

Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kota Makassar dengan Pengendalian Akuntansi Sebagai Pemoderasi

Try Sutriani¹, Haliah Haliah², Nirwana Nirwana³

^{1,2,3}Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Hasanuddin, Makassar, Indonesia

Email: ¹trysutriani9@gmail.com, ²haliah@fe.unhas.ac.id, ³nirwana_ni@yahoo.com

Abstract

The purpose of this study is to examine the factors affecting the performance accountability of Makassar city government agencies by relaxing accounting controls. The research was conducted on OPD in Makassar city. The sort of studies used is quantitative. This study includes a population of 14 OPD and a total sample of 56 people using primary data collected through questionnaires. Data from this study were analyzed using analytical approaches with multiple regression analysis and Moderated Regression Analysis (MRA). The study describes accounting control as a moderating variable. This is because accounting controls can be used to assess the costs and profitability of certain successes and select the best alternatives and problem statements to increase accountability for the agency's financial performance. The study found a positive and significant effect between performance-based budgeting and value-for-money on agency performance accountability. Moderation regression analysis shows that control controls can facilitate performance-based budgeting and value-for-money (cost-effectiveness) in the accountability of an agency's performance.

Keywords: *Performance-Based Budgeting, Value-For-Money, Accounting Control, Accountability Performance Of Government Agencies*

Abstrak

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji faktor-faktor yang mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah kota Makassar dengan melakukan relaksasi pengendalian akuntansi. Penelitian dilakukan pada OPD yang ada di kota Makassar. Jenis penelitian yang digunakan adalah kuantitatif. Penelitian ini mencakup populasi sebanyak 14 OPD dan jumlah sampel sebanyak 56 orang dengan menggunakan data primer yang dikumpulkan melalui penyebaran kuesioner. Data dari penelitian ini dianalisis dengan menggunakan pendekatan analitik dengan analisis regresi berganda dan analisis regresi moderasi (MRA). Studi ini menggambarkan pengendalian akuntansi sebagai variabel moderasi. Hal ini karena pengendalian akuntansi dapat digunakan untuk menilai biaya dan profitabilitas dari keberhasilan tertentu dan memilih alternatif terbaik dan pernyataan masalah untuk meningkatkan akuntabilitas kinerja keuangan Lembaga pemerintah. Hasil penelitian menemukan pengaruh positif dan signifikan antara *performance-based budgeting* dan *value-for-money* terhadap akuntabilitas kinerja instansi. Analisis regresi moderasi menunjukkan bahwa pengendalian akuntansi dapat memudahkan penganggaran berbasis kinerja dan *value-for-money* (efektivitas biaya) dalam akuntabilitas kinerja suatu instansi.

Kata Kunci: *Performance-Based Budgeting, Value-For-Money, Pengendalian Akuntansi, Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah*

1. PENDAHULUAN

Indonesia merupakan negara kesatuan dalam menjalankan otonomi daerah atau desentralisasi, mirip dengan negara kesatuan atau federal. Otonomi daerah adalah otonomi urusan pemerintahan dan kekuasaan untuk mengurus kebutuhan masyarakat setempat yang selaras dengan aspirasi masyarakat untuk meningkatkan hasil pengabdian kepada masyarakat dan praktek pembangunan sehingga bisa diartikan sebagai komitmen daerah terhadap peraturan yang berlaku.

Laporan Pertanggungjawaban Kinerja Instansi Pemerintah yaitu dokumen yang memuat penjelasan tentang realisasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang kemudian dikembangkan secara terintegrasi dengan sistem perencanaan, penganggaran, dan perbendaharaan yang diberikan kepada Menteri Keuangan, Menteri Perencanaan Pembangunan Nasional. Selain itu, Menteri yang membidangi reformasi administrasi dan birokrasi melakukan evaluasi dan penilaian (*Instruksi Presiden No 7 Tahun 1999 Tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah*, 1999).

Pertanggungjawaban secara berkala penting dalam pemenuhan tuntutan yang transparan dari pemerintah daerah terkait pengelolaan dana publik. Namun, hal ini belum berjalan dengan baik apabila dilihat dalam kasus dugaan korupsi Anggaran Daerah Sulbar Tahun 2015-2016, tim penyidik Kejaksaan Agung diduga memungut biaya antara 5-10 persen dari total anggaran. Persentase dari total anggaran untuk setiap proyek digunakan memperlancar proses penganggaran proyek tersebut. Sehingga, terindikasi manipulasi anggaran karena dana yang digunakan tidak sesuai sebagaimana mestinya (Junaedi, 2017).

Menyalahgunakan kewenangan dalam pengelolaan APBD yang terjadi dan masyarakat seringkali merasa tidak puas terhadap kinerja kepala daerah. Terkait hal tersebut, terdapat kasus yang terkuak ke publik yaitu Tim Tipikor Polda Sulawesi Selatan menduga bahwa Kepala Keuangan Kota Makassar yang menjabat pada tahun 2017 telah menyalahgunakan kewenangannya terkait pengadaan ATK dan Makan-Minum, di mana terduga melakukan order fiktif untuk kepentingan pribadi dan berindikasi adanya kerugian negara hingga Rp 300 juta (Sohuturon, 2018). Demikian halnya yang terjadi pada masa pandemi covid-19 yang menelan anggaran puluhan miliar, dimana anggaran tersebut digunakan dalam kegiatan pembangunan proyek yang dilakukan di atas lahan bukan milik negara dan mengakibatkan proyek tersebut terbengkalai (Cipto, 2022).

Berdasarkan beberapa kasus yang terjadi, dapat menggambarkan bahwa akuntabilitas kinerja instansi pemerintah masih perlu dilakukan pembenahan karena banyaknya keluhan dari masyarakat mengenai pengalokasian anggaran yang tidak sesuai skala prioritasnya. Hal ini disebabkan oleh lemahnya pengawasan dan pengendalian dalam suatu instansi, maka pemerintah harus berupaya dalam menerapkan anggaran berbasis kinerja dan dikelola dengan menggunakan konsep efektif, efisien, dan ekonomis (*value-for-money*), hal tersebut nantinya dapat menggambarkan kinerja dalam suatu instansi dan dapat dipertanggungjawabkan.

Teori *Stewardship* berakar pada psikologi dan sosiologi dan mengarah pada sikap pelayanan yang diprakarsai oleh Donaldson dan Davis. Pendekatan *stewardship* pada tahun 1957 yaitu suatu pendekatan untuk menentukan bidang fokus suatu gelar. Teori *stewardship* mempunyai interaksi yg bertentaga antara keberhasilan organisasi & kinerja organisasi sedemikian rupa sebagai akibatnya fungsi utilitas dimaksimalkan.

Halim dan Kusufi (2022: 55) menggambarkan *performance-based budgeting* sebagai metode penganggaran dikembangkan untuk mengendalikan beragam hambatan penganggaran tradisional. Secara khusus, kelemahan disebabkan oleh adanya standar sebagai acuan untuk menilai kinerja dalam mencapai tujuan pelayanan publik. Penganggaran berbasis kinerja dapat didefinisikan sebagai metode pembuatan anggaran dengan mempertimbangkan beban kerja dan harga satuan dari setiap aktivitas terstruktur, dan ukuran kinerja digunakan sebagai indikator kinerja organisasi (Wahdatul et al., 2016). Penganggaran berbasis kinerja yang buruk menciptakan hambatan, mengurangi kualitas informasi akuntansi, berdampak pada keakuratan pengambilan keputusan, dan mempengaruhi tingkat akuntabilitas kinerja instansi. Dalam hal ini, penganggaran berbasis kinerja yang optimal meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi.

Buku yang berjudul *Performance Management in the Public Sector* menafsirkan bahwa konsep nilai uang dianggap penting dalam organisasi sektor publik. Akuntabilitas publik yang baik dapat dicapai melalui penggunaan kompensasi ketika mengukur kinerja. Kemampuan menggunakan dana masyarakat jika digunakan secara hemat, efisien dan efektif (konsep *value-for-money*) Mahmudi (2007: 89).

Pengendalian keuangan (*financial control*) merupakan bagian dari pengendalian manajemen dengan memanfaatkan sistem akuntansi. *Accounting Control* adalah tinjauan kontrol yang terkait dengan operasi atau transaksi akuntansi (Budiasih, 2002; dalam (Zakiyudin & Suyanto, 2015). Pengendalian akuntansi sangat ditentukan dari baik atau buruknya kinerja dalam suatu organisasi. Maka, peningkatan aktivitas yang terjadi harus memperhatikan pengendalian yang ada didalamnya.

Dalam penelitian Wahdatul et al. (2016) mengindikasikan memiliki hubungan relevan antara efektivitas penganggaran kinerja dengan pertanggungjawaban kinerja pemerintah daerah di Provinsi Bandung. Sama halnya penelitian Sari et al. (2021) bahwa penganggaran berbasis kinerja memiliki pengaruh signifikan pada akuntabilitas kinerja Dinas Perumahan dan Permukiman Kabupaten Lampung Selatan.

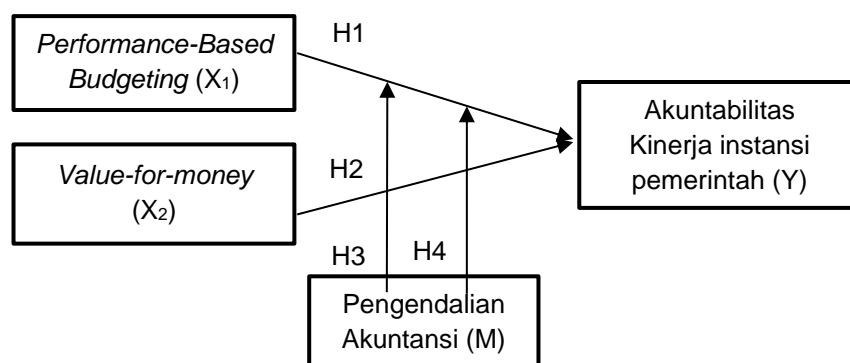
Sektor publik terlibat langsung dalam kepentingan publik dan oleh karena itu diharapkan dapat memberikan pelayanan yang berkualitas. Penelitian Lantowa et al. (2018) dan Hatta et al. (2021) menjelaskan bahwasanya akuntabilitas kinerja pada bidang Pendidikan dan kesehatan belum sepenuhnya menerapkan konsep 3E (efektivitas, atau keluaran, efisiensi dan ekonomis) atau dapat dikatakan dalam tingkatan sedang.

Pengadopsian *value-for-money* sebagai evaluasi objektif terhadap ketentuan manajerial organisasi dan meningkatkan akuntabilitas kinerja (Anggadini, 2009). Pengendalian akuntansi yang berjalan dengan baik pada suatu instansi pemerintah dapat dengan jelas menunjukkan penerapan sistem anggaran berbasis kinerja dan penerapan konsep pencapaian nilai agar pejabat pemerintah mendapat informasi yang baik dalam mengelola anggaran mereka (Wahid et al., 2016). Relevansi informasi ini membantu memastikan bahwa lembaga memenuhi tujuan organisasi dan berdampak pada akuntabilitas lembaga.

Lain halnya dengan penelitian sebelumnya, walaupun penelitian terdahulu sudah banyak mengkaji terkait apa saja yang dapat berpengaruh pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Di mana peneliti ingin mengkaji bagaimana keterkaitan variabel independen (*performance-based budgeting* dan *Value-for-money*) terhadap variabel dependen (akuntabilitas kinerja instansi pemerintah). Selain itu, pengendalian akuntansi digunakan sebagai pemoderasi. Pertimbangan dalam pemilihan pengendalian akuntansi sebagai variabel pemoderasi karena penggunaan pengendalian akuntansi dianggap dapat memperkirakan profitabilitas terhadap keberhasilan tertentu dan pemilihan solusi dalam setiap persoalan yang timbul sebagai wujud peningkatan akuntabilitas kinerja keuangan di sektor publik.

Adapun rerangka pikir penelitian ini dapat diilustrasikan sebagai berikut:

Gambar 1. Rerangka Pikir



2. METODE PENELITIAN

Kuantitatif merupakan jenis penelitian ini yang dilaksanakan di lingkup Pemerintah Kota Makassar yaitu Perangkat Daerah Kota Makassar. Populasi dalam penelitian ini sebanyak 14 Perangkat Daerah. Pendekatan deskriptif digunakan pada penelitian ini.

Pemilihan sampel dilaksanakan dengan metode *purposive sampling*, setiap OPD mempunyai 4 responden yaitu Kepala Dinas dan Badan, Kepala Sub Bagian Keuangan, Kepala Sub Bagian Program dan Pejabat Pembuat Komitmen (PPK). Pemilihan responden ini didasarkan pada kenyataan bahwa para pihak bertanggungjawab atas laporan kinerja instansi pemerintah. jumlah

sampel sebanyak 56 orang dengan memakai data primer yang diperoleh dengan cara pengedaran kuesioner.

Alat survei yang digunakan terdiri dari pengumpulan informasi tentang variabel yang diteliti. Untuk mengukur pendapat responden, dengan memberikan skor dari tanggapan mereka terhadap kuesioner yang diisi oleh responden, digunakan 5 skala likert.

Tabel 1. Operasional Variabel

Variabel	Indikator	Skala
<i>Performance-based budgeting</i> (X_1), (Wahdatul et al., 2016)	1. Pengukuran kinerja 2. Penghargaan dan hukuman 3. Kontrak Kerja 4. Kontrol eksternal dan internal 5. Pertanggungjawaban manajemen	<i>Likert</i>
<i>Value-for-money</i> (X_2), (Hasugian et al., 2021)	1. Ekonomis (hemat cermat) 2. Efisiensi (berdaya guna) 3. Efektivitas (berhasil guna)	<i>Likert</i>
Pengendalian Akuntansi (M), (Wahid et al., 2016)	1. Keandalan pelaporan keuangan 2. Efektivitas dan efisiensi operasi 3. Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku	<i>Likert</i>
Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (Y), (Krispanripi, 2016)	1. Akuntabilitas kejujuran 2. Akuntabilitas hukum 3. Akuntabilitas proses 4. Akuntabilitas program 5. Akuntabilitas kebijakan	<i>Likert</i>

Statistik deskriptif, uji kualitas data, uji asumsi klasik dan uji hipotesis yang melalui analisis regresi linear berganda dan analisis regresi moderasi (MRA) adalah metode analisis penelitian ini. Adapun alat uji berbantuan komputer melalui program IBM SPSS 21 *for windows*. Hasil yang didapatkan belum bisa diinterpretasikan secara langsung karena model regresi perlu dites terlebih dahulu untuk melihat apakah asumsi klasik telah terpenuhi yang di dalamnya mencakup pengujian normalitas, multikolonieritas dan heteroskedastisitas.

Untuk menguji pengaruh variabel bebas terhadap variabel dependen, maka dilakukan analisis regresi linier berganda yang menggunakan rumus dibawah ini:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + e \quad (1)$$

dengan Y adalah Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, α adalah Konstanta, X_1 adalah *Performance-based budgeting*, X_2 adalah *Value-for-money*, $\beta_1 - \beta_3$ adalah Koefisien regresi berganda, dan e adalah *Error term*.

Tahap uji interaksi dapat digambarkan dengan rumus persamaan regresi dibawah ini:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_1 * X_3 + \beta_5 X_2 * X_3 + e \quad (2)$$

dengan Y adalah Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, X_1 adalah *Performance-based budgeting*, X_2 adalah *Value-for-money*, X_3 adalah Pengendalian Akuntansi, $X_1 * X_3$ adalah Interaksi antara *Performance-based budgeting* dengan Pengendalian Akuntansi, $X_2 * X_3$ adalah Interaksi antara *Value-for-money* dengan Pengendalian Akuntansi, α adalah Konstanta, $\beta_1 - \beta_5$ adalah Koefisien Regresi, dan e adalah *Error Term*.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

Penyebaran kuesioner sebanyak 56 rangkap dengan tingkat pengembalian kuesioner sebesar 51 rangkap atau 91,07% dari total yang diedarkan. Namun, terdapat 1 kuesioner yang cacat. Ada pun 5 kuesioner yang tidak pulangkan yaitu sebesar 8,93%. karena adanya keterbatasan waktu

dari para responden dibebberapa tempat penelitian dilakukan. Oleh karena itu, kuesioner yang bisa diolah sebanyak 50 kuesioner.

Dilakukannya uji validitas data untuk meyakinkan kuesioner yang digunakan *valid* atau tidak untuk mengukur variabel penelitian. Sebagaimana hasil perhitungan statistik menunjukkan semua elemen proposisional dari variabel yang diteliti mempunyai angka korelasi positif yang lebih besar dari nilai tabel-r sebesar 0,2787. Artinya, item dari kuesioner dinyatakan valid dan peneliti bisa melanjutkan pengujian data.

Selanjutnya, uji reliabilitas dilakukan untuk memeriksa nilai *Cronbach's alpha* untuk semua variabel yang menunjukkan nilai lebih besar dari 0,60, dari sini kita simpulkan bahwa instrumen kuesioner yang digunakan untuk menjelaskan semua variabel penelitian ini dapat dikatakan andal sebagai alat ukur penelitian ini. Berikut merupakan hasil pengujian reliabilitas data:

Tabel 2. Hasil Uji Reliabilitas

No	Variabel	Cronbach's Alpha	Keterangan
1	<i>Performance-based budgeting</i>	0,705	Reliabel
2	<i>Value-for-money</i>	0,789	Reliabel
3	Pengendalian Akuntansi	0,864	Reliabel
4	Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	0,862	Reliabel

Sumber: Data Primer Tahun 2022

Uji normalitas pada penelitian ini dilakukan dengan menggunakan dua metode yaitu *Kolmogorov-Smirnov* dan plot distribusi normal. Tes *Kolmogorov-Smirnov* lebih umum digunakan karena memberikan lebih banyak detail numerik dan hasilnya lebih dapat diandalkan. Jika nilai probabilitas *Kolmogorov-Smirnov* lebih besar dari 0,05, kita dapat mengatakan bahwa persamaan regresi tersebut normal. Tabel 3 berikut menunjukkan Hasil uji *Kolmogorov-Smirnov*:

Tabel 3. Hasil Uji Normalitas – *One Sample Kolmogorov-Smirnov*

		Unstandardized Residual
N		50
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	,0000000
	Std. Deviation	1,65445664
	Absolute	,140
Most Extreme Differences	Positive	,140
	Negative	-,070
Kolmogorov-Smirnov Z		,989
Asymp. Sig. (2-tailed)		,282

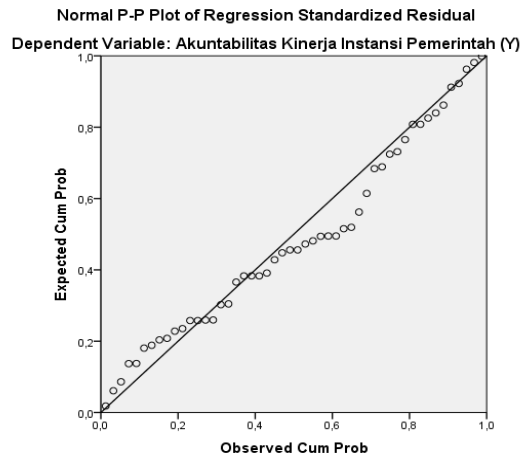
a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Sumber: Output SPSS 21

Signifikansi nilai *Kolmogorov-Smirnov* pada Tabel 3 di atas ditunjukkan dengan *asympt sig* (2-tailed) dengan nilai diatas 0,05 atau 5% sesuai dengan 0,282 atau 28,2%. Hal ini menunjukkan bahwa data atau variabel dalam penelitian ini berdistribusi normal. Cara lain untuk menguji normalitas selain uji *Kolmogorov-Smirnov* adalah dengan menguji plot distribusi normal sebagai berikut.

Gambar 2. Hasil Uji Normalitas – *Normal Probability Plot*



Sumber: Output SPSS 21

Plot probabilitas normal pada Gambar 2 di atas menunjukkan bahwa terdapat titik-titik berupa data yang tersebar di sekitar diagonal dan hamburan titik-titik tersebut mengikuti arah diagonal. Artinya model regresi dalam penelitian ini memenuhi asumsi normalitas.

Hasil perhitungan statistik uji multikolonieritas dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 4. Hasil Uji Multikolonieritas

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
<i>Performance-based budgeting</i>	,546	1,832
1 <i>Value-for-money</i>	,640	1,562
Pengendalian Akuntansi	,701	1,428

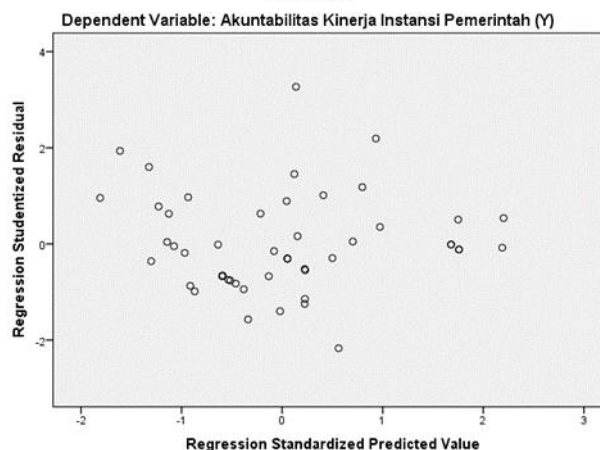
a. Dependent Variable: Akuntabilitas Kinerja

Sumber: Output SPSS 21

Berdasarkan hasil uji multikolinearitas pada Tabel 4 di atas, tidak ada gejala multikolinearitas antar variabel bebas, dengan semua nilai toleransi di atas 0,1 dan nilai VIF (*Variance Inflating Factor*) di bawah 10.

Uji heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan menggunakan *scatterplot*. Jika tidak ada pola yang teratur, maka model regresi tidak memiliki masalah heteroskedastisitas. Hasil uji heteroskedastisitas menggunakan metode *scatterplot* diperoleh pada Gambar 3.

Gambar 3. Hasil Uji Heteroskedastisitas – Grafik *Scatterplot*



Sumber: Output SPSS 21

Hasil uji heteroskedastisitas pada Gambar 3 di atas menunjukkan bahwa scatterplot menunjukkan pola distribusi dimana titik-titik tersebar secara acak dan terdistribusi baik di atas maupun di bawah nilai 0 dalam sumbu Y. Model regresi dapat menggunakan model regresi untuk memprediksi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah berdasarkan penganggaran berbasis kinerja dan *Value-for-money* dan kontrol keuangan pengendalian akuntansi.

Uji heteroskedastisitas juga dapat dilakukan dengan menggunakan uji *glejser*. Uji *glejser* digunakan untuk lebih meningkatkan hasil scatterplot. Hasil pengujian ditunjukkan pada Tabel 5 di bawah ini:

Tabel 5. Hasil Uji Heteroskedastisitas – Uji *Glejser*

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	2,581	2,409		1,072	,290
1 <i>Performance-based budgeting</i>	,056	,067	,160	,831	,411
<i>Value-for-money</i>	,001	,067	,002	,011	,991
Pengendalian Akuntansi	-,025	,081	-,052	-,307	,760

a. Dependent Variable: AbsUt

Sumber: Output SPSS 21

Berdasarkan hasil uji *Glejser* pada Tabel 5 di atas, dapat diartikan semua variabel dalam penelitian ini adalah variabel homoskedastis, karena nilai signifikansi semua variabel di atas adalah 0,05.

Uji hipotesis H₁ dan H₂ yang dilakukan dengan analisis regresi berganda ditunjukkan pada Tabel 6 di bawah ini:

Tabel 6. Hasil Uji Koefisien Determinasi (R²)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,739 ^a	,547	,517	1,88894

Sumber: Output SPSS 21

Nilai *adjusted r square* pada hasil uji koefisien determinasi pada tabel 6 di atas sebesar 0,517 atau 51,7% akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dipengaruhi oleh variabel *performance-based budgeting* dan *Value-for-money*. Sedangkan, 48,3% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak menjadi bagian dalam penelitian ini.

Tabel 7. Hasil Uji F – Uji Simultan

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression	197,867	3	65,956	18,485	,000 ^b
1 Residual	164,133	46	3,568		
Total	362,000	49			

a. Dependent Variable: Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

b. Predictors: (Constant), *Value-for-money*, *Performance-based budgeting*

Sumber: Output SPSS 21

Tabel 7 menggambarkan bahwa dalam uji regresi berganda dengan nilai F sebesar 18,485 yang dihitung pada taraf signifikansi 0,000 yang lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti variabel *performance-based budgeting* dan *Value-for-money* secara bersama-sama berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Tabel 8. Hasil Uji t – Uji Parsial

Model	Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients	t	Sig.
-------	-----------------------------	---------------------------	---	------

	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	5,569	4,212		1,322	,193
1 <i>Performance-based budgeting</i>	,233	,108	,267	2,170	,035
<i>Value-for-money</i>	,277	,117	,294	2,369	,022

a. Dependent Variable: Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Sumber: Output SPSS 21

Dari Tabel 8, kita dapat melihat bahwa variabel penganggaran berbasis kinerja memiliki nilai t hitung yaitu 2,170. *Unstandardized coefficients* beta sebesar 0,233 dan tingkat signifikansi 0,035 kurang dari 0,05, jadi hipotesis pertama (H₁) dapat dibuktikan. Hal ini berarti penganggaran berorientasi kinerja (*Performance-based budgeting*) memiliki dampak positif yang menentukan pada akuntabilitas kinerja suatu instansi. Oleh karena itu, hipotesis pertama terbukti atau dapat diterima. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa penganggaran berbasis kinerja yang lebih baik di instansi pemerintah mengarah pada akuntabilitas kinerja yang lebih baik.

Variabel *Value-for-money* pada Tabel 8 di atas memiliki nilai t hitung yaitu 2,369. *Unstandardized coefficients* beta sebesar 0,277 dan tingkat signifikansi 0,022 kurang dari 0,05, jadi hipotesis kedua (H₂) dapat dibuktikan. Artinya *value-for-money* berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi penerapan konsep *value-for-money*, maka semakin baik akuntabilitas kinerja tersebut.

Pengujian hipotesis H₃, H₄ dilakukan untuk menguji pengendalian akuntansi dalam memoderasi dengan menggunakan analisis regresi moderasi melalui pendekatan uji interaksi. Hasil uji ditampilkan dalam Tabel 9 berikut:

Tabel 9. Hasil Uji Koefisien Determinasi (R²)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,843 ^a	,711	,663	1,57878

a. Predictors: (Constant), *Performance-based budgeting*, *Value-for-money*, Pengendalian Akuntansi

Sumber: Output SPSS 21

Tabel 9 di atas menunjukkan nilai R sebesar 0,843 atau 84,3%. Dalam hal ini, menurut Pedoman Interpretasi Koefisien Korelasi, angka ini berada pada kisaran 0,80 hingga 1,00, sehingga masuk dalam kategori “sangat kuat”. Artinya, semua variabel independen dalam penelitian dan interaksi variabel X1_M dan X2_M sangat berpengaruh pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. R² (R-squared) pada hasil uji Tabel 9 di atas adalah 0,711. Artinya 71,1% akuntabilitas kinerja instansi bisa dijelaskan oleh variabel dalam penelitian ini, dan sisanya sebesar 28,9% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak menjadi bagian dalam penelitian ini.

Tabel 10. Hasil Uji F – Uji Simultan

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	257,313	7	36,759	14,748	,000 ^b
Residual	104,687	42	2,493		
Total	362,000	49			

a. Dependent Variable: Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

b. Predictors: (Constant), *Performance-based budgeting*, *Value-for-money*, Pengendalian Akuntansi

Sumber: Output SPSS 21

Nilai F untuk hasil pengujian simultan Tabel 10 menunjukkan nilai F sebesar 14,748 yang dihitung dengan probabilitas 0,000. Ini di bawah nilai 0,05. Artinya, semua variabel independen dalam penelitian dan interaksi variabel X1_M dan X2_M secara simultan berpengaruh terhadap tanggung jawab kinerja instansi pemerintah.

Tabel 11. Hasil Uji t – Uji Parsial

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	121,022	35,772		3,383	,002
<i>Performance-based budgeting</i>	-1,963	,928	-2,245	-2,115	,040
<i>Value-for-money</i>	-1,873	1,017	-1,988	-1,841	,073
Pengendalian Akuntansi	-6,167	2,032	-5,133	-3,034	,004
X1_M	,119	,052	6,144	2,275	,028
X2_M	,120	,057	4,566	2,088	,043

a. Dependent Variable: Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Sumber: Output SPSS 21

Berdasarkan hasil pengujian analitik atau analisis regresi moderasi pada Tabel 11 variabel moderasi X1_M memiliki nilai t hitung sebesar 2,275 > nilai tabel t sebesar 2,018 (sig. $\alpha=0,05$ dan $df=n-k$, yaitu $50-8=42$) dan *unstandardized coefficients* beta sebesar 0,119 dan tingkat signifikansi 0,028 kurang dari 0,05, jadi hipotesis ketiga (H_3) dapat dibuktikan. Hal ini menunjukkan bahwa variabel pengendalian akuntansi merupakan variabel pemoderasi yang memperkuat hubungan antara penganggaran berbasis kinerja dengan tanggung jawab kinerja pemerintah.

Sedangkan, variabel moderasi X2_M pada Tabel 11 memiliki nilai t hitung sebesar 2,088 > nilai tabel t sebesar 2,018 dan *unstandardized coefficients* beta sebesar 0,120 dan tingkat signifikansi 0,043 kurang dari 0,05, jadi hipotesis keempat (H_4) dapat dibuktikan. Hal ini menunjukkan bahwa variabel pengendalian akuntansi merupakan variabel pemoderasi yang memperkuat hubungan antara *Value-for-money* dengan tanggung jawab kinerja pemerintah.

3.1 Pengaruh *Performance-based budgeting* terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Hasil penelitian ini menggambarkan bahwa Perangkat Daerah (OPD) Kota Makassar telah merancang dan melakukan penerapan anggaran berbasis kinerja. *Performance-based budgeting* (anggaran berbasis kinerja) dilakukan untuk dapat mewujudkan *good governance* seperti transparansi dan akuntabilitas dalam hal keputusan alokasi sumber daya anggaran (Vian dan Bicknell, 2013: 1). Informasi kinerja dan data yang digunakan dalam penganggaran membuat pejabat publik, terutama Kepala Sub Bagian Program pada setiap OPD Kota Makassar memiliki tanggung jawab pada kualitas layanan, efisiensi dalam menetapkan biaya, dan efektif dalam menyusun program.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan; (Wahdatul et al. (2016); Anggraeni (2020); Sari et al. (2021); dan Wardani dan Silvia (2021) bahwa penganggaran berbasis kinerja memiliki dampak yang sangat positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi. Hal ini juga didukung dengan adanya teori *stewardship* yang lebih berfokus pada hasil yang ingin dicapai tanpa berusaha untuk lebih mementingkan dirinya sendiri melainkan untuk kepentingan organisasi atau publik, sehingga *principle* sebagai pemberi tanggung jawab juga memiliki peran memonitori *steward* dalam menjalankan tugasnya sebagai penerima wewenang, sehingga penerapan anggaran berbasis kinerja pada Instansi Pemerintah Kota Makassar dapat berjalan secara baik dan maksimal.

Kontribusi teori *stewardship* dalam penelitian ini bahwa akuntansi organisasi sektor publik telah dipersiapkan untuk memenuhi kebutuhan informasi bagi hubungan antara pemilik modal (*principle*) dengan pengelola modal (*steward*) yaitu adanya penerapan anggaran berbasis kinerja dalam instansi pemerintah dalam mencapai tujuan bersama. *Steward* atau pihak pemerintah juga harus memaksimalkan tanggung jawab yang diberikan masyarakat agar kinerja dan penerapannya dapat berjalan dengan baik dan optimal demi terciptanya tata kelola pemerintahan (*good governance*) yang lebih transparan dan akuntabel.

3.2 Pengaruh *Value-for-money* terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa penggunaan pengukuran kinerja dengan konsep *Value-for-money* pada pemerintahan di Kota Makassar sudah mulai diterapkan sebagaimana yang diharapkan, sehingga akuntabilitas publik dapat terwujud. Mardiasmo (2009:121) dalam bukunya mengungkapkan bahwa dengan mengimplementasikan konsep *Value-for-money* pada sektor publik dapat meningkatkan kesadaran akan uang publik (*public cost awareness*) sebagai akar pelaksanaan akuntabilitas publik sehingga dapat memperbaiki kinerja dan semakin meningkatnya akuntabilitas organisasi sektor publik. Sebagai mana yang diungkapkan dalam penelitian (Anggadini, 2009) bahwa *Value-for-money* dapat memberikan penilaian yang objektif dalam pengambilan keputusan suatu organisasi maupun manajemen sehingga dapat meningkatkan pertanggungjawaban atas kerjanya dalam suatu instansi pemerintah.

Hal ini tidak terlepas dari teori *stewardship* sebagaimana dalam sebuah organisasi kepemimpinan, hubungan *steward* (pemerintah) dengan *principle* (masyarakat) mempunyai aspek yang memainkan peranan penting bagi sebuah pencapaian tujuan sehingga dapat mempengaruhi kinerja dan masyarakat mendapatkan informasi yang akurat dan terpercaya. Semakin tinggi penerapan konsep *Value-for-money* maka dapat meningkatkan pertanggungjawaban kinerja pada setiap OPD di Kota Makassar. Lain halnya dengan hasil penelitian Hatta et al. (2021) pada Tahun 2018 dan 2019, pertanggungjawaban Dinas Pendidikan Provinsi Riau atas kerjanya tidak sejalan dengan prinsip *value-for-money*, karena dinilai secara ekonomi sangat efisien tetapi tidak efektif.

3.3 Pengaruh Pengendalian Akuntansi dalam Memoderasi *Performance-based budgeting* terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Penganggaran berbasis kinerja diterapkan untuk memperbaiki kelemahan sistem penganggaran sebelumnya. Hal ini bertujuan untuk meningkatkan pelayanan masyarakat dalam hal kebijakan, perencanaan, penganggaran dan pelaksanaan. Penganggaran berbasis kinerja merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari proses perbaikan pengelolaan keuangan (*government budgeting*) yang bertujuan untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pelayanan publik dalam efektivitas pelaksanaan kebijakan dan program.

Keberhasilan penganggaran berbasis kinerja dibuktikan dengan peningkatan pelayanan dan kesejahteraan publik, demokrasi yang semakin maju, keadilan, pemerataan, dan hubungan yang harmonis antara pusat dan daerah serta antar daerah. Situasi ini dicapai melalui dukungan kontrol akuntansi yang lebih baik dalam organisasi sehingga tingkat keberhasilan akuntabilitas pemerintah daerah meningkat. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa anggaran berbasis kinerja Kota Makassar berjalan dengan baik, didukung oleh pengendalian akuntansi yang terintegrasi.

Teori *stewardship* dalam penelitian ini dapat menjadi dasar bagi pemerintah untuk bertindak atas nama rakyat, selalu fokus pada pencapaian hasil yang optimal dan bermanfaat tidak hanya bagi individu tetapi bagi masyarakat luas, sehingga dapat dijadikan sebagai dasar pemikiran penyelenggaraan pemerintahan. Jauh dari perilaku oportunistik dapat dimanfaatkan dan penganggaran berbasis kinerja sehingga dapat diterapkan secara maksimal di OPD Kota Makassar.

Namun, pengelolaan yang terdapat di OPD Kota Makassar masih memiliki permasalahan khususnya dalam pengelolaan anggaran, mengingat fenomena yang terjadi. Hal ini terjadi karena perencanaan belum dioptimalkan dan kotamadya gagal memaksimalkan kontrol keuangan mereka dan membangun akuntabilitas untuk kinerja yang lebih baik. Hasil penelitian ini mengungkapkan bahwa pengendalian keuangan masih menyimpang dan dapat menumbuhkan pembiaran dan korupsi dalam pelaksanaannya. *Stewardship theory* menyatakan bahwa ketika terjadi konflik kepentingan antara dua pihak, pemerintah menganggap kepentingan bersama mereka lebih penting dan bertindak sesuai kesepakatan mereka, sehingga pemerintah berusaha untuk bekerja sama daripada menentangnya untuk mencapai tujuan perusahaan daripada tujuan pribadi, meningkatkan akuntabilitas pemerintah daerah akan memberikan informasi yang lebih berimbang kepada masyarakat dan meningkatkan tata kelola pemerintah daerah.

3.4 Pengaruh Pengendalian Akuntansi dalam Memoderasi *Value-for-money* terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Hasil penelitian ini menunjukkan Pemerintah Kota Makassar meyakini bahwa konsep *Value-for-money* dapat memperbaiki akuntabilitas sektor publik dan memperbaiki kinerja sektor publik, walaupun suatu anggaran telah disusun secara komprehensif dan rinci serta melalui penyusunan yang akurat, pelaksanaan anggaran tersebut juga pasti masih mengalami berbagai kendala atau

hal-hal yang tidak diperhatikan sebelumnya. Sehingga untuk mengetahui dan menghindari penyimpangan tersebut maka Pemerintah Kota Makassar memerlukan peran pengendalian akuntansi. Pelaksanaan kinerja keuangan secara ekonomis, efisien dan efektif tidak dapat dipisahkan dari penerapan pengendalian akuntansi yang lebih baik dalam suatu organisasi. Pengendalian akuntansi diperlukan untuk menyusun rencana, metode dan prosedur organisasi untuk menjaga kekayaan instansi dan rehabilitas keuangan secara efektif, efisien dan ekonomis (Wahid dkk., 2016: 2460), sehingga dalam hal ini dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja Pemerintah Kota Makassar.

Hasil penelitian ini diperkuat oleh Indrayani et al. (2017) yang menunjukkan bahwa tersusunnya pelaksanaan kinerja keuangan secara ekonomis, efisien, dan efektif tak terlepas dari semakin baiknya penerapan suatu pengendalian akuntansi dalam suatu organisasi. Oleh karena itu, perlu dilakukan pengendalian agar akuntabilitas kinerja akan semakin tinggi dan dapat menjamin bahwa suatu anggaran telah ditetapkan dengan cara *Value-for-money* sesuai dengan tujuan organisasi. Teori *stewardship* mengimpresasikan bahwa jika ada hubungan yang kuat antara keberhasilan organisasi dan kinerja organisasi, fungsi utilitas atau kepuasan dan kepercayaan publik semakin meningkatkan akuntabilitas atas kinerja yang dihasilkan.

4. KESIMPULAN

Sebagai kesimpulan, studi ini menguji pengaruh penganggaran berbasis kinerja dan *Value-for-money* pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dan terdapat efek mitigasi dari variabel pemoderasi. Berikut beberapa kesimpulan dapat ditarik berdasarkan hasil penelitian ini. Pertama, hipotesis pertama diterima karena *performance-based budgeting* berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik penganggaran berbasis kinerja yang diterapkan, maka semakin tinggi pula tingkat akuntabilitas kinerja instansi. Kedua, *Value-for-money* berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sehingga hipotesis kedua diterima. Hal ini menunjukkan bahwa adopsi nilai uang (konsep *Value-for-money*) yang lebih tinggi dapat meningkatkan kinerja dan akuntabilitas sektor publik. Ketiga, hipotesis ketiga diterima karena manajemen keuangan merupakan variabel moderasi yang memperkuat hubungan antara *performance-based budgeting* dan akuntabilitas kinerja instansi. Hal ini menunjukkan bahwa manajemen akuntansi ditingkatkan melalui penggunaan anggaran berbasis kinerja untuk memperkuat atau meningkatkan akuntabilitas organisasi. Keempat, akuntansi merupakan variabel pemoderasi yang memperkuat hubungan antara *value-for-money* dan akuntabilitas kinerja pemerintah, sehingga menerima hipotesis keempat. Hal ini menunjukkan bahwa instansi pemerintah yang memiliki kendali mutu dapat menerapkan konsep *value-for-money* dalam kegiatannya, sehingga instansi pemerintah dapat dimintai pertanggungjawaban atas kinerjanya.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang membatasi kelengkapannya. Keterbatasan penelitian ini. Pertama, ada kekhawatiran bahwa jika survei dilakukan tanpa mengarahkan responden ke situasi sebenarnya, responden akan menanggapi kuesioner dengan cara yang normatif, dan hasil survei mungkin terdistorsi oleh situasi sebenarnya. Kedua, hanya ada 14 OPD di Kota Makassar yang ingin menjawab kuesioner. Hal ini disebabkan oleh beberapa kegagalan seperti waktu penelitian yang terbatas, proses persetujuan yang rumit, responden yang sibuk, dan staf dari beberapa OPD sedang dinas luar. Kajian ini tidak dapat digeneralisasikan kepada seluruh staf OPD di Indonesia karena setiap daerah memiliki kerangka kerja dan letak geografis yang berbeda.

Berdasarkan hasil analisis, pembahasan dan kesimpulan penelitian, maka dampak penelitian yang dilakukan diberikan berupa saran-saran melalui hasil penelitian untuk mencapai hasil yang lebih baik. Pertama, Penelitian ini berimplikasi terhadap Pemerintah Kota Makassar, terkhusus pada Perangkat Daerah (OPD) Kota Makassar, Diharapkan upaya terus-menerus dilakukan untuk meningkatkan kinerja aparat pemerintah daerah dengan meningkatkan efektivitas pengelolaan dan keterbukaan informasi serta memperkuat kepercayaan masyarakat. Kedua, bagi penelitian akan datang direkomendasikan dengan adanya perluasan cakupan penelitian tidak hanya ke sektor publik, tetapi juga ke sektor swasta. Selain itu, peneliti tambahan dapat memajukan penelitian ini dengan memeriksa faktor-faktor lain yang memiliki dampak signifikan terhadap akuntabilitas kinerja.

REFERENCES

- [1] Ali Zakiyudin, M., & Suyanto, S. (2015). Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan dan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada Inspektorat Jenderal Kementerian Agama RI. *Jurnal Riset Akuntansi & Perpajakan (JRAP)*, 2(01), 89–96. <https://doi.org/10.35838/jrap.v2i01.99>
- [2] Anggadini, S. D. (2009). PENGARUH *VALUE-FOR-MONEY* TERHADAP KUALITAS PELAYANAN PUBLIK. *Jurnal Riset Akuntansi*, 1(1), 79–95. [http://rechtsvinding.bphn.go.id/artikel/ART 5 JRV 4.1 WATERMARK.pdf](http://rechtsvinding.bphn.go.id/artikel/ART%205%20JRV%204.1%20WATERMARK.pdf)
- [3] Anggraeni, F. (2020). Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Bandung) The Influence of Performance Based Budget Implementation on Performance Accountability of Government. *Indonesian Accounting Research Journal*, 1(1), 36–44.
- [4] Cipto, H. (2022, August 31). Habiskan Anggaran Rp 35 Miliar, Proyek Jalur Pedestrian di Makassar Mangkrak. *Kompas.Com*. <https://makassar.kompas.com/read/2022/08/31/110048578/habiskan-anggaran-rp-35-miliar-proyek-jalur-pedestrian-di-makassar-mangkrak?page=all>
- [5] Hasugian, F. T., Syahputra, R. A., & Harahap, A. R. (2021). Pengaruh Akuntabilitas Keuangan Daerah, *Value-for-money*, Kejujuran, Transparansi, Dan Pengawasan Terhadap Pengelolaan Keuangan Daerah (Studi Kajian Pada Pemerintah Kabupaten Labuhanbatu Pusat). *Jurnal Mutiara Akuntansi*, 6(2), 175–185. <https://doi.org/10.51544/jma.v6i2.1997>
- [6] Hatta, Z., Arif, E., & Garini, N. T. (2021). Analisis *Value-for-money* Pada Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) Dinas Pendidikan Provinsi Riau. *Economics, Accounting and Business Journal*, 1(1), 198–211.
- [7] Indrayani, L. F., Diatmika, P. G., & Wahyuni, M. A. (2017). Pengaruh Komitmen Organisasi, Kejelasan Sasaran Anggaran dan Efektivitas Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Kinerja Organisasi Publik. *E-Journal S1 Ak Universitas Pendidikan Ganesha*, 8(2).
- [8] Instruksi Presiden No 7 Tahun 1999 Tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, 1 (1999) (testimony of Instruksi Presiden Republik Indonesia).
- [9] Junaedi. (2017, October 4). Ketua DPRD Sulbar dan Tiga Wakilnya Diduga Bagi-bagi Rp 360 Miliar Uang APBD. *Kompas.Com*. <https://regional.kompas.com/read/2017/10/04/20233941/ketua-dprd-sulbar-dan-tiga-wakilnya-diduga-bagi-bagi-rp-360-miliar-uang-apbd>
- [10] Krispahanripi, P. D. (2016). PENGARUH PERAPAN ANGGARAN BERBASIS KINERJA DAN ANGGARAN BERBASIS KINERJA TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH (Studi Kasus Pada Badan Pengelolaan Keuangan Dan Aset Kota Bandung). *Jurnal UNIKOM*, 1(1), 1–22.
- [11] Lantowa, F. D., Machmud, F., Studi, P., Universitas, A., Gorontalo, M., Studi, P., Universitas, A., & Gorontalo, N. (2018). PENGARUH PENERAPAN DIMENSI *VALUE-FOR-MONEY* TERHADAP AKUNTABILITAS PUBLIK Good governance menurut United Nation Development Program (UNDP) untuk menerapkan dimensi. 1–13.
- [12] Mardiasmo. (2009). Akuntansi Sektor Publik. ANDI.
- [13] Sari, M. S., Suhendar, & Nofitri, R. (2021). Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (studi pada Dinas perumahan dan Permukiman Kabupaten Lampung Selatan). *Jurnal of Accounting Taxing and Auditing (JATA)*, 3(1), 1–9.
- [14] Sohuturon, M. (2018, September 13). Kepala Keuangan Makassar Jadi Tersangka Korupsi Anggaran Kota. *CNN Indonesia*.
- [15] Wahdatul, L., Rahayu, S., & Juliana Dillak, V. (2016). Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja Dan Sistem Pelaporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Bandung. *E-Proceeding of Management*, 3(2), 1560–1565.

- [16] Wahid, I., Nasir, A., & Supriono. (2016). The Effect Of Budget Goal Clarity, Accounting Control, Local Government Official Competence, Reporting System, And Obedience to the Laws and Regulations on the Performance Accountability Of Government Instituion (Empirical studies on the Government of Aga. JOM Fekon, 3(1).
- [17] Wardani, N. D., & Silvia, D. (2021). Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Pada Lembaga Penjaminan Mutu Pendidikan (Lpmp) Provinsi Lampung. *Bisnis Dan Akuntansi Unsurya*, 6(1), 47–56.