

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja dengan Pengendalian Internal sebagai Variabel Intervening

Sanusi^{1*}, Atma Hayat¹, Novika Rosari¹

¹Program Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Lambung Mangkurat
Jl. KH. Hasan Basri No. 1 Banjarmasin, Indonesia

*Email: sanusi.ktb2020@gmail.com

ABSTRAK: Kajian ini memiliki tujuan guna menguji kejelasan target anggaran dan sistem pelaporan yang mempengaruhi akuntabilitas kinerja. Kajian ini juga menguji apakah sistem pengendalian internal memediasi pengaruh kejelasan target anggaran maupun sistem pelaporan. Kajian ini berjenis kausalitas asosiatif dan terlaksana melalui metode survei melalui penyebaran angket ke penyusun laporan pertanggungjawaban kinerja instansi pemerintah di Kotabaru. Populasi penelitian ini adalah seluruh SKPD di lingkungan Pemerintah Kabupaten Kotabaru yang berjumlah 30 SKPD yang terdiri dari 82 responden sampel. Kajian ini bermetode analisis statistik deskriptif dan analisis partial least square (SEM-PLS). Analisis didukung oleh Smart-PLS 3.0. Hasil kajian ini memperlihatkan bila kejelasan target anggaran maupun pengendalian internal yang mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sedangkan sistem pelaporan tidak mempengaruhi akuntabilitas kinerja. Kejelasan target anggaran, dan sistem pelaporan mempengaruhi pengendalian internal. Pengendalian internal sebagai variabel intervening dapat mempengaruhi kejelasan tujuan anggaran dan sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja.

Kata kunci: Kejelasan Sasaran Anggaran; Sistem Pelaporan dan Akuntabilitas Kinerja Pemerintah; Sistem Pengendalian Internal; Organisasi Sektor Publik

ABSTRACT : This study aims to examine the effect of the clarity of budget objectives and reporting systems on the performance accountability of government agencies. This study is also to test whether the internal control system mediates the effect of the clarity of government budget objectives and reporting systems. This type of research is associative causality. This research was conducted using a survey method by distributing questionnaires to the compilers of performance accountability reports of government agencies in Kotabaru. The population of this study was all SKPD in the Kotabaru Regency Government, totaling 30 SKPD consisting of 82 sample respondents. The data analysis method used is descriptive statistical analysis and Partial Least Square (SEM-PLS) analysis. The analysis is assisted by the Smart PLS 3.0 program. The results of this study indicate that the clarity of budget targets and internal control affect the performance accountability of government agencies while the reporting system has no effect on performance accountability. Clarity of budget targets, and reporting systems affect internal control. Internal control as an intervening variable can affect the clarity of budget objectives and the accountability reporting system for the performance of the Kotabaru local government agencies.

Keywords: Budget Goal Clarity; Reporting System and Accountability of Government Performance; The System of Internal Control; Public Sector Organization



PENDAHULUAN

Pemerintah daerah sebagai organisasi atau institusi yang mengoperasikan pemerintahan dengan masyarakat sebagai sumber legitimasi. Atas dasar itulah, masyarakat yang memercayai pemerintahan perlu memperoleh penyeimbang melalui kinerja yang baik agar layanan bisa dioptimalkan secara efektif dan menyentuh warga tanpa memandang latar belakang. Perihal ini turut diperjelas melalui pelaksanaan sistem desentralisasi di pemerintahan, terutama terkait otonomi daerah.

Pemerintah Kabupaten Kotabaru termasuk sebagai organisasi di bidang publik yang melaksanakan otonomi daerah berdasar pada peraturan dan wewenang daerah otonom guna melakukan pengaturan dan kepengurusan kepentingan masyarakat sesuai prakarsa sendiri yang berdasar pada aspirasi masyarakat. Penerapan UU No. 23 Tahun (2014) mengenai Pemerintah Daerah.

Secara umum, pemerintah daerah menghadapi masalah mengendai ketidakefektifan, pemakaian anggaran, maupun pemborosan. Perihal ini bisa tampak melalui akuntabilitas kinerja Kabupaten Kotabaru pada tahun 2017 sampai 2019. Nilai pengevaluasian sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (SAKIP) Pemerintah Kabupaten Kotabaru periode 2017-2018 bernilai CC (cukup baik) dan pada tahun 2019 akuntabilitas kinerja instansi Pemerintah Kabupaten Kotabaru naik dari CC (cukup baik) menjadi B (baik).

Permasalahan akuntabilitas kinerja di lingkungan Pemerintah Daerah Kabupaten Kotabaru dari tahun 2017 - 2019 mengulas perihal kejelasan target penganggaran dan sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja sejak Agustus 2020 menggambarkan hasil pencapaian strategis SKPD Pemerintah Kabupaten Kotabaru tahun 2017, penyerapan belanja hanya 82,27%, rencana belanja tidak terealisasi 17,73%, pada 2017 berdasar Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten Kotabaru tahun 2017 Kabupaten Kotabaru memiliki kewajiban yang berupa utang jangka pendek atau kewajiban daerah kepada pihak ketiga akibat ketidakmampuan pemerintah daerah untuk melakukan pembayaran akibat kas daerah tidak tersedia.

Target realisasi anggaran yang tidak tercapai dan meningkatnya utang jangka pendek merupakan salah satu bentuk akuntabilitas kinerja yang menjadi salah satu faktor permasalahan yang diteliti. Tahun 2017 capaian realisasi belanja 82,27%, target belanja yang tidak tercapai 17,73%, sedangkan utang jangka pendek pada tahun 2017 sebesar Rp.31.802.772.834,47. Pada tahun 2018 utang jangka pendek yang dimiliki Kabupaten Kotabaru sebesar Rp.25.850.827.081,00 dengan realisasi anggaran 86,32 % dengan anggaran tidak terealisasi 13,68%. Pada tahun 2019 anggaran tidak terealisasi 13,67% dengan utang jangka pendek sebesar Rp.60.247.980.881,00 realisasi anggaran 86,33%.

Uraian di atas menunjukkan adanya suatu fenomena yang harus dilakukan kajian lebih lanjut sehubungan akuntabilitas kinerja SKPD Pemerintah Kabupaten Kotabaru terpengaruh oleh kejelasan target anggaran, sistem pelaporan dengan pengendalian internal sebagai variabel *intervening*. Kajian yang akan terlaksana sebagai hasil pengembangan kajian milik Kaltsum & Rohman, (2014) dengan memasukkan sistem pelaporan yang memengaruhi akuntabilitas kinerja sebagai pembaruan dari kajian sebelumnya. Dalam kajian sebelumnya dengan menganalisis *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Melalui Sistem Pengendalian Internal sebagai Variabel Intervening (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Salatiga)*. Hasil kajian ini memperlihatkan bila kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap sistem pengendalian internal. Sistem pengendalian intern memengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Kejelasan target anggaran memengaruhi akuntabilitas kinerja

pemerintah. Kejelasan target anggaran memengaruhi akuntabilitas kinerja pemerintah melalui sistem pengendalian internal yang menjadi variabel *intervening*.

Selain fenomena kajian yang sudah teruraikan, terjadi riset gap dari beberapa kajian terdahulu. Kusumaningrum, (2009) melalui hasil kajiannya memperlihatkan bila kejelasan target anggaran memengaruhi positif dan bermakna bagi akuntabilitas kinerja pemerintah. Berbeda dengan kajian milik Jumiri, (2012) yang memaparkan bila kejelasan target anggaran tanpa berhubungan secara bermakna dengan akuntabilitas kinerja. Herawati, (2011) mengkaji perihal kejelasan target anggaran yang memengaruhi akuntabilitas kinerja pemerintah daerah Kota Jambi. Memberi simpulan bila kejelasan target anggaran memengaruhi negatif dan bisa diperhatikan melalui tingkat signifikannya: tanpa bermakna bagi akuntabilitas kinerja. Paramitha, (2016) menuturkan bila pengaruh ketepatan sasaran anggaran, sistem pengendalian manajerial sektor publik, maupun sistem pelaporan pada akuntabilitas kinerja, bahwa sistem pelaporan memengaruhi positif dan bermakna bagi akuntabilitas kinerja SKPD. Setiawan (2013) menambahkan bila kejelasan target anggaran, pengendalian akuntansi, dan sistem pelaporan memengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintahan. Hasil kajian menjelaskan bila kejelasan target anggaran memengaruhi bermakna bagi akuntabilitas kinerja pemerintah, pengendalian akuntansi memengaruhi bermakna bagi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, dan sistem pelaporan tanpa memengaruhi akuntabilitas kinerja pemerintah.

Berdasar kajian terdahulu yang memperlihatkan adanya nirkonsisten di setiap kajian, menjelaskan bila ada peluang variabel lainnya yang berperan sebagai perantara antara kejelasan target anggaran terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah dan sistem pelaporan bagi akuntabilitas kinerja. Ghozali, (2014) memaparkan bila belum ada integral dari hasil kajian anggaran sebab keterkaitan antara anggaran dan kinerja manajerial bergantung ke faktor tertentu atau kerap disebut sebagai variabel kontijensi (*contingency variables*). Model kajian itu bermaksud guna menguji *contextual factors* yang memengaruhi keterkaitan sistem pengendalian dan akuntabilitas kinerja. Sistem pengendalian, termasuk anggaran maupun pendekatan kontijensi berpeluang memunculkan variabel lainnya yang berperan sebagai variabel *intervening*.

Berdasar fenomena tersebut di atas dan adanya riset gap dari beberapa kajian terdahulu, peneliti mengangkat judul kajian *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja dengan Pengendalian Internal sebagai Variabel Intervening pada SKPD Pemerintah Kabupaten Kotabaru*.

Kajian ini bertujuan untuk melakukan pengujian dan menganalisis kejelasan sasaran anggaran yang memengaruhi akuntabilitas kinerja SKPD Pemerintah Kabupaten Kotabaru, melakukan pengujian dan menganalisis sistem pelaporan yang memengaruhi akuntabilitas kinerja SKPD Pemerintah Kabupaten Kotabaru, melakukan pengujian dan menganalisis kejelasan sasaran anggaran yang memengaruhi pengendalian internal SKPD Pemerintah Kabupaten Kotabaru, lakukan pengujian dan menganalisis sistem pelaporan yang memengaruhi pengendalian internal SKPD Pemerintah Kabupaten Kotabaru, melakukan pengujian dan menganalisis pengendalian internal yang memengaruhi akuntabilitas kinerja SKPD di Pemerintah Kabupaten Kotabaru, melakukan pengujian dan menganalisis kejelasan sasaran anggaran yang memengaruhi akuntabilitas kinerja dengan pengendalian internal sebagai variabel perantara pada SKPD Pemerintah Kabupaten Kotabaru, melakukan pengujian dan menganalisis sistem pelaporan yang memengaruhi akuntabilitas kinerja dengan pengendalian internal sebagai variabel perantara SKPD Pemerintah Kabupaten Kotabaru.

Teori Keagenan, Teori *Agency* ialah keterkaitan dua pihak dalam suatu kegiatan transaksi. Pihak yang satu acap dikenal sebagai *agent*, yakni pihak yang memperoleh wewenang guna melaksanakan kegiatan tertentu yang terawasi oleh pihak lain: *principal*. *Principal* ialah pihak yang memberi wewenang bagi agen guna bertindak dan mengawasi tindakan *agent*. Pihak yang bertransaksi dengan *agent* dikenai sebagai *third party*. Terkait permasalahan keagenan, praktik dalam melaporkan keuangan di suatu organisasi bidang publik ialah konsep yang berdasar pada teori keagenan (Budi Santoso, 2015).

Pendekatan Kontijensi, Kajian ini berpendekatan kontijensi sebagai *grand theory*. Kemunculan pendekatan kontijensi berasal dari dugaan dasar pendekatan perspektif umum yang menjelaskan bila pengendalian dapat ditetapkan ke kriteria perusahaan apa pun dan berkondisi lingkungan di mana saja (Susmitha, 2012). Akibat ketertarikan terhadap pendekatan kontijensi ini, para peneliti berupaya mengetahui tingkat kehandalan variabel bebas yang acap memengaruhi di tiap kondisi atau tidak pada variabel terikat. Sesuai teori kontijensi ini, terdapat anggapan bila muncul faktor situasional berpeluang menjalin interaksi di dalam memengaruhi kondisi tertentu.

Akuntansi Keuangan Daerah, Akuntansi keuangan daerah meliputi semua aktivitas merencanakan, melaksanakan, menata usaha, akuntansi, laporan, tanggung jawab, maupun pengawasan keuangan daerah (Abdul Halim, 2007). Tata kelola keuangan daerah, terutama terkait akuntansi, tanggung jawab, dan pelaporan mengarah ke aturan undang-undang, seperti Undang-Undang No. 17 Tahun (2003) mengenai Keuangan Negara, Undang-undang No. 15 Tahun (2004) mengenai Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, Undang-undang No. 23 Tahun (Undang-Undang Republik Indonesia, 2014) mengenai Pemerintahan Daerah, Peraturan Pemerintah No. 58 Tahun (2005) mengenai Pengelolaan Keuangan Daerah, Peraturan Pemerintah No. 8 Tahun 2006 (2006) mengenai Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah, Permendagri No. 13 Tahun (2006) mengenai Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah dan Permendagri No. 64 Tahun (2013) mengenai Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua pada Pemerintah Daerah, Akuntansi sektor Publik Akuntansi Keuangan Daerah (Abdul Halim, 2007), Akuntansi Manajemen Sektor Publik (Indra Bastian (2017).

Akuntansi Keuangan SKPD, Satuan kerja ialah unsur akuntansi yang berkewajiban mencatat transaksi di lingkungan satuan kerja pada sistem akuntansi keuangan daerah. Sistem akuntansi keuangan daerah terbagi atas dua jenis, meliputi satuan kerja perangkat daerah (SKPD) dan satuan kerja pengelola keuangan daerah (SKPKD). Aktivitas akuntansi di SKPD, terdiri atas pencatatan penghasilan, belanja, aktiva, maupun selain simpanan/kas. Tahap dalam mencatat akuntansi di SKPD itu terlaksana oleh pejabat penatausaha keuangan satuan kerja perangkat daerah (PPK-SKPD) berdasar dokumen sumber yang diperoleh melalui bendahara maupun kuasa bendahara umum daerah (Kuasa BUD). PPK-SKPD mencatat transaksi penghasilan di jurnal pemerolehan kas, transaksi belanja di jurnal pengeluaran kas belanja, transaksi aktiva, dan selain kas di jurnal umum.

Penyusunan Anggaran Keuangan Daerah, Anggaran ialah pernyataan terkait pengestimasian kinerja yang ingin diperoleh selama periode tertentu dan dinyatakan melalui finansial (Pratiwy, Suwandi, 2013). Selama penyusunan anggaran, pemerintah perlu berdasar pada pemikiran guna kepentingan dan kesejahteraan masyarakat (Mardiasmo, 2009). Anggaran sektor publik menjadi instrumen guna memperoleh tujuan berupa layanan bagi masyarakat. Bawa penganggaran dan perencanaan sebagai tahap yang menjadi kesatuan sebab hasil dari perencanaan ialah penganggaran. Anggaran di bidang publik perlu merepresentasikan perubahan focus kebutuhan dan kehendak masyarakat, serta bisa menetapkan pemerolehan maupun pengeluaran pemerintah pusat/daerah (Halim, 2014).

Kejelasan Sasaran Anggaran, Mardiasmo (2009) memaparkan bila perwujudan dari menyelenggarakan otonomi daerah ialah pemanfaatan sumber daya yang terlaksana secara efektif, berkeadilan, dan ekonomis guna memperoleh akuntabilitas publik. Anggaran dibutuhkan untuk mengelola sumber daya seoptimal mungkin demi memperoleh kinerja yang sesuai ekspektasi masyarakat, serta menghasilkan akuntabilitas ke masyarakat. Kejelasan terkait target anggaran bisa memudahkan pertanggungjawaban atas kesuksesan atau kegagalan tugas organisasi guna memperoleh tujuan maupun target yang sudah ditentukan. Tidak jelasnya target anggaran bisa mengakibatkan penganggaran mengalami kesulitan dalam bekerja (Suhartono, Ehrmann; Solichin, 2006).

Pengendalian Internal, Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun (2008) mengenai Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Sistem pengendalian intern merupakan tahapan yang menjadi satu pada aktivitas dan tindakan yang dilaksanakan secara kontinu oleh pimpinan maupun semua tenaga kerja guna meyakini atas pencapaian tujuan organisasi melalui aktivitas yang efisien, laporan keuangan yang handal, pengamanan aktiva negara, dan taat terhadap aturan undang-undang. Mulyadi (2017) menuturkan bila sistem dalam mengendali secara internal terdiri atas prosedur dan pengukuran yang terkoordinasikan guna mengamankan aset, struktur organisasi, pengecekan secara teliti dan data akuntansi yang handal, mengefisiensi, serta mengarahkan ke kepatuhan terhadap kebijakan manajemen.

Sistem Pelaporan Keuangan, Di sektor publik, laporan keuangan memiliki andil penting dalam menghasilkan akuntabilitas. Informasi keuangan yang ada di laporan keuangan menjadi landasan dalam mempertimbangkan keputusan. Informasi keuangan sebagai alat guna menjalankan akuntabilitas publik seefektif mungkin, dan tidak termasuk sebagai tujuan final dari akuntansi sektor publik.

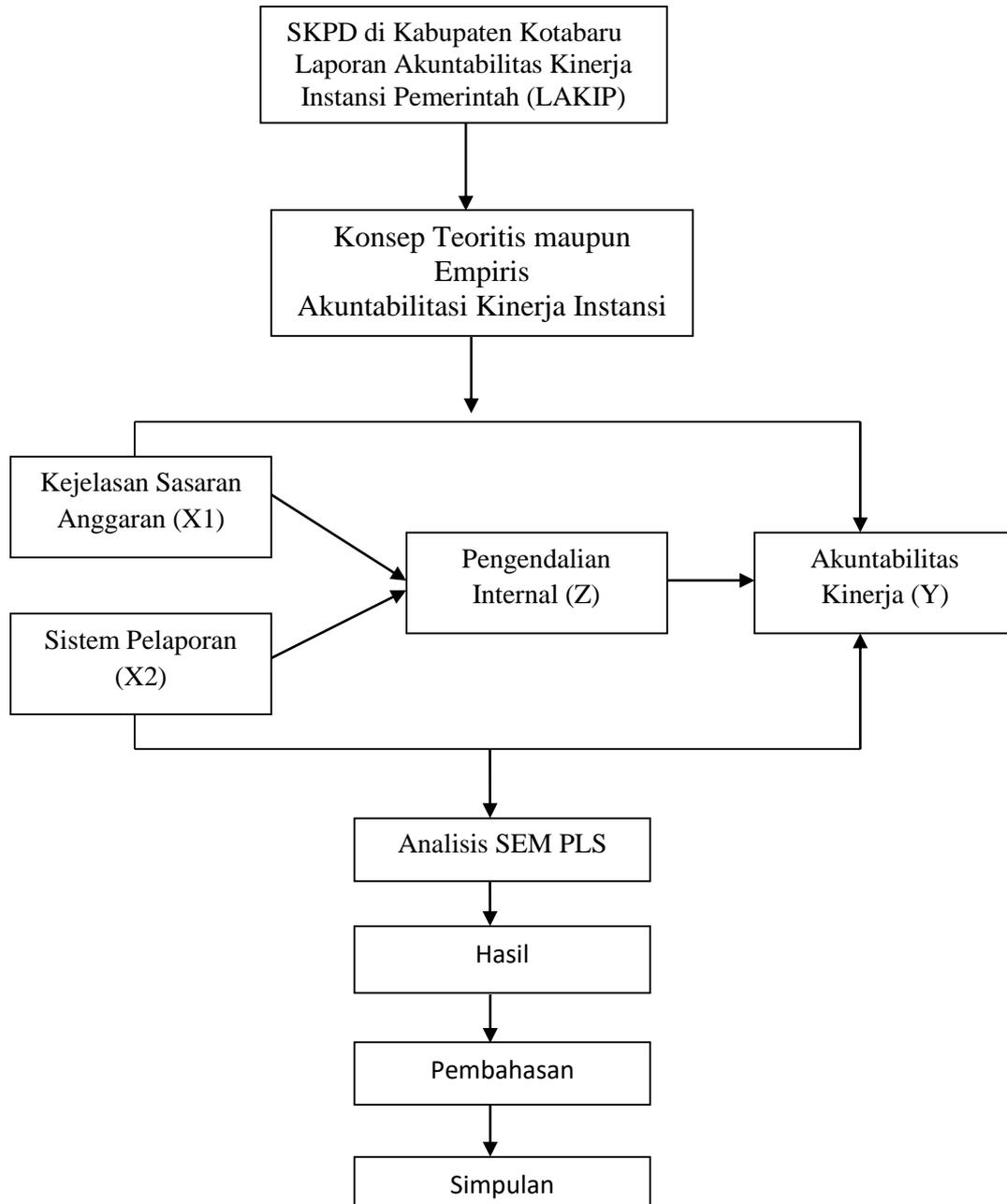
Akuntabilitas Kinerja Keuangan, Akuntabilitas kinerja pemerintah merupakan keharusan untuk memberi pertanggungjawaban atau penyampaian jawaban dan penjabaran performa maupun tindakan individu atau badan hukum atau pimpinan organisasi ke pihak yang berhak atau atas kepemilikan wewenang guna memintakan penjelasan/tanggung jawab. Sesuai definisi yang sudah teruraikan, keseluruhan instansi pemerintahan, lembaga negara, badan, maupun pusat/daerah berdasar pada tugas utama, yaitu memahami cakupan akuntabilitas. Permintaan akuntabilitas, seperti kesuksesan maupun kegagalan dalam melaksanakan tujuan instansi terkait (Harahap. Rudy M, 2013).

Kajian ini mengarah ke kajian sebelumnya yang diduga memiliki kesesuaian dan mendukung kajian saat ini *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja dengan Pengendalian Internal sebagai Variabel Intervening pada SKPD Pemerintah Kabupaten Kotabaru*". Kesimpulan, perbedaan serta persamaan dengan kajian sebelumnya bisa diperjelas sesuai uraian berikut.

1. Kajian Hidayattullah & Herdjiono (2015) dengan judul *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah di Merauke* dengan variabel independennya kejelasan sasaran anggaran, pengendalian internal dan sistem pelaporan dan variabel dependennya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, hasil penelitian ini menunjukan kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, baik secara persial maupun simultan. Persamaan dengan penelitian ini adalah sama-sama menggunakan variabel kejelasan sasaran anggaran dan sistem pelaporan sebagai variabel independen serta akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sebagai variabel dependennya. Adapun perbedaan penelitian terdahulu dengan penelitian saat ini ada

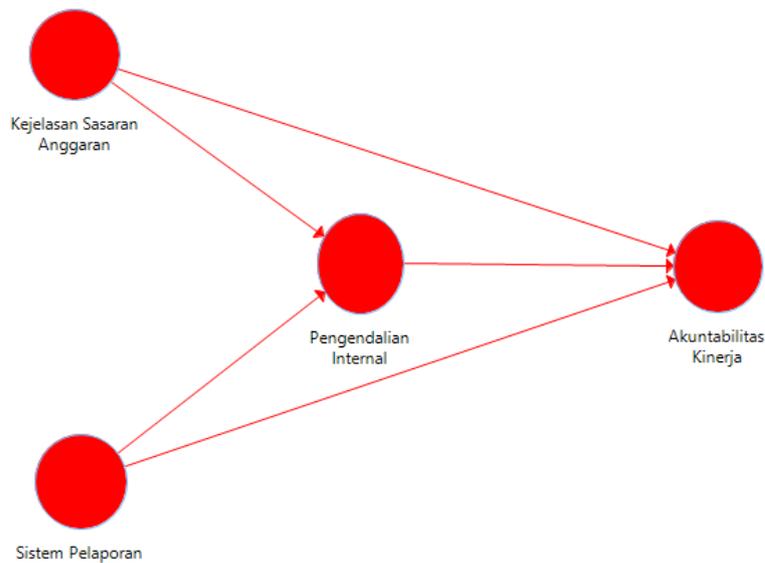
- pada variabel independen yang memasukan variabel pengendalian akuntansi, sedangkan penelitian saat ini tidak memasukan pengendalian akuntansi sebagai variabel independen, penelitian ini juga menggunakan variabel pengendalian internal sebagai variabel *intervening*.
2. Kajian Yulianti et al., (2014) dengan judul *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Kesulitan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi pada SKPD Kabupaten Pelalawan)*. Hasil penelitian ini menerangkan variabel kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dengan variabel independennya kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan sedangkan variabel dependen akuntabilitas kinerja pemerintah daerah, persamaan dengan penelitian sekarang ada pada variabel dependen akuntabilitas kinerja sedangkan perbedaaan dengan penelitian terdahulu yakni penelitian sekarang menggunakan variabel independen kejelasan sasaran anggaran dan sistem pelaporan dengan pengendalian internal sebagai variabel *intervening*.
 3. Kajian Herawati (2011) berjudul *Pengaruh Kejelasan Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah Kota Jambi*. Hasil penelitian kejelasan sasaran anggaran dan pengendalian akuntansi berpengaruh negatif terhadap AKIP, sistem pelaporan berpengaruh positif terhadap AKIP, persamaan dengan penelitian saat ini variabel independen kejelasan sasaran anggaran, sistem pelaporan dan variabel dependen akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, perbedaan dengan penelitian sekarang ada penambahan satu variabel yakni pengendalian akuntansi dan penambahan variabel pengendalian internal sebagai variabel *intervening*.
 4. Kajian Paramitha (2016) berjudul *Pengaruh Ketepatan Sasaran Anggaran, Sistem Pengendalian Manajerial Sektor Publik dan Sistem Pelaporan pada Akuntabilitas Kinerja*. Hasil kajiannya memperlihatkan bila ketepatan sasaran anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja SKPD Kabupaten Tabanan, sistem pengendalian manajerial sektor publik berpengaruh positif dan signifikan pada akuntabilitas kinerja SKPD. Hasil penelitian ini juga menunjukkan sistem pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja SKPD, persamaan dengan penelitian saat ini terletak pada variabel dependennya akuntabilitas kinerja, pada variabel independen persamaannya ketepatan sasaran anggaran dan sistem pelaporan, perbedaan dengan dengan penelitian saat ini dengan penelitian terdahulu yaitu pada variabel independen pada penelitian terdahulu ada variabel sistem pengendalian manajerial sektor publik dan pada penelitian saat ini ada penambahan variabel *intervening*.
 5. Kajian Setiawan (2013) berjudul *Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Pelalawan*. Hasil kajiannya memperjelas bila sasaran anggaran, berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, pengendalian akuntansi berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dan sistem pelaporan tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kabupaten Pelalawan, perbedaan dengan penelitian saat ini dengan penelitian terdahulu yaitu, pada penelitian terdahulu pengendalian akuntansi sebagai salah satu variabel independen, sedangkan pada penelitian saat ini pengendalian internal sebagai variabel *intervening*. Dan untuk persamaannya pada variabel dependen sama menggunakan variabel akuntabilitas kinerja.

Kerangka pikir kajian digambarkan secara sistematis sebagaimana disajikan pada gambar berikut.



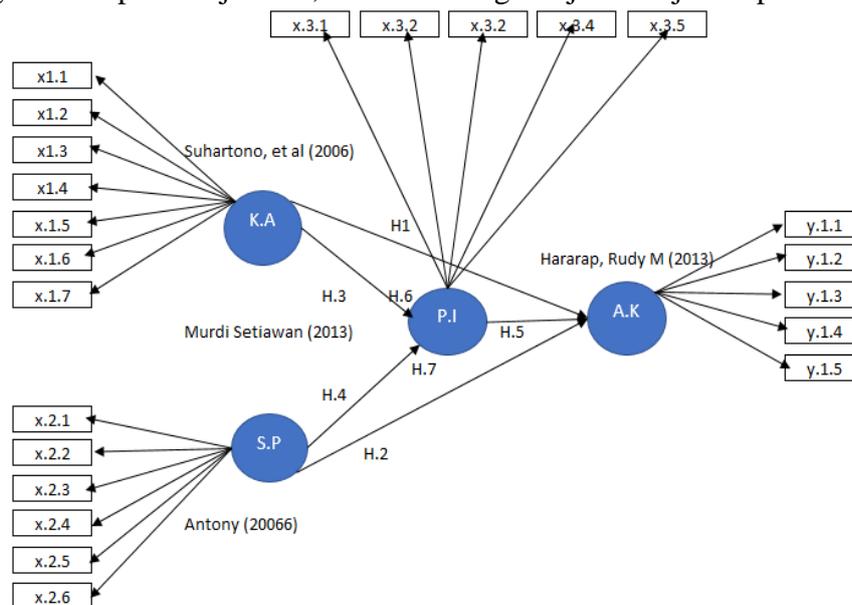
Gambar 1. Kerangka Berpikir

Berdasar kerangka pikir tersebut, bisa dibuat kerangka konseptual kajian yang tergambarakan menjadi:



Gambar 2. Kerangka Konseptual

Dari kerangka konseptual kajian itu, dibuatlah diagram jalur kajian seperti:



Gambar 3. Diagram Jalur Kajian

Berdasar kerangka konseptual kajian yang disusun sesuai dengan pendapat ahli dan hasil kajian sebelumnya, terumuskan hipotesis kajian, yaitu: Kenis (1979) dalam Suhartono, Ehrmann; Solichin (2006) menuturkan bila kejelasan target anggaran sebagai penghitungan seberapa jauh tujuan penganggaran ditentukan secara riil dan rinci supaya anggaran bisa dipahami oleh pihak yang bertanggung jawab atas pemerolehan target anggaran, sehingga bisa memicu pegawai bisa bertindak sebaik mungkin demi mencapai tujuan yang diinginkan. Menurut Pangumbaleng & Pinatik (2014) hasil penelitiannya memperlihatkan kejelasan target anggaran yang memengaruhi positif, tetapi tidak bermakna bagi akuntabilitas kinerja pemerintah DIPENDA maupun BPKBMD Kota Bitung. Kajian milik

Yulianti et al., (2014) menjelaskan bila kejelasan target anggaran memengaruhi akuntabilitas kinerja pemerintah.

H₁: Kejelasan sasaran anggaran memengaruhi bermakna bagi akuntabilitas kinerja Pemerintah Kabupaten Kotabaru,

Mardiasmo, (2009) menuturkan bila akuntabilitas merupakan perwujudan dari tanggung jawab pemerintah kepada aktivitas yang sudah terlaksana selama kurun waktu satu tahun yang tersusun dari media pelaporan. Penelitian Setiawan (2013) memperlihatkan bila sistem laporan tanpa memengaruhi akuntabilitas kinerja Kabupaten Pelalawan. Kajian Yulianti et al., (2014) menjelaskan bila kejelasan target anggaran, kesulitan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi, maupun sistem pelaporan memengaruhi akuntabilitas kinerja pemerintah.

H₂: Sistem pelaporan memengaruhi bermakna bagi akuntabilitas kinerja Pemerintah Kabupaten Kotabaru,

Hidayattullah & Herdjiono (2015) menuturkan bila kejelasan target anggaran sebagai penilaian seberapa jauh tujuan anggaran ditentukan secara jelas dan rinci supaya anggaran itu bisa dimengerti oleh pihak yang bertanggung jawab atas pemerolehan target anggaran itu. Kaltsum & Rohman (2014) melalui hasil kajiannya memperlihatkan bila kejelasan target anggaran pun memengaruhi bermakna bagi pengendalian internal. Kejelasan target anggaran tanpa dasar turut memengaruhi akuntabilitas kinerja pemerintah melalui variabel *intervening* dari sistem pengendalian internal. Kajian Herawati (2011) menunjukkan bila kejelasan target anggaran memengaruhi negatif bagi akuntabilitas kinerja pemerintah.

H₃: Kejelasan sasaran anggaran memengaruhi bermakna bagi pengendalian internal Pemerintah Kabupaten Kotabaru,

Laporan keuangan dan akuntansi memuat definisi sebagai tahap mengumpulkan, mengelola, maupun sistem komunikasi dan informasi yang berguna untuk penentuan keputusan, serta penilaian atas kinerja organisasi (Mardiasmo, 2009). Juanda (2019) melalui hasil kajiannya, menjelaskan bila variabel sistem informasi akuntansi memengaruhi positif dan bermakna bagi efektivitas pengendalian internal penjualan PT Indosat (Tbk) Medan. Kajian Yendrawati, (2013) menjelaskan bila sistem pengendalian intern tanpa memengaruhi bermakna bagi mutu informasi pelaporan keuangan.

H₄: Sistem pelaporan memengaruhi bermakna bagi pengendalian internal Pemerintah Kabupaten Kotabaru,

Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 memaparkan bila sistem pengendalian intern sebagai tahap yang terhubung di aktivitas maupun tindakan yang terlaksana secara kontinu oleh pimpinan maupun oleh semua karyawan guna memberi keyakinan atas pencapaian tujuan organisasi secara efektif, pelaporan keuangan yang handal, aktiva negara teramankan, serta taat terhadap aturan undang-undang. Berikutnya, sesuai Peraturan Pemerintah No. 58 Tahun 2005 mengenai Pengelolaan Keuangan Daerah, memaparkan bila demi peningkatan kinerja, keterbukaan, dan akuntabilitas dalam mengelola keuangan daerah, kepala daerah perlu mengelola dan melaksanakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintah daerah yang ia pimpin. Anggraini et al (2015) menuturkan bila implementasi sistem akuntansi daerah, pengendalian internal, maupun sistem pelaporan memengaruhi akuntabilitas kinerja pemerintah. Hasilnya memperlihatkan bila variabel

pengendalian intern memengaruhi akuntabilitas kinerja pemerintah Kota Pekanbaru. Hasil kajian lainnya menunjukan hasil yang berbeda dalam kajian Santoso (2016), bila sistem pengendalian intern pemerintah memanfaatkan teknologi informasi dan kemampuan sumber daya manusia memengaruhi akuntabilitas keuangan, dengan hasil sistem pengendalian internal pemerintah memengaruhi positif tidak bermakna bagi akuntabilitas keuangan daerah.

H₅: Pengendalian internal memengaruhi bermakna bagi akuntabilitas kinerja SKPD Pemerintah Kabupaten Kotabaru,

Hidayattullah & Herdjiono (2015) menuturkan bila kejelasan target anggaran sebagai penilaian seberapa jauh tujuan anggaran ditentukan secara rinci dengan maksud pihak yang mempertanggungjawabkannya bisa memahaminya, terutama terkait pemerolehan target anggaran itu. (Suhartono, Ehrmann; Solichin, 2006). Akuntabilitas publik ialah upaya memberikan informasi dan menungkapkan efektivitas maupun performa keuangan pemerintah ke pihak berkepentingan. (Herawati, 2011) menuturkan bila upaya meningkatkan akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah harus diterapkan sistem pengendalian internal untuk menghindari adanya kecurangan. Menurut Amijaya, (2019) melalui kajiannya, memperjelas bila variabel pengendalian intern memengaruhi positif bagi akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan pemerintah yang baik sebagai *intervening* secara bersamaan maupun terpisah.

H₆: Pengendalian internal menjadi perantara pengaruh kejelasan sasaran anggaran memengaruhi bermakna bagi akuntabilitas kinerja pada SKPD Pemerintah Kabupaten Kotabaru,

Anthony & Govindarajan (2009) menuturkan bila sistem pelaporan sebagai pelaporan yang menjelaskan sistem tanggung jawab dari karyawan terhadap pimpinan. Dalam kajian Kusumaningrum (2009) menunjukkan bila pengendalian akuntansi memengaruhi positif bagi akuntabilitas kinerja pemerintah. Namun, Herawati (2011) menjelaskan bila pengendalian akuntansi tanpa memengaruhi akuntabilitas kinerja pemerintah.

H₇: Pengendalian internal menjadi perantara pengaruh sistem pelaporan memengaruhi bermakna bagi akuntabilitas kinerja pada SKPD Pemerintah Kabupaten Kotabaru,

METODE

Ruang lingkup dalam kajian ini ialah seluruh SKPD di lingkungan Pemerintah Kabupaten Kotabaru berjumlah 30 (tiga puluh) SKPD, meliputi 19 Dinas, 6 Badan, Inspektorat, RSUD, Satpol PP, dan 2 Sekretariat. Penelitian ini berfokus pada akuntabilitas kinerja pemerintah Kabupaten Kotabaru dengan variabel yang diteliti yaitu akuntabilitas kinerja, kejelasan anggaran, sistem pelaporan, dengan variabel *intervening* pengendalian internal. Pendekatan pada kajian ini ialah pendekatan kuantitatif. Kajian ini menganalisis data kuantitatif berupa angka-angka dari perhitungan masing-masing atribut pengukuran variabel (Chandarin, 2018). Kajian ini berjenis kuantitatif asosiatif. Kajian dengan pendekatan kuantitatif menekankan analisis data angka yang didapat melalui prosedur statistik. Penelitian menurut tingkat eksplanasi bertujuan menjelaskan posisi variabel yang dianalisis dan keterkaitan/pengaruh atau membandingkan setiap variabel. Daulay & Murni (2010) mengemukakan bila kajian asosiatif sebagai kajian dengan tujuan mencari tahu keterkaitan dua atau banyak variabel. Keterkaitan yang dimaksud ialah keterkaitan kausal yang menggambarkan dan menganalisis pengaruh variabel ke variabel lainnya.

Kajian ini dapat dikelompokkan dalam penelitian survey, yaitu kajian yang terlaksana pada populasi dengan data yang teramati berasal dari sampel Sugiyono (2015). Data yang digunakan adalah data primer sebagai data yang diperoleh peneliti secara langsung (dari tangan pertama). Data ini diperoleh melalui kuesioner yang dibagikan melalui aplikasi pesan WhatsApp dengan mengisi Google Form <https://forms.gle/S9uUCjmZW46G2PXXK6>.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Proses mengumpulkan data pada kajian ini terlaksana melalui bermacam prosedur, yaitu penyebaran 82 angket ke responden melalui aplikasi pesan whatsapp dengan google form kepada SKPD Pemerintah Kabupaten Kotabaru yang berjumlah 30 SKPD. Tiap SKPD tipe A memperoleh 3 angket: kepala SKPD, kasubbag perencanaan, dan kasubbag keuangan dan SKPD tipe B mendapat 2 angket: kepala SKPD dan kasubbag perencanaan dan keuangan. Berdasar batas waktu yang ditetapkan, angket yang terkirim melalui WhatsApp dengan pengisian angket Google Form. Dari 82 kuesioner yang dikirim, semua angket kembali (100%).

Karakteristik responden pada kajian ini ialah pengguna anggaran, perencanaan dan pengelola keuangan SKPD Kabupaten Kotabaru. Melalui data yang terkumpulkan dari pendeskripsian partisipan, terbagi atas jenis kelamin, usia responden, pendidikan terakhir responden, latar belakang pendidikan, golongan dalam kepegawaian, jabatan, dan masa kerja.

Tabel 1. Karakteristik Responden

No.	Karakteristik	Jumlah	Presentase (%)	
1	Jenis Kelamin	a. Pria	49	59,80
		b. Wanita	33	40,20
			82	100,00
2	Usia	a. 25 - 35 tahun	0	00,00
		b. 36 - 45 tahun	15	18,30
		c. > 45 tahun	67	81,70
			82	100,00
3	Pendidikan Terakhir	a. Diploma III	0	00,00
		b. Sarjana	39	47,50
		c. Pascasarjana	34	41,50
		d. Lainnya	9	11,00
			82	100,00
4	Latar Belakang Pendidikan	a. Akuntansi	24	29,30
		b. Manajemen	21	25,60
		c. Sosial	12	14,60
		d. Lainnya	25	30,50
			82	100,00
5	Pangkat/Golongan	a. Golongan III	47	57,30
		b. Golongan IV	35	42,70
			82	100,00
6	Jabatan	a. Kepala Dinas/Badan	30	30,60
		b. Kasubbag Keuangan	22	26,80
		c. Kasubbag Perencanaan	22	26,80
		d. Kasubbag Perencanaan dan Keuangan	8	9,80
			82	100,00
7	Masa Kerja	a. 6 - 10 tahun	1	1,20
		b. 11 - 15 tahun	12	14,60
		c. > 15 tahun	69	84,20
			82	100,00

Deskripsi Statistik Variabel Penelitian

Hasil uji deskriptif bisa diperhatikan melalui tabel dan uraian berikut.

Tabel 2. Deskripsi Statistik

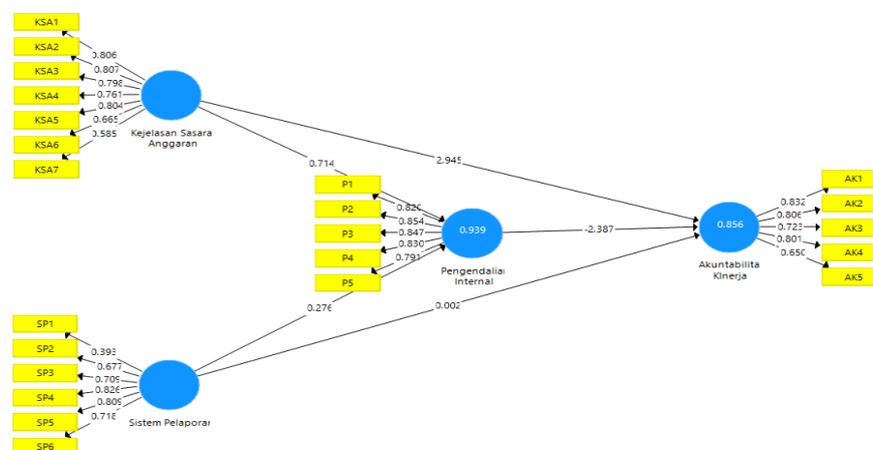
	N Statistic	Minimum Statistic	Maximum Statistic	Mean		Std. Deviation Statistic	Variance Statistic
				Statistic	Std. Error		
Kejelasan_SA	82	2	5	4,30	,067	,605	,366
Sistem_Pelaporan	82	2	5	4,43	,055	,498	,248
Pengendalian_Internal	82	2	5	4,47	,066	,599	,359
Akuntabilitas_Kinerja	82	2	5	3,75	,083	,755	,570
Valid N (listwise)	82						

Sumber : Data diolah 2021

Hasil analisis statistik deskriptif pada kajian ini mendeskripsikan perihal nilai maksimal, minimal, rerata, dan standar deviasi. Variabel kejelasan sasaran anggaran mempunyai skor terendah dari jawaban responden yaitu 2 sedangkan skor maksimal dari jawaban partisipan ialah 5 sehingga rerata (*mean*) jumlah skor jawabannya ialah 4,30 berstandar error 0,067 dan nilai simpangan baku (*standard deviation*) 0,605. Variabel sistem pelaporan memiliki skor terendah (minimum) dari jawaban responden yaitu 2 dan berskor maksimum dari jawaban partisipan ialah 5 sehingga rerata jumlah skor jawaban ialah 4,43 berstandar error 0,055 dan nilai simpangan baku (*standard deviation*) 0,498. Variabel pengendalian internal memiliki skor minimum dari jawaban partisipan yakni 2 dan skor maksimum dari jawaban partisipan ialah 5 sehingga rerata jumlah skor jawaban ialah 4,47 berstandar error 0,066 dan nilai simpangan baku 0,599. Variabel akuntabilitas kinerja memiliki skor minimum dari jawaban partisipan ialah 2 dan skor tertinggi maksimum dari jawaban partisipan ialah 5 sehingga rerata jumlah skor jawaban ialah 3,75 berstandar error 0,083 dan nilai simpangan 0,755.

Analisis Data Model Pengukuran (*Outer Model*)

Pengujian hipotesis pada kajian ini mempergunakan analisis PLS berprogram smartPLS 3.0, dan berskema sesuai uraian berikut.



Gambar 4. Model Skema *Outer Loading* ke 1

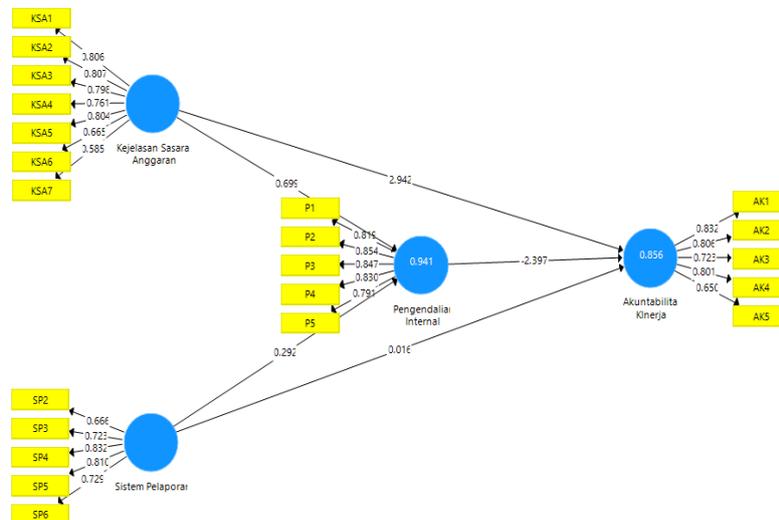
Model ini merinci keterkaitan antarvariabel laten dengan indikatornya. Bisa dikatakan bila model pengukuran menjelaskan masing-masing indikator variabel terkait dengan variabel latennya, uji yang terlaksana di *outer model* meliputi:

Convergent Validity, Guna melakukan pengujian terhadap *convergent validity* maka mempergunakan nilai *outer loading* atau *loading factor*. Indikator ternyata sesuai dengan *convergent validity* berkategori baik jika nilai *outer loading* lebih dari 0,7. Ghazali, (2014) menuturkan bila nilai *outer loading* di kisaran 0,5 sd 0,6 terasumsikan memenuhi persyaratan *convergent validity*. Terlampir nilai *outer loadings* dari setiao indikator di variabel kajian:

Tabel 3. Hasil *Outer Loading* ke-1

Variabel	Indikator	Outer Loading
Kejelasan Sistem Anggaran	KSA1	0,806
	KSA2	0,807
	KSA3	0,798
	KSA4	0,761
	KSA5	0,804
	KSA6	0,665
	KSA7	0,585
Sistem Pelaporan	SP1	0,393
	SP2	0,677
	SP3	0,709
	SP4	0,826
	SP5	0,809
	SP6	0,718
Pengendalian Internal	P1	0,820
	P2	0,854
	P3	0,847
	P4	0,830
	P5	0,791
Akuntabilitas Kinerja	AK1	0,832
	AK2	0,806
	AK3	0,723
	AK4	0,801
	AK5	0,650

Sesuai uraian di atas, memperjelas bila tiap indikator variabel kajian mayoritas bernilai *outer loading* kurang dari 0,7. Tetapi, masih ada indikator di dalam variabel yang mempunyai *outer loading* lebih dari 0,7. Ghazali, (2014) menuturkan bila nilai *outer loading* berkisar 0,5 hingga 0,6 diasumsikan sudah sesuai persyaratan *convergent validity*. Pada Tabel 3 didapat nilai <0,5 pada indikator sistem pelaporan SP1, indikator pada SP1 bernilai 0,393 tidak valid sehingga tidak cocok sebagai indikator yang menggambarkan variabel sistem pelaporan, maka SP1 di-drop dari bagian indikator variabel sistem pelaporan, sehingga hasil *outer loading* ke-2 didapat:



Gambar 5. Model Skema *Outer Loading* ke 2

Tabel 4. Hasil *Outer Loading* ke-2

Variabel	Indikator	Outer Loading
Kejelasan Sistem Anggaran	KSA1	0,806
	KSA2	0,807
	KSA3	0,798
	KSA4	0,761
	KSA5	0,804
	KSA6	0,665
	KSA7	0,585
Sistem Pelaporan	SP2	0,666
	SP3	0,723
	SP4	0,832
	SP5	0,810
	SP6	0,729
Pengendalian Internal	P1	0,820
	P2	0,854
	P3	0,847
	P4	0,830
	P5	0,791
Akuntabilitas Kinerja	AK1	0,832
	AK2	0,806
	AK3	0,723
	AK4	0,801
	AK5	0,650

Sumber : Output SmartPLS 3, data diolah 2021

Berdasar uraian di atas, nilai *outer model* mencukupi $>0,5$ sehingga dapat dibilang memenuhi syarat *covergen validity*.

Discriminant Validity, Pengujian *discriminant validity* menggunakan nilai *cross loading*. Indikator ternyata sesuai dengan *discriminant validity* bila nilai *cross loading* indikator di variabel paling besar dibanding variabel lain. Terlampir uraian terkait nilai nilai *cross loading* di setiap indikator:

Tabel 5. Hasil *Outer Loading* ke-2

Indikator	Variabel			
	Kejelasan Sistem Anggaran	Sistem Pelaporan	Pengendalian Internal	Akuntabilitas Kinerja
KSA.1	0,806	0,456	0,473	0,391
KSA.2	0,807	0,412	0,385	0,360
KSA.3	0,798	0,205	0,202	0,333
KSA.4	0,761	0,327	0,293	0,257
KSA.5	0,804	0,237	0,264	0,488
KSA.6	0,665	0,456	0,473	0,488
KSA.7	0,585	0,412	0,385	0,412
SP.2	0,525	0,666	0,487	0,377
SP.3	0,626	0,723	0,566	0,448
SP.4	0,807	0,832	0,804	0,360
SP.5	0,798	0,810	0,807	0,333
SP.6	0,564	0,729	0,627	0,198
PI.1	0,806	0,706	0,819	0,391
PI.2	0,807	0,832	0,854	0,360
PI.3	0,798	0,810	0,847	0,333
PI.4	0,761	0,733	0,830	0,257
PI.5	0,709	0,723	0,791	0,488
AK.1	0,665	0,473	0,456	0,832
AK.2	0,585	0,385	0,412	0,806
AK.3	0,334	0,202	0,205	0,723
AK.4	0,419	0,293	0,205	0,801
AK.5	0,362	0,264	0,237	0,605

Sesuai uraian di atas, menyimpulkan bila nilai *cross loading* indikator yang ada di variabel ialah paling besar dibanding variabel lain. Perihal itu menjelaskan bila indikator yang dipergunakan pada kajian ini sudah mempunyai *discriminant validity* yang baik saat penyusunan tiap variabel.

Composite reliability ialah bagian guna menguji nilai reliabilitas indikator yang ada di suatu variabel. Variabel ternyata sesuai dengan *composite reliability* jika bernilai *composite reliability* lebih dari 0,6. Terlampir nilai *composite reliability* dari setiap variabel pada kajian ini:

Tabel 6 . Hasil *Composite Reliability*

Variabel	<i>Composite Realibility</i>
Akuntabilitas Kinerja	0,875
Kejelasan Sasaran Anggaran	0,899
Pengendalian Internal	0,916
Sistem Pelaporan	0,868

Berdasar sajian tersebut, bisa menjelaskan bila nilai *composite reliability* bagi keseluruhan variabel pada kajian ini lebih dari 0,6. Perihal ini memperlihatkan bila tiap variabel sudah sesuai dengan *composite reliability* maka menyimpulkan bila keseluruhan variabel bernilai reliabilitas cukup tinggi.

Average Variance Extracted (AVE). Konstruk dianggap mempunyai reliabilitas tinggi bila AVE lebih dari 0,50. Tersaji uraian nilai AVE bagi semua variabel.

Tabel 7. *Average Variance Extracted (AVE)*

Variabel	Composite Reliability
Akuntabilitas Kinerja	0,586
Kejelasan Sasaran Anggaran	0,564
Pengendalian Internal	0,686
Sistem Pelaporan	0,569

Sesuai uraian tersebut, menjelaskan bila nilai AVE bagi keseluruhan variabel di atas 0,50 berarti bila semua variabel disebut reliabel.

Collinearity Statistics (VIF). Pengujian *collinearity statistics* dilaksanakan guna mencari tahu keterkaitan antarindikator terjadi *multikolinierity* yakni melalui nilai VIF. Bila nilai VIF kurang dari 5, maka bisa disebut tanpa adanya *collinearity*. Bila nilai VIF lebih dari 5, berarti disebut terdapat *collinearity*. Terlampir hasil pengujian VIF:

Tabel 8. Hasil *Collinearity Statistics (VIF)*

Indikator	VIF
KSA.1	2,166
KSA.2	2,470
KSA.3	2,552
KSA.4	2,521
KSA.5	2,118
KSA.6	1,836
KSA.7	1,654
SP.2	1,522
SP.3	1,558
SP.4	2,012
SP.5	1,919
SP.6	1,586
PI.1	2,063
PI.2	2,442
PI.3	2,373
PI.4	2,436
PI.5	1,879
AK.1	1,792
AK.2	1,661
AK.3	1,820
AK.4	2,347
AK.5	1,619

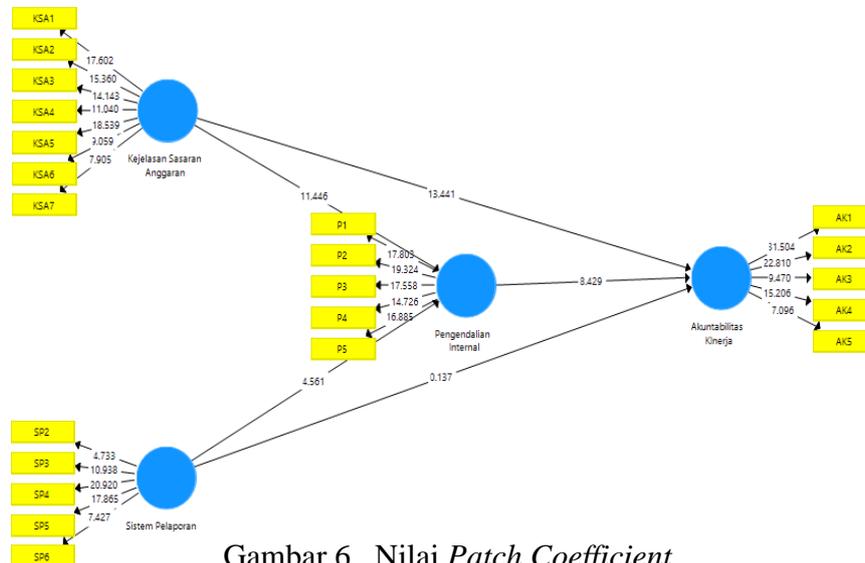
Sesuai uraian tersebut, menjelaskan bila keseluruhan indikator pada kajian ini bernilai kurang dari 5 atau tanpa ada permasalahan *multikolinierity*.

Model Pengukuran Evaluasi Inner Model

Uji model struktural terlaksana agar bisa mencermati keterkaitan antara konstruk, nilai signifikansi, maupun *R-square* dari model kajian. Model struktural terevaluasi mempergunakan *R-square* bagi konstruk terikat uji t dan signifikansi melalui koefisien indikator jalur struktural.

Uji *Path Coefficient*, Pengevaluasian *path coefficient* bertujuan guna memperlihatkan kuat atau tidaknya variabel bebas memengaruhi variabel terikat. Penggunaan *coefficient determination* bermaksud guna menentukan banyak sedikitnya variabel endogen terpengaruh oleh variabel lain. Ghazali, (2014) memaparkan bila hasil *coefficient determination* sejumlah lebih dari 0,67 bagi variabel laten endogen pada model

struktural, memberi indikasi bila variabel eksogen memengaruhi variabel endogen dan berkategori cukup baik. Bila hasil yang didapat sejumlah 0,33 hingga 0,67 berkategori sedang, serta bila memiliki hasil 0,19 hingga 0,33 berkategori lemah.



Gambar 6. Nilai *Path Coefficient*

Sesuai uraian tersebut, menjelaskan bila nilai *path coefficient* paling besar diperlihatkan melalui kejelasan sasaran anggaran yang memengaruhi akuntabilitas kinerja sejumlah 13,441, lalu nilai *path coefficient* paling kecil ditunjukkan oleh sistem pelaporan yang memengaruhi akuntabilitas kinerja sejumlah 0,137. Sesuai gambar di atas, memperjelas bila semua variabel pada model ini mempunyai *path coefficient* berangka positif. Perihal itu memperlihatkan bila makin besarnya nilai *path coefficient* di satu variabel bebas terhadap variabel terikat, maka makin kuat variabel bebas memengaruhi variabel terikat.

Coefficient Determination, berdasar olah data, terdapat penjabaran interpretasi nilai:

Tabel 9. Tabulasi Interpretasi Nilai R

No.	Interval Koefisein	Tingkat Hubungan
1	0,800-1,000	Sangat Tinggi
2	0,600-0,799	Tinggi
3	0,400-0,599	Rendah
4	0,200-0,399	Sedang
5	0,00-0,1999	Sangat Rendah

Sumber : Sugiyono (2009)

Didapat nilai interpretasi nilia *R-Square* mempergunakan smartPLS 3.0, menghasilkan nilai *R-Square* yaitu:

Tabel 10. Hasil Nilai *R-Square*

Variabel	<i>R-Square</i>
Akuntabilitas Kinerja	0,856
Pengendalian Internal	0,941

Berdasar pemaparan di atas, memperlihatkan bila nilai *R-Square* variabel akuntabilitas kinerja sejumlah 0,856. Nilai itu menjabarkan bila persentase besarnya variabel akuntabilitas kinerja yang diperjelas variabel kejelasan target anggaran, sistem pelaporan,

maupun pengendalian intern sejumlah 85,6%, maka nilai *R-Square* berkategori sangat tinggi atau baik. Variabel pengendalian internal memperoleh nilai *R-square* sejumlah 0,941, berarti nilai *R-Square* berkategori sangat baik. Nilai itu memaparkan bila persentase besarnya variabel pengendalian internal yang diperjelas oleh kejelasan target anggaran dan sistem pelaporan sejumlah 94,1%, sedang sisanya dipengaruhi variabel lain.

Nilai *goodness of fit* diperoleh melalui nilai *Q-Square* sebagai nilai yang sama seperti *R-Square* pada analisis regresi. Makin tingginya *Q-Square*, berarti model bisa disebut makin membaik/*fit* dengan data. Berdasar hitungan di atas, didapat nilai *Square* sejumlah 0,941, memperjelas keanekaragaman data kajian yang diperjelas oleh model kajian sejumlah 94,1%. Tersisa 5,9% diperjelas oleh faktor lainnya yang ada di luar model kajian ini. Atas dasar itulah, hasil itu mengungkapkan bila model kajian mempunyai *goodness of fit* yang baik.

Hasil Pengujian Hipotesis

Sesuai pengolahan data, hasil yang diperoleh guna memberi jawaban terhadap hipotesis pada kajian ini, yaitu mencermati nilai *T-Statistics* dan nilai *P-Values*. Penerimaan hipotesis pada kajian ini bila nilai *P-Values* kurang dari 0,05. Terlampir pengujian hipotesis yang didapat dari *inner model*:

Tabel 11. Hasil Uji Hipotesis

Variabel	Original Sample	Sample Mean	Standat Deviation (STDEV)	T-Statistic (O/STDEV)	P-Value
Kejelasan Sasaran Anggaran -> Akuntabilitas Kinerja	2,942	2,949	0,219	13,441	0,000
Sistem Pelaporan -> Akuntabilitas Kinerja	0,016	0,012	0,114	0,137	0,891
Kejelasan Sasaran Anggaran -> Pengendalian Internal	0,699	0,692	0,061	11,446	0,000
Sistem Pelaporan ->Pengendalian Internal	0,292	0,300	0,064	4,561	0,000
Pengendalian Internal -> Akuntabilitas Kinerja	-2.397	-2,408	0,284	8,429	0.000

Pengujian yang ada di PLS terlaksana secara statistik untuk tiap hubungan yang terhipotesiskan melalui penyimulasian: pelaksanaan prosedur *bootstrap* terhadap sampel. Pengujian mempergunakan *bootstrap* bermaksud guna mengurangi permasalahan ketidaknormalan data kajian. Hasil uji mempergunakan *bootstrapping* melalui analisis PLS teruraikan sesuai poin berikut:

H₁: Kejelasan sasaran anggaran memengaruhi bermakna bagi akuntabilitas kinerja Pemerintah Kabupaten Kotabaru. Hasil uji variabel kejelasan target anggaran terhadap akuntabilitas kinerja didapat *p-value* sejumlah 0,000 kurang dari 0,05 atau memperjelas bila kejelasan sasaran anggaran memengaruhi positif dan bermakna bagi akuntabilitas kinerja, besaran pengaruhnya sejumlah 2,942, maka keputusan hipotesis pertama diterima. Hasil ini pun memperjelas bila peningkatan kejelasan target anggaran bisa memicu kenaikan terhadap akuntabilitas kinerja Pemerintah Kabupaten Kotabaru.

H2: Sistem pelaporan memengaruhi bermakna bagi akuntabilitas kinerja Pemerintah Kabupaten Kotabaru, Hasil pengujian variabel sistem pelaporan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja didapat *p-value* sejumlah $0,891 > 0,05$ atau memperjelas bila sistem pelaporan tidak bermakna bagi akuntabilitas kinerja, hipotesis kedua terolak. Perihal ini menjelaskan bila sistem pelaporan memengaruhi negatif tidak bermakna bagi akuntabilitas kinerja. Hasil ini menjelaskan bila sistem pelaporan pada pemerintah daerah tidak berfungsi guna mengoptimalkan akuntabilitas pada Pemerintah Kabupaten Kotabaru.

H3: Kejelasan sasaran anggaran memengaruhi bermakna bagi pengendalian internal Pemerintah Kabupaten Kotabaru, Hasil uji variabel kejelasan sasaran anggaran terhadap pengendalian internal didapat *p-value* sejumlah $0,000$ kurang dari $0,05$ atau kejelasan sasaran anggaran memengaruhi positif dan bermakna bagi pengendalian internal, besaran pengaruhnya sejumlah $0,699$, hipotesis ketiga diterima. Hasil ini memperjelas bila peningkatan kejelasan target anggaran bisa memicu peningkatan terhadap pengendalian internal dengan memastikan operasi terlaksana dengan baik, terstruktur, maupun beruntun pada Pemerintah Kabupaten Kotabaru.

H4: Sistem pelaporan memengaruhi bermakna bagi pengendalian internal Pemerintah Kabupaten Kotabaru, Hasil pengujian variabel pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja didapat *p-value* sejumlah $0,000 < 0,05$ atau memperjelas bila pengendalian intern memengaruhi bermakna bagi akuntabilitas kinerja, diputuskan untuk menerima hipotesis keempat. Hasil ini menandakan bila pengendalian internal memastikan operasi bisa terlaksana dengan baik, terstruktur, maupun beruntun guna meningkatkan akuntabilitas Pemerintah Kabupaten Kotabaru.

H5: Pengendalian internal memengaruhi bermakna bagi akuntabilitas kinerja SKPD Pemerintah Kabupaten Kotabaru, Hasil Hasil uji variabel sistem pelaporan anggaran terhadap pengendalian internal didapat *p-value* sejumlah $0,000$ lebih dari $0,05$ atau sistem pelaporan anggaran memengaruhi positif dan bermakna bagi pengendalian internal, besaran pengaruhnya sejumlah $0,292$, dapat dikatakan hipotesis kelima diterima. Hasil ini turut memperjelas bila sistem pelaporan yang baik sangat berperan dalam meningkatkan pengendalian internal pada Pemerintah Kabupaten Kotabaru. Hasil uji *Bootstrapping* PLS untuk menguji hipotesis kejelasan sasaran target terhadap akuntabilitas kinerja melalui pengendalian intern sebagai variabel *intervening* serta sistem pelaporan pada akuntabilitas kinerja melalui pengendalian internal yang menjadi variabel *intervening* ialah:

Tabel 12. Hasil Pengujian Hipotesis melalui Variabel *Intervening*

Variabel	Original Sample	Sample Mean	Standat Deviation (STDEV)	T-Statistic (O/STDEV)	P-Value
Kejelasan Sasaran Anggaran -> Akuntabilitas Kinerja -> Pengendalian Internal	1,675	1,670	0,280	5,987	0,000
Sistem Pelaporan -> Akuntabilitas Kinerja -> Pengendalian Internal	0,701	0,716	0,154	4,560	0,000

H₆: Pengendalian internal menjadi perantara pengaruh kejelasan sasaran anggaran memengaruhi bermakna bagi akuntabilitas kinerja pada SKPD Pemerintah Kabupaten Kotabaru. Sesuai uraian tersebut, menyimpulkan bila *p-value* sejumlah 0,000 kurang dari 0.05 atau variabel kejelasan sasaran anggaran memengaruhi bermakna bagi akuntabilitas kinerja melalui variabel pengendalian internal sebagai variabel *intervening* sebesar 1,675. Artinya hipotesis keenam terima. Menjelaskan bila pengendalian internal mampu memediasi pengaruh antara kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja Pemerintah Kabupaten Kotabaru.

H₇: Pengendalian internal menjadi perantara pengaruh sistem pelaporan memengaruhi bermakna bagi akuntabilitas kinerja pada SKPD Pemerintah Kabupaten Kotabaru. Sesuai uraian tersebut, menyimpulkan bila *p-value* sejumlah 0,000 kurang dari 0.05 berarti variabel sistem pelaporan memengaruhi bermakna bagi akuntabilitas kinerja melalui variabel pengendalian intern yang menjadi variabel *intervening* sebesar 0,701, artinya hipotesis ketujuh diterima. Perihal ini menjelaskan bila pengendalian intern bisa memediasi sistem pelaporan yang memengaruhi akuntabilitas kinerja Pemerintah Kabupaten Kotabaru.

SIMPULAN

Kejelasan sasaran anggaran memengaruhi bermakna bagi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sehingga H₁ diterima. Sistem pelaporan mempengaruhi tidak bermakna bagi akuntabilitas kinerja, sehingga H₂ ditolak. Kejelasan sasaran anggaran mempengaruhi positif dan bermakna bagi pengendalian internal, sehingga H₃ diterima. Pengendalian internal mempengaruhi bermakna bagi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sehingga H₄ diterima. Sistem pelaporan mempengaruhi bermakna bagi pengendalian internal, sehingga H₅ diterima. Pengendalian internal sebagai perantara kejelasan sasaran anggaran yang mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, dapat disimpulkan bahwa pengendalian internal sebagai variabel perantara mempengaruhi positif dan bermakna dalam memediasi hubungan variabel kejelasan sasaran anggaran pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sehingga H₆ diterima. Pengendalian internal menjadi perantara sistem pelaporan yang mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, menyimpulkan bila pengendalian internal yang menjadi variabel perantara memengaruhi positif dan bermakna dalam memediasi keterkaitan sistem pelaporan pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sehingga H₇ diterima. Pengendalian internal bisa sebagai perantara sistem pelaporan bagi akuntabilitas kinerja yang baik. Pimpinan SKPD sebagai pengendali internal berperan sebagai kontrol seluruh kegiatan dalam mencapai program dan kegiatan yang ingin dicapai.

Peneliti sarankan agar penelitian berikutnya meluaskan objek kajian agar tidak sekadar SKPD, tetapi bisa terlaksana ke bidang swasta seperti perusahaan. Tidak hanya itu, bagi peneliti berikutnya bisa meningkatkan kajian ini dengan menganalisis faktor yang lebih mempengaruhi akuntabilitas kinerja, misalnya pengendalian akuntansi, partisipasi anggaran, dan akuntabilitas publik.

REFERENSI

- Abdul Halim. (2007). *Akuntansi Sektor Publik : Akuntansi Keuangan Daerah* (Edisi 3). Salemba Empat, Jakarta.
- Amijaya, H. T. (2019). *Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Good Governmet sebagai Variabel Intervening (Studi Kasus pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Bandung Barat)*. Program Studi Magister Akuntansi, Universitas Widyatama.
- Angraini, L., Sari, R. N., & Afrina, D. (2015). *Pengaruh Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah, Pengendalian Intern Dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Persepsi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Pekanbaru)*. Riau University.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2009). *Management Control System, Sistem pengendalian manajemen, Buku 2* (Edisi 11). Salemba Empat, Jakarta.
- Budi Santoso. (2015). *Keagenan (Agency): Prinsip-prinsip Dasar, Teori, dan Problematika Hukum Keagenan*. Ghalia Indonesia.
- Chandarin, G. (2018). *Metode Riset Akuntansi Pendekatan Kuantitatif*. Jakarta, Salemba Empat.
- Daulay, & Murni. (2010). *Metodologi Penelitian Ekonomi*. Medan : USU Press.
- Ghozali, I. (2014). *Structural Equation Modeling Metode Alternatif dengan Partial Least Square (PLS) dilengkapi Software Smartpls 3.0 Xlstat 2014 dan WarpPLS 4.0*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Halim, A. dan M. S. K. (2014). *Akuntansi Sektor Publik: Teori, Konsep, dan Aplikasi Dari Anggaran Hingga Laporan Keuangan Dari Pemerintahan Hingga Tempat Ibadah*. Salemba Empat.
- Harahap. Rudy M. (2013). *Pengelolaan Akuntabilitas Kinerja Sektor Publik Konsep, Praktik, Studi Kasus, Topik Lanjutan*. BIT.
- Herawati, N. (2011). *Pengaruh kejelasan sasaran anggaran, pengendalian Akuntansi, dan sistem pelaporan terhadap akuntabilitas Kinerja instansi pemerintah daerah Kota Jambi* (Vol. 13). Jambi University.
- Hidayattullah, A., & Herdjiono, I. (2015). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja SKPD di Merauke. *Prosiding Seminar Nasional Multi Disiplin Ilmu*, 978–979.
- Indra Bastian. (2017). *Akuntansi Manajemen Sektor Publik*. Jakarta, Salemba Empat.
- Juanda, A. (2019). *Pengaruh Sistem Informasi Akuntansi Terhadap Efektivitas Pengendalian Internal Penjualan pada PT. Indosat Tbk di Medan*. Universitas Medan Area.
- Jumiri, A. (2012). *Persepsi kepala instansi pemerintah terhadap otonomi daerah dan akuntabilitas kinerja*. Universitas Gadjah Mada.
- Kaltsum, U., & Rohman, A. (2014). Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui sistem pengendalian intern sebagai variabel intervening (Studi empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Salatiga). *Diponegoro Journal of Accounting*, 3(1), 215–228.
- Kusumaningrum, I. (2009). *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Provinsi Jawa Tengah*. Diponegoro University.
- Mardiasmo. (2009). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta, ANDI.

- Mulyadi. (2017). *sistem pengendalian internal*. Jakarta, Salemba Empat.
- Pangumbalerang, A., & Pinatik, S. (2014). Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada Dinas Pendapatan Daerah dan Badan Pengelolaan Keuangan dan Barang Milik Daerah. *Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi*, 2(2).
- Paramitha, I. A. M. D. (2016). Pengaruh Ketepatan Sasaran Anggaran, Sistem Pengendalian Manajerial Sektor Publik dan Sistem Pelaporan pada Akuntabilitas Kinerja. *E-Jurnal Akuntansi*, 16(3), 2457–2479.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri. (2006). *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah*.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri. (2013). *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013, tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual Pada Pemerintah Daerah*.
- Peraturan Pemerintah. (2006). Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah. *Jakarta, Fokusmedia*.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia. (2005). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah*.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia. (2008). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*. Kementerian Sekretasi Negara Republik Indonesia.
- Pratiwy, Suwandi, A. (2013). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Desentralisasi Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah (Studi Empiris Pemerintah Kota Padang). *Jurnal Akuntansi*, Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
- Santoso, E. B. (2016). *Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Akuntabilitas Keuangan Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten Lampung Timur)* *The Influence of Internal Governmental Cont*. Universitas Lampung.
- Setiawan, E. (2013). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntabilitas dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah (studi kab.pelalawan). *Jurnal. Pekanbaru: Universitas Riau*.
- Sugiyono. (2015). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R & B*. Bandung, Alfabeta CV.
- Suhartono, Ehrmann; Solichin, M. (2006). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Instansi Pemerintah Daerah dengan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi. *SNA 9 Padang*.
- Susmitha. (2012). Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Pada Kinerja Manajerial Dengan Locus of Control Dan Komitmen Organisasional Sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana*.
- Undang-Undang Republik Indonesia. (2003). *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara*.
- Undang-Undang Republik Indonesia. (2004). *Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*. Jakarta.
- Undang-Undang Republik Indonesia. (2014). *Undang-Undang No 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah dan Perubahannya*.
- Yendrawati, R. (2013). Pengaruh sistem pengendalian intern dan kapasitas sumber daya manusia terhadap kualitas informasi laporan keuangan dengan faktor eksternal sebagai variabel moderating. *Jurnal Akuntansi Dan Auditing Indonesia*, 17(2), 166–175.

Yulianti, R., Hardi, H., & Rusli, R. (2014). *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Kesulitan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Pada Satuan Kinerja Perangkat Daerah Kabupaten Pelalawan)*. Riau University.