden, supaya memberikan data yang lebih lengkap dan sesuai dengan harapan. Menggunakan sampel yang lebih besar dengan cakupan wilayah yang lebih luas sehingga dapat meningkatkan kemampuan generalisasi kesimpulan hasil penelitian. Perlunya akurasi dalam pengumpulan data sehingga peneliti dapat menjamin akurasi data yang diperoleh dari responden.

DAFTAR PUSTAKA

- Bayu, N. 2007. “*Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah*”, Skripsi, Universitas Muhammadiyah Yogyakarta, Yogyakarta.
- Emile, S. D. 2004. “*Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Sistem Pengendalian Akuntansi terhadap Kinerja Manajerial dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi*”, Simposium Nasional Akuntansi VII Desember, 603-646.
- Ghozali, I. 2002. *Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program SPSS*. (BP Undip)
- Gunawan, D. 2010, “*Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi*”, Skripsi, Universitas Muhammadiyah Yogyakarta, Yogyakarta.
- Nazarudin, I. 2004. “*Modul Praktikum Statistik*”, Yogyakarta: UPFE.
- Indriyani, L. 2011. “*Pengaruh Partisipasi Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderasi*”, Skripsi, Universitas Muhammadiyah Yogyakarta, Yogyakarta.
- Herlaksono. 2010. “*Pengaruh Partisipasi Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran dan Sistem Pengendalian Akuntansi terhadap Kinerja Manajerial dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderasi*”, Skripsi, Universitas Muhammadiyah Yogyakarta, Yogyakarta.
- Junianto, A. 2003. “*Hubungan antara Partisipasi Anggaran terhadap terjadinya Slack dengan Variabel Moderasi Informasi Asimetry Budaya Organisasi dan Komitmen Organisasi*”, Skripsi, Universitas Muhammadiyah Yogyakarta, Yogyakarta
- Lestiana, S. 2008. “*Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Komitmen Organisasi terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah*”, Skripsi, Universitas Muhammadiyah Yogyakarta, Yogyakarta.
- Manwahani, O. 2010, “*Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Pengendalian Akuntansi terhadap Akuntabilitas Publik dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Intervening*”, Skripsi,

Universitas Muhamadiyah Yogyakarta,
Yogyakarta.

*Organisasi sebagai Variabel
Pemoderasi*”, Skripsi, Universitas
Muhamadiyah Yogyakarta, Yogyakarta.

Noviana, N. A. 2004. *“Pengaruh Partisipasi
Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran
dan terhadap Kinerja Aparat Pemerintah
Daerah dengan Motivasi sebagai
Variabel Moderat*”, Skripsi, Universitas
Muhamadiyah Yogyakarta, Yogyakarta.

Siwi. 2008. *“Kejelasan Sasaran Anggaran
dan Pengendalian Akuntansi terhadap
Akuntabilitas Kinerja Instansi
Pemerintah dengan Komitmen Organisasi
sebagai Variabel Moderasi*”, Skripsi,
Universitas Muhamadiyah Yogyakarta,
Yogyakarta.

Primadona, I. 2010. *“Pengaruh Kejelasan
Sasaran Anggaran dan Pengendalian
Akuntansi terhadap Kinerja Manajerial
dengan Komitmen Organisasi sebagai
Variabel Moderasi*”, Skripsi, Universitas
Muhamadiyah Yogyakarta, Yogyakarta.

Suhartono, E., dan M. Solichin. 2006.
*“Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran
Terhadap Senjangan Anggaran Instansi
Pemerintah Daerah dengan Komitem
Organisasi sebagai Pemoderasi*”.
Simposium Nasional Akuntansi IX.

Republik Indonesia, Undang-Undang Republik
Indonesia No.32 Tahun 2004, tentang

Sulistiyani, A. 2010. *“Pengaruh Partisipasi
Penyusunan Anggaran, Kejelasan
Sasaran Anggaran dan terhadap Kinerja
Manajerial dengan Komitmen Organisasi
sebagai Variabel Moderasi*”, Skripsi,
Universitas Muhamadiyah Yogyakarta,
Yogyakarta.

Pemerintah Daerah, Undang-Undang Republik
Indonesia No.33 Tahun 2004, tentang
Perimbangan Keuangan antara
Pemerintah Pusat dan Daerah

Pemerintah Daerah , Undang-Undang Republik
Indonesia No.17 Tahun 2003, tentang
Keuangan Negara

Alawiyah, A. T. 2008, *“Pengaruh Kejelasan
Sasaran Anggaran, Pengendalian
Akuntansi dan Sistem Pelaporan
terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi
Pemerintah Daerah di Tingkat Satuan
Kerja Perangkat Daerah*”, Skripsi,
Universitas Muhamadiyah Yogyakarta,
Yogyakarta.

Rahman, A. 2007. *“Pengaruh Partisipasi
Penyusunan Anggaran, Kejelasan
Sasaran Anggaran dan terhadap Kinerja
Manajerial dengan Komitmen Organisasi
sebagai Variabel Moderasi*”, Skripsi,
Universitas Muhamadiyah Yogyakarta,
Yogyakarta.

Wahyudi, M. 2009. *“Kejelasan Sasaran
Anggaran dan Pengendalian Akuntansi
Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi
Pemerintah Daerah dengan Kinerja
Manajerial sebagai Variabel*

Septiana, A. 2010. *”Pengaruh Kejelasan
Sasaran Anggaran dan Pengendalian
Akuntansi terhadap Akuntabilitas Kinerja
Instansi Pemerintah dengan Komitmen*

Intervening”, Skripsi, Universitas Muhamadiyah Yogyakarta, Yogyakarta.

Wahyuni, L. 2009. “*Pengaruh Komunikasi Organisasi Terhadap Kinerja Karyawan Bagian Akuntansi dengan Komitmen Organisasi dan Tekanan Pekerjaan sebagai Variabel Intervening*”, Tesis. Pasca Sarjana Undip: Semarang.