

## Peran Sistem Pengendalian Internal Memoderasi Pengaruh Akuntabilitas, Transparansi dan Partisipasi Terhadap Kinerja Anggaran Pada Unit Kerja Universitas Negeri Semarang

Dwi Novrianti<sup>1</sup> ✉, <sup>2</sup>Rusdarti, <sup>3</sup>Dwi Cahyaningdyah

<sup>1</sup>Pascasarjana, Universitas Negeri Semarang

<sup>2</sup>Jurusan Pendidikan Ekonomi, Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Semarang

<sup>3</sup>Jurusan Manajemen, Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Semarang

Permalink/DOI: <https://doi.org/10.15294/beaj.v2i2.37954>

---

### Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi terhadap kinerja anggaran dengan sistem pengendalian intern sebagai variabel pemoderasi. Penelitian ini mengambil Universitas Negeri Semarang sebagai objeknya. Sampel sebanyak 36 unit kerja dengan alokasi anggaran atau Petunjuk Operasional Kegiatan (POK) dengan 169 responden. Penelitian ini bersifat kuantitatif. Kuesioner digunakan untuk mengumpulkan data. Teknik analisis data menggunakan Moderated Regression Analysis (MRA) dengan Metode Uji Nilai Perbedaan Mutlak dengan menggunakan aplikasi Software Statistical Package for Social Sciences (SPSS). Hasil penelitian menunjukkan bahwa akuntabilitas dan transparansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran, sedangkan partisipasi anggaran tidak. Menerapkan sistem pengendalian internal dapat memoderasi hubungan antara akuntabilitas dan kinerja anggaran. Namun penerapan sistem pengendalian intern tidak memoderasi hubungan antara transparansi dan kinerja anggaran serta tidak memoderasi hubungan antara partisipasi dan kinerja anggaran. Nilai Adjusted R Square sebesar 0,685 yang berarti bahwa variabel akuntabilitas mampu menjelaskan variabilitas Kinerja Anggaran, Ztransparansi, Zpartisipasi dan ModerasiX1, ModerasiX2, ModerasiX3 sekitar 68,5% dan sisanya sebesar 32,5% dijelaskan oleh variabel lain di luar model ini.

**Kata Kunci** : Accountability, Transparency, Participation, Internal control system, Budget Performance

## PENDAHULUAN

Tata kelola universitas yang baik (*Good University Governance*) sangat diperlukan dalam mewujudkan Universitas yang unggul dan berdaya saing. Sejak dikeluarkannya Peraturan Pemerintah No. 23 Tahun 2005 yang mengatur tentang pengelolaan keuangan pada Badan Layanan Umum (BLU), Pengelolaan keuangan Universitas menjadi lebih otonom dengan didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas.

Universitas dengan Pengelolaan Keuangan BLU (PK BLU) diberikan keleluasaan untuk menerapkan praktek-praktek bisnis yang sehat dalam rangka meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dengan tujuan memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa. Bentuk keleluasaan yang diberikan yaitu dalam hal pelaksanaan anggaran, termasuk pengelolaan pendapatan dan belanja, pengelolaan kas, dan pengadaan barang/jasa. Penerapan PK BLU dalam rangka mewujudkan *Good University Governance* mengharuskan seluruh unit kerja untuk mempertanggungjawabkan alokasi dana yang diberikan secara efektif dan efisien, sehingga program kerja pada unit kerja dapat berjalan sesuai harapan.

Universitas Negeri Semarang merupakan Perguruan tinggi negeri yang menerapkan pengelolaan keuangan BLU, sehingga dalam pelaksanaan anggarannya dituntut untuk mempertanggungjawabkan alokasi dana yang diberikan secara efektif dan efisien, sehingga program kerja dapat berjalan sesuai harapan. Universitas Negeri Semarang memiliki sumber dana dari pendapatan yang berbeda yaitu pendapatan yang bersumber dari Pemerintah (APBN), PNBPN, hibah, pendapatan hasil kerjasama dan pendapatan lainnya. Universitas Negeri Semarang meraih predikat WTP dalam

tata kelola keuangannya dalam waktu 11 tahun berturut-turut, universitas Negeri Semarang juga meraih terbaik pertama dalam Nilai Kerja Anggaran Tahun 2020 oleh Kemendikbud.

Banyak prestasi diraih oleh Universitas Negeri Semarang dalam pencapaian kinerjanya, namun dilihat dari pelaksanaan program dan kegiatan di Universitas Negeri Semarang, sebagian besar masih berorientasi pada serapan dana sebagai ukuran keberhasilan dari unit kerja sehingga kurang memperhatikan capaian output atau outcome dari suatu program kegiatan yang dilaksanakan dalam rangka mewujudkan Visi dan Misi Organisasi. Adanya ketidakkonsistenan dalam pelaksanaan program kegiatan yang sudah dijadwalkan pada awal perencanaan anggaran mempengaruhi daya serap dan pelaksanaannya menjadi tidak optimal. Pelaksanaan program dan kegiatan belum semuanya mengacu pada perjanjian kinerja dan rencana kinerja tahunan yang telah disusun, sehingga pelaksanaannya selalu terjadi perubahan dan kemunduran yang mengakibatkan capaian kinerja berubah dan daya serap keuangan terhambat.

Suatu organisasi baik itu perusahaan maupun lembaga pemerintah, memerlukan anggaran untuk menunjang seluruh kegiatannya dalam rangka mencapai tujuan dan sasaran yang ingin dicapai. Mardiasmo (2009) menyatakan bahwa anggaran merupakan alat bagi pemerintah untuk mengarahkan pembangunan sosial ekonomi, menjamin kesinambungan dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat. Oleh karena itu, APBN harus dikelola dengan optimal mulai dari perencanaan sampai dengan pertanggungjawaban, sehingga tujuan pembangunan dapat tercapai dengan optimal (Rerung et al., 2017).

Kinerja anggaran yang baik akan mendorong pencapaian pembangunan Nasional. Pelaksanaan anggaran yang tepat sasaran, efektif dan efisien serta difokuskan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat akan menunjang program pemerintah dalam meningkatkan ekonomi masyarakat, pengentasan kemiskinan, pemberantasan buta aksara dan sebagainya. Melalui sektor pendidikan diharapkan mampu meningkatkan taraf hidup masyarakat sehingga akan mengurangi angka kemiskinan di Indonesia. Program pengabdian masyarakat diharapkan mampu membantu masyarakat agar lebih kreatif dan mampu melihat peluang usaha melalui UMKM yang pada akhirnya akan meningkatkan ekonomi masyarakat dan mengurangi jumlah pengangguran di Indonesia.

Kinerja anggaran dikatakan baik apabila program kegiatan dilaksanakan sesuai dengan rencana anggaran, serta target yang telah ditetapkan saat awal perencanaan dapat tercapai bahkan melampaui. Sebelum melakukan pengukuran kinerja, didahului dengan menetapkan indikator kinerja yang merupakan aspek penilaian unit kerja dalam capaian output dan outcome. Pengukuran kinerja bermanfaat sebagai evaluasi dan perbaikan kinerja agar tujuan organisasi dalam menciptakan akuntabilitas terhadap masyarakat dapat terpenuhi.

Kinerja anggaran yang baik dapat tercapai apabila suatu organisasi menerapkan prinsip akuntabilitas dalam pelaksanaan anggarannya. Pertanggungjawaban anggaran dibutuhkan agar dapat menghasilkan informasi atau laporan keuangan yang akuntabel. Akuntabilitas juga berkaitan erat dengan pertanggungjawaban terhadap efektivitas kegiatan dalam pencapaian sasaran atau target kebijakan atau program. Akuntabilitas merupakan salah satu kunci bagi

terwujudnya *Good Government* dalam mengelola organisasi publik.

Lembaga Administrasi Negara (LAN) dan Badan Pengawasan Keuangan Pemerintahan Republik Indonesia atau BPKP RI mendefinisikan akuntabilitas sebagai kewajiban mempertanggungjawabkan, menjawab dan menerangkan terkait kinerja dan tindakan seseorang/ pimpinan kepada pihak yang memiliki hak atau kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban. Akuntabilitas juga dapat dimaknai sebagai pemberian informasi atau pengungkapan informasi terkait kegiatan atau pelaksanaan keuangan suatu organisasi kepada pemangku kepentingan. Pengungkapan informasi dilakukan dalam rangka memenuhi hak para pemangku kepentingan yaitu hak untuk mengetahui, hak untuk menerima informasi, dan hak untuk menyampaikan aspirasi. Akuntabilitas merupakan salah satu prinsip *good governance* yang terkait dengan pertanggungjawaban atas pengelolaan organisasi oleh pimpinan. Pimpinan organisasi dituntut untuk mempertanggungjawabkan atas seluruh kebijakan yang diambil terkait pengelolaan organisasi.

Dalam mekanisme anggaran, selain akuntabilitas yang merupakan kunci sukses organisasi untuk mencapai tujuan diperlukan juga transparansi yang dapat meningkatkan kepercayaan masyarakat. Transparansi juga salah satu prinsip dalam *Good Corporate Governance*. Transparansi merupakan proses penyampaian informasi kepada publik melalui berbagai media yang mudah diakses oleh masyarakat luas. Informasi terkait pengelolaan organisasi dan lembaga sangat diperlukan oleh masyarakat umum dan pihak-pihak yang berkepentingan. Informasi yang diberikan harus memadai, akurat, dan mudah dimengerti. Pengelolaan pemerintahan yang baik akan

terwujud apabila dalam penyelenggaraan pemerintahan dilakukan dengan profesional, taat hukum, transparan, akuntabel dan bersih. Muspadidjaja (2003) menyatakan bahwa perwujudan *Good Government Governance* sasaran utamanya adalah terwujudnya pemerintahan yang memiliki kredibilitas dan integritas dalam mengemban misi perjuangan bangsa untuk mencapai cita-cita dan tujuan bernegara.

Menurut Mardiasmo (2009), transparansi adalah keterbukaan (*openness*) pemerintah dalam memberikan informasi yang terkait dengan aktivitas pengelolaan sumber daya publik kepada pihak-pihak yang membutuhkan informasi. Pemerintah berkewajiban memberikan informasi keuangan dan informasi lainnya yang akan digunakan untuk pengambilan keputusan oleh pihak-pihak yang berkepentingan. Transparansi adalah kewajiban bagi para pengelola untuk menjalankan prinsip keterbukaan dalam proses keputusan dan penyampaian informasi. Keterbukaan dalam menyampaikan informasi juga mengandung arti bahwa informasi yang disampaikan harus lengkap, benar, dan tepat waktu kepada semua pemangku kepentingan. Tidak boleh ada hal-hal yang dirahasiakan, disembunyikan, ditutupi, atau ditunda-tunda pengungkapannya (Agoes & Ardana, 2009).

Partisipasi anggaran adalah suatu metode pendekatan dalam penyusunan anggaran dengan keterlibatan atasan dan bawahan. Sistem anggaran partisipatif diawali dari tanggungjawab di level yang rendah ke level pertanggungjawaban yang lebih tinggi. Setiap individu yang terlibat dalam suatu kegiatan dan memiliki kompetensi terkait anggaran diwajibkan untuk menyusun rencana anggaran untuk diserahkan pada tingkatan manajemen yang lebih tinggi. Wujud nyata partisipasi

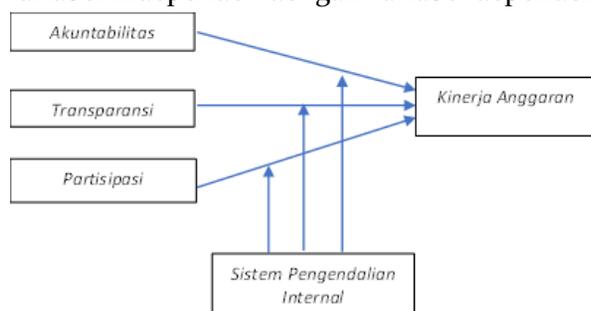
adalah kegiatan yang mengikutsertakan individu yang memiliki pengaruh dan kemampuan dalam proses penyusunan anggaran. Partisipasi yang dilakukan akan diapresiasi atas dasar pencapaian tujuan anggaran (Brownell, 1980). Suatu proses penyusunan anggaran, karyawan dilibatkan untuk berpartisipasi guna penyamaan persepsi antara pimpinan dan karyawan, sehingga ada hubungan timbal balik yang baik antara pimpinan dan karyawan.

Interaksi dalam partisipasi apabila dikaitkan dengan teori *agency*, bawahan yang turut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dapat memberikan informasi detail terkait kondisi dan kebutuhan organisasi. Bawahan memungkinkan untuk memberi informasi untuk kebutuhan organisasi, namun seringkali pimpinan tidak setuju dan tidak mau menerima informasi tersebut. Pimpinan terkadang sudah mempunyai gambaran umum atas rencana anggaran yang akan disusun, sehingga dapat menimbulkan konflik diantara mereka.

Partisipasi anggaran dalam penelitian ini dapat diartikan sebagai keterlibatan antara pimpinan dan bawahan dalam hubungan yang komunikatif dalam proses penyusunan anggaran, dimana bawahan memiliki peran sebagai pemberi informasi yang aktual dan faktual tentang kondisi organisasi yang dibutuhkan oleh pimpinan dalam pengambilan keputusan dengan tujuan yang sama yaitu untuk kepentingan organisasi.

Pengelolaan keuangan negara tidak lepas dari peran Sistem Pengendalian Internal dalam meningkatkan transparansi dan akuntabilitas terutama dalam pengelolaan sistem informasi. Sistem pengendalian internal bertugas memastikan keakuratan dan kelengkapan informasi yang disampaikan kepada publik.

Kegiatan pengendalian terutama pada pengelolaan sistem informasi, yang bertujuan memastikan kelengkapan dan keakuratan informasi yang disampaikan kepada publik. Oleh sebab itu peneliti tertarik untuk menggunakan sistem pengendalian internal sebagai variabel moderasi dalam penelitian ini. Sistem pengendalian internal diprediksi mampu memperkuat atau memperlemah hubungan variabel independen dengan variabel dependen.



**Gambar 1.** Kerangka Berpikir

## METODE PENELITIAN

Desain penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian jenis kuantitatif. Peneliti memilih menggunakan jenis penelitian kuantitatif dengan pendekatan korelasional yaitu untuk mengetahui bagaimana pengaruh Akuntabilitas ( $X_1$ ), Transparansi ( $X_2$ ), Partisipasi Anggaran ( $X_3$ ) terhadap kinerja anggaran unit kerja Universitas Negeri Semarang ( $Y$ ) dengan Sistem Pengendalian Internal ( $Z$ ) sebagai variabel moderating.

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Unit Kerja Anggaran atau unit kerja yang memiliki Petunjuk Operasional Kegiatan (POK) pada Struktur Organisasi di Universitas Negeri Semarang. Metode penentuan sampel dalam penelitian ini menggunakan pendekatan total sampling yaitu peneliti menjadikan seluruh populasi sebagai sampel. Total sampling atau dapat juga disebut sampel jenuh

(sensus), yaitu teknik pengambilan sampel dengan menjadikan semua anggota populasi sebagai sampel (Sugiyono, 2014). Sampel dalam penelitian ini berjumlah 36 unit kerja pada Rektorat, Biro, Fakultas, Lembaga, Unit Pelaksana Teknis dan Unit Lainnya.

Teknik pengambilan data dalam penelitian ini yakni dengan menggunakan teknik angket atau kuesioner. Pengambilan sampel kriterianya dipercaya kepada responden yang memang dianggap memiliki pengetahuan, kemampuan dan pengalaman tentang Kinerja Anggaran, Akuntabilitas, Transparansi dan Partisipasi Anggaran. Adapun responden dalam penelitian ini adalah Pimpinan, Pengelola Keuangan, Pejabat pengadaan, Pengelola Anggaran, Pengelola Akuntansi, Pengelola BMN dan Staf/ Operator Sianggar/Sikeu.

Teknik analisis data menggunakan analisis deskriptif dan analisis inferensial. Metode analisis menggunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA) dengan Uji Nilai Selisih Mutlak. Pengolahan data dilakukan dengan menggunakan alat bantu aplikasi software *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS) versi 23.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini mengambil sampel unit kerja Unnes yang memiliki alokasi anggaran atau Petunjuk Operasional Kegiatan (POK), yang terdiri dari 36 unit kerja pada Rektorat, Biro, Fakultas, Pascasarjana, Lembaga, Badan, UPT, dan Unit Bisnis. Peneliti telah mendistribusikan kuesioner kepada seluruh responden penelitian yang berjumlah 277 orang. Sebanyak 169 kuesioner kembali dan layak untuk dijadikan sumber data responden penelitian.

Variabel dalam penelitian ini terdiri dari variabel independen, variabel dependen serta variabel moderasi. Variabel independen dalam penelitian ini yaitu Akuntabilitas, Transparansi dan Partisipasi Anggaran. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah Kinerja Anggaran, sedangkan variabel moderasi dalam penelitian ini yaitu Sistem Pengendalian Internal. Hasil perolehan data dari 169 responden yang telah mengisi kuesioner diperoleh deskripsi hasil penelitian sebagai berikut:

**Tabel 1.** Analisis Deskriptif Variabel Penelitian

	N	Min	Max	Mean	Std. dev
Akuntabilitas	169	24	60	48.36	7.464
Transparansi	169	23	50	40.76	5.620
Partisipasi	169	27	55	43.51	5.748
SPI	169	60	100	83.96	9.685
Kinerja Anggaran	169	28	50	43.34	4.835
Valid N (listwise)	169				

Sumber: data doilah, 2022

Variabel Akuntabilitas merupakan variabel independen ( $X_1$ ) terdiri dari 12 butir pertanyaan. Berdasarkan tabel 1. untuk variabel akuntabilitas didapatkan nilai minimum sebesar 24 dan nilai maximum 60, sedangkan nilai standar deviasi adalah 7.464 sehingga dapat dikatakan bahwa penyebaran data cukup beragam karena menjauhi angka 0.

Variabel Transparansi merupakan variabel independen ( $X_2$ ) yang terdiri dari 10 butir pernyataan. Berdasarkan Tabel 1. hasil penelitian untuk variabel Transparansi diperoleh nilai minimum yang diperoleh adalah 23 dan nilai maximum 50, sedangkan nilai standar deviasi adalah 5.620 yang berarti menjauhi angka 0 sehingga dapat dikatakan bahwa penyebaran data cukup beragam.

Variabel Partisipasi Anggaran merupakan variabel independen ( $X_3$ ) yang terdiri dari 11 butir pernyataan. Berdasarkan Tabel 1. hasil

penelitian untuk variabel Partisipasi Anggaran diperoleh nilai minimum yang diperoleh adalah 27 dan nilai maximum 55, sedangkan nilai standar deviasi adalah 5.748 yang berarti menjauhi angka 0 sehingga dapat dikatakan bahwa penyebaran data cukup beragam.

Variabel Sistem Pengendalian Internal merupakan variabel moderasi ( $Z$ ) terdiri dari 20 butir pernyataan. Berdasarkan Tabel 1. untuk variabel Sistem Pengendalian Internal nilai minimum yang diperoleh adalah 60 dan nilai maximum 100, sedangkan nilai standar deviasi adalah 9.685 sehingga dapat dikatakan bahwa penyebaran data cukup beragam karena menjauhi angka 0.

Variabel Kinerja Anggaran merupakan variabel dependen ( $Y$ ) yang terdiri dari 10 butir pernyataan. Berdasarkan Tabel 1. untuk variabel Kinerja Anggaran nilai minimum yang diperoleh adalah 28 dan nilai maximum 50, sedangkan nilai standar deviasi adalah 4.835 yang berarti menjauhi angka 0 sehingga dapat dikatakan bahwa penyebaran data cukup beragam.

Penelitian ini menggunakan metode uji nilai selisih mutlak. Alasan peneliti menggunakan metode uji nilai selisih mutlak ini, karena metode ini mampu meminimalkan gejala multikolinieritas agar tidak terjadi pengaruh signifikan antar variabel independen. Model regresi dengan uji nilai selisih mutlak dalam penelitian ini dapat digambarkan dengan persamaan sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 ZX_1 + \beta_2 ZX_2 + \beta_3 ZX_3 + \beta_4 ZZ + \beta_5 |ZX_1 - ZZ| + \beta_6 |ZX_2 - ZZ| + \beta_7 |ZX_3 - ZZ| + e \quad (1)$$

Keterangan :

Y	:	Kinerja Anggaran
A	:	Konstanta
$\beta_1 - \beta_7$	:	Koefisien Regresi
ZX <sub>1</sub>	:	ZAkuntabilitas
ZX <sub>2</sub>	:	ZTransparansi

ZX<sub>3</sub> : ZPartisipasi  
 ZZ : ZSistem pengendalian internal  
 e : error term

Hasil uji regresi moderasi variabel akuntabilitas, transparansi, partisipasi, sistem pengendalian internal dan Kinerja Anggaran dengan metode selisih mutlak menggunakan SPSS disajikan pada Tabel 2. sebagai berikut

Tabel 2. Hasil Uji MRA

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	41.742	.713		58.534	.000
Zscore: Akuntabilitas	1.741	.703	.434	2.475	.020
Zscore: Transparansi	1.323	.581	.330	2.277	.031
Zscore: Partisipasi	.012	.455	.003	.027	.979
Zscore: SPI	.711	.542	.177	1.312	.200
ModerasiX <sub>1</sub>	1.906	.851	.296	2.240	.033
ModerasiX <sub>2</sub>	1.226	.622	.216	1.973	.058
ModerasiX <sub>3</sub>	-.407	.646	-.070	-.631	.533

a. Dependent Variable: Kinerja Anggaran

Sumber: data diproses, 2022

Berdasarkan hasil uji nilai selisih mutlak diperoleh persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = 41.742 + 1.741 ZX_1 + 1.323 ZX_2 + 0.012 ZX_3 + 0.711 ZZ + 1.906 |ZX_1 - ZZ| + 1.226 |ZX_2 - ZZ| - 0.407 |ZX_3 - ZZ| + e \quad (4)$$

Hasil persamaan regresi diatas, dapat diinterpretasikan pengaruh masing-masing variabel independen terhadap kinerja anggaran sebagai berikut: (1) Konstanta sebesar 41.742 menunjukkan bahwa apabila tidak ada variabel independen (Akuntabilitas, Transparansi, Partisipasi dan Sistem Pengendalian Internal) atau sama dengan nol maka nilai Kinerja Anggaran (Y) adalah sebesar 41.742; (2) Koefisien regresi variabel ZAkuntabilitas (ZX<sub>1</sub>) sebesar 1.741 menunjukkan bahwa apabila terjadi kenaikan sebesar satu satuan variabel Akuntabilitas (X<sub>1</sub>) maka Kinerja Anggaran akan naik sebesar 1.741; (3) Koefisien regresi variabel ZTransparansi (ZX<sub>2</sub>) sebesar 1.323 menunjukkan bahwa apabila terjadi kenaikan

sebesar satu satuan variabel Akuntabilitas (X<sub>1</sub>) maka Kinerja Anggaran akan naik sebesar 1.741; (4) Koefisien regresi variabel ZPartisipasi (ZX<sub>3</sub>) sebesar 0.012 menunjukkan bahwa apabila terjadi kenaikan sebesar satu satuan variabel Akuntabilitas (X<sub>1</sub>) maka Kinerja Anggaran akan naik sebesar 0.012; (5) Koefisien regresi variabel ZSistem Pengendalian Internal (ZZ) sebesar 0.711 menunjukkan bahwa apabila terjadi kenaikan sebesar satu satuan variabel Akuntabilitas (X<sub>1</sub>) maka Kinerja Anggaran akan naik sebesar 0.711; (6) Koefisien regresi variabel moderasiX<sub>1</sub> (|ZX<sub>1</sub>-ZZ|) menunjukkan nilai positif, sehingga dapat disimpulkan bahwa Sistem pengendalian internal memperkuat pengaruh Akuntabilitas terhadap kinerja anggaran; (7) Koefisien regresi variabel moderasiX<sub>2</sub> (|ZX<sub>2</sub>-ZZ|) bertanda positif menunjukkan bahwa Sistem pengendalian internal memperkuat pengaruh Transparansi terhadap Kinerja Anggaran; dan (8) Koefisien

regresi variabel moderasiX<sub>3</sub> ( $|ZX_3-ZZ|$ ) bertanda negatif menunjukkan bahwa Sistem pengendalian internal tidak mampu memoderasi pengaruh Partisipasi terhadap Kinerja Anggaran.

Hasil koefisien determinasi pada tabel 3 menunjukkan nilai Adjusted R Square sebesar 0.685 yang berarti variabilitas Kinerja Anggaran dapat dijelaskan oleh variabel Zakuntabilitas, Ztransparansi, Zpartisipasi dan ModerasiX<sub>1</sub>( $|ZX_1-ZZ|$ ), ModerasiX<sub>2</sub> ( $|ZX_2-ZZ|$ ), ModerasiX<sub>3</sub> ( $|ZX_3-ZZ|$ ) sekitar 68.5% dan sisanya 32.5% dijelaskan oleh variabel lain diluar model ini.

**Tabel 4.** Hasil Uji Parameter Simultan

ANOVA <sup>a</sup>						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	420.447	7	60.064	11.855	.000 <sup>b</sup>
	Residual	141.858	28	5.066		
	Total	562.306	35			

a. Dependent Variable: Kinerja Anggaran

b. Predictors: (Constant), ModerasiX<sub>3</sub>, Zscore: Partisipasi, ModerasiX<sub>2</sub>, Zscore: Transparansi, ModerasiX<sub>1</sub>, Zscore: SPI, Zscore: Akuntabilitas

Dari hasil Anova atau F test menunjukkan bahwa nilai F hitung sebesar 11.855 lebih besar daripada F Tabel sebesar 2.36 dengan tingkat signifikansi 0,000 jauh dibawah 0.05.

Hal ini berarti bahwa variabel standardized akuntabilitas, standardized transparansi, standardized Partisipasi, standardized Sistem Pengendalian Internal dan nilai selisih mutlak  $|ZX_1-ZZ|$ ,  $|ZX_2-ZZ|$ ,  $|ZX_3-ZZ|$  secara bersama-sama atau simultan mempengaruhi Kinerja Anggaran.

Hasil uji statistik pada tabel 2 diatas diperoleh nilai thitung 2.475 > ttabel 2.040 dengan nilai signifikansi sebesar 0,020 lebih kecil dari 0.05 maka H<sub>1</sub> diterima dan H<sub>0</sub> ditolak. Hal ini berarti bahwa Akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kinerja Anggaran. Berdasarkan hasil penelitian

**Tabel 3.** Hasil Uji Koefisien Determinasi

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.865 <sup>a</sup>	.748	.685	2.251

a. Predictors: (Constant), ModerasiX<sub>3</sub>, Zscore: Partisipasi, ModerasiX<sub>2</sub>, Zscore: Transparansi, ModerasiX<sub>1</sub>, Zscore: SPI, Zscore: Akuntabilitas

Hasil dari Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F) dengan menggunakan SPSS dapat dilihat pada tabel 4 sebagai berikut.

dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas sangat berperan penting dalam pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran karena dengan pengelolaan anggaran yang akuntabel akan semakin efektif dan efisien kinerja anggarannya. Artinya semakin baik akuntabilitas pada unit kerja di universitas negeri Semarang maka akan berpengaruh baik terhadap hasil kinerja anggaran unit kerja. Unit kerja harus mempertanggungjawabkan anggaran yang dikelola dengan baik sehingga dapat meningkatkan kinerja anggaran yang lebih baik lagi.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian sebelumnya yang telah dilakukan Laoli (2019) bahwa Akuntabilitas berpengaruh terhadap kinerja anggaran berkonsep value for money. Peningkatan akuntabilitas dapat

menjadikan kinerja anggaran pemerintah lebih baik. Kinerja pengelolaan anggaran memerlukan pertanggungjawaban yang efektif dan efisien. Pernyataan ini sejalan dengan konsep akuntabilitas dalam pengelolaan anggaran dengan basis *value for money* yang dinyatakan baik jika satu sama lainnya berkaitan (Sudewi, 2017).

Penelitian ini menunjukkan bahwa unit kerja pada universitas negeri semrang telah menerapkan prinsip akuntabilitas dengan baik, sehingga kinerja anggaran dapat dikatakan efektif, efisien dan ekonomis. Akuntabilitas merupakan salah satu prinsip *Good Governance*, sehingga merupakan tujuan penting dalam reformasi keuangan sektor publik. Akuntabilitas diwujudkan dengan memberikan informasi dan pengungkapan (*disclosure*) kepada pihak-pihak yang berkepentingan (*stakeholders*), sehingga masyarakat dan pihak lainnya dapat mengetahui dan menilai kinerja pengelolaan anggaran yang dijalankan. Akuntabilitas yang baik pada organisasi pemerintah berarti bahwa organisasi tersebut menjalankan kepatuhan hukum dan aturan yang berlaku. Proses pelaksanaan anggaran dilakukan dengan efektif dan efisien, dengan mempertimbangkan efektifitas program yang dirancang sehingga mampu mencapai target yang telah ditetapkan.

Hasil uji statistik pada tabel 2 di atas diperoleh nilai  $t_{hitung} > t_{tabel}$  2.227 > 2.040 dengan nilai signifikansi sebesar  $0.031 < 0.05$  maka  $H_2$  diterima dan  $H_0$  ditolak. Hal ini berarti bahwa Transparansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kinerja Anggaran. Hasil penelitian menunjukkan bahwa semakin transparan suatu pengelolaan anggaran maka akan semakin meningkatkan kinerja anggarannya. Kinerja anggaran yang efektif, efisien, akuntabel dan bersih dapat terwujud

dengan pengelolaan anggaran yang transparan dan mengutamakan kepentingan publik.

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Laoli (2019) yang menyatakan transparansi tidak memiliki pengaruh terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*, namun sejalan dan mendukung penelitian Suharyono (2019) bahwa transparansi berpengaruh terhadap kinerja anggaran. Keberhasilan dalam pelaksanaan anggaran ditentukan oleh kebijakan yang diambil serta anggaran yang disusun secara terencana dan telah ditetapkan oleh pemerintah. Semakin transparan suatu kebijakan, dapat memudahkan penyampaian informasi terkait pertanggungjawaban kepada publik (Purnomo, 2018).

Hasil uji statistik pada tabel 2 di atas diperoleh nilai  $t_{hitung} < t_{tabel}$  0.027 < 2.040 dengan nilai signifikansi sebesar  $0.979 > 0.05$  maka  $H_0$  diterima. Hal ini berarti bahwa Partisipasi Anggaran tidak berpengaruh terhadap Kinerja Anggaran, sehingga  $H_3$  yang menyatakan bahwa Partisipasi Anggaran berpengaruh terhadap Kinerja Anggaran, ditolak.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa seberapa pun tingkat partisipasi anggaran tidak akan mempengaruhi kinerja anggaran. Artinya penyusunan anggaran dengan melibatkan banyak orang maupun sedikit orang tidak mempengaruhi kinerja anggaran. Partisipasi yang terlalu banyak terlibat dalam penyusunan anggaran tidak selalu efektif bahkan menyebabkan seringnya terjadi revisi anggaran pada bagian Perencanaan. Proses penyusunan anggaran lebih baik melibatkan sebagian kecil pihak yang memang berhubungan langsung dan memiliki kompetensi terkait penganggaran. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Jumarny (2019) bahwa

partisipasi penyusunan anggaran tidak mempengaruhi penyerapan anggaran.

Hasil uji selisih mutlak yang disajikan pada tabel 2 diatas menunjukkan bahwa hasil uji t dengan SPSS setelah adanya variabel moderasi, diperoleh nilai thitung 2.240 > ttabel 2.040 dengan nilai signifikansi sebesar 0.033 < 0.05 maka  $H_0$  ditolak. Hal ini berarti bahwa Sistem pengendalian internal adalah variabel moderasi yang memperkuat hubungan akuntabilitas terhadap kinerja anggaran. Jadi, hipotesis keempat ( $H_{-4}$ ) yang menyatakan Akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran dengan Sistem Pengendalian Internal sebagai variabel moderasi, diterima.

Berdasarkan hasil tersebut, koefisien  $b_2$  tidak signifikan dan  $b_3$  signifikan, sehingga variabel sistem pengendalian internal masuk dalam kategori Pure Moderasi, variabel sistem pengendalian internal merupakan variabel yang memoderasi bukan variabel independen.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel sistem pengendalian internal adalah variabel moderasi yang memperkuat hubungan variabel akuntabilitas terhadap kinerja anggaran. Interaksi sistem pengendalian internal dan akuntabilitas berpengaruh signifikan terhadap kinerja anggaran unit kerja karena implementasi sistem pengendalian internal pada unit kerja telah menjalankan unsur-unsur lingkungan pengendalian, penilaian resiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi dan pemantauan dengan baik sedangkan akuntabilitas telah menjalankan unsur-unsur pertanggungjawaban pengelolaan keuangan secara efektif, efisien taat hukum dan informatif, artinya sistem pengendalian internal unit kerja dan akuntabilitas mampu meningkatkan Kinerja Anggaran. Hasil penelitian ini sejalan dengan

penelitian Hamsinar (2017) bahwa Sistem pengendalian intern dapat menguatkan pengaruh akuntabilitas terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Hasil uji nilai selisih mutlak yang terlihat pada tabel 2 menunjukkan bahwa bahwa hasil uji t dengan SPSS setelah adanya variabel moderasi, diperoleh nilai thitung 1.973 < ttabel 2.040 dengan nilai signifikansi sebesar 0.058 > 0.05. maka  $H_0$  diterima. Hal ini berarti bahwa variabel sistem pengendalian internal bukan variabel moderasi yang memperkuat atau memperlemah hubungan variabel transparansi terhadap kinerja anggaran. Jadi hipotesis kelima ( $H_5$ ) yang menyatakan Transparansi berpengaruh positif terhadap kinerja anggaran dengan Sistem Pengendalian Internal sebagai variabel moderasi tidak terbukti atau ditolak.

Sistem pengendalian internal tidak mempengaruhi hubungan transparansi terhadap kinerja anggaran. Sistem pengendalian internal yang baik dan efektif tidak dapat menjamin peningkatan kinerja anggaran pada unit kerja yang memiliki transparansi yang tinggi. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Budiati (2017) yang menyatakan bahwa Sistem pengendalian internal gagal memoderasi hubungan transparansi dengan kinerja pengelolaan dana desa. Sistem pengendalian internal yang belum berjalan dengan baik tidak mampu mempengaruhi kinerja (Hidayati, 2017). Begitu juga sistem pengendalian internal yang baik dan efektif tidak menjamin suatu kinerja anggaran yang baik, efektif dan efisien, sehingga hubungan antara sistem pengendalian internal dengan transparansi tidak berpengaruh terhadap kinerja.

Hasil uji nilai selisih mutlak yang terlihat pada tabel 2 menunjukkan bahwa hasil uji t dengan SPSS setelah adanya variabel moderasi,

diperoleh nilai  $t_{hitung} -0.631 < t_{tabel} 2.040$  dengan nilai signifikansi sebesar  $0.533 > 0.05$  maka  $H_0$  diterima. Hal ini berarti bahwa variabel sistem pengendalian internal bukan variabel moderasi yang memperkuat atau memperlemah hubungan variabel transparansi terhadap kinerja anggaran. Jadi hipotesis keenam ( $H_6$ ) yang menyatakan Partisipasi Anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja anggaran dengan Sistem Pengendalian Internal sebagai variabel moderasi tidak terbukti atau ditolak.

Unit kerja diberikan wewenang dalam pengelolaan anggaran, sehingga dalam pelaksanaannya setiap individu baik pimpinan maupun karyawan terlibat dalam penyusunan anggaran. Hal ini merupakan wujud aspirasi dan pengawasan dalam pelaksanaan anggaran yang bertujuan pada peningkatan kinerja anggaran. Namun dalam pelaksanaannya tidak semua karyawan berpartisipasi aktif, terutama dalam pengambilan keputusan dalam menentukan kebijakan organisasi. Variabel sistem pengendalian internal dan partisipasi memiliki perbedaan fokus yang tidak dapat disatukan dalam suatu hubungan. Sistem pengendalian internal berfokus terhadap pengendalian dalam lingkup organisasi, sebaliknya fokus partisipasi penyusunan anggaran lebih bertumpu pada pengaruh eksternal. Akibat adanya perbedaan fokus tersebut, interaksi kedua variabel tersebut menjadi tidak tepat. Hal ini lah yang menjadi dasar bahwa partisipasi penyusunan anggaran dan sistem pengendalian intern adalah dua sisi yang berbeda, walaupun dengan tujuan yang sama yaitu peningkatan kinerja anggaran, sehingga disimpulkan bahwa sistem pengendalian internal tidak memoderasi hubungan partisipasi terhadap kinerja anggaran, dengan demikian hipotesis ditolak

## KESIMPULAN

Penelitian ini menguji pengaruh akuntabilitas, transparansi, partisipasi terhadap kinerja anggaran dengan sistem pengendalian internal sebagai variabel moderasi. Hasil penelitian dapat disimpulkan sebagai berikut: (1) Akuntabilitas berpengaruh terhadap kinerja anggaran unit kerja Universitas Negeri Semarang, pengaruh yang ditunjukkan adalah positif artinya semakin baik akuntabilitas maka kinerja anggaran unit kerja pada Universitas Negeri Semarang juga akan semakin baik; (2) Transparansi berpengaruh terhadap kinerja anggaran unit kerja Universitas Negeri Semarang, pengaruh yang ditunjukkan adalah positif artinya semakin baik transparansi maka kinerja anggaran unit kerja pada Universitas Negeri Semarang juga akan semakin baik; (3) Partisipasi tidak berpengaruh terhadap kinerja anggaran unit kerja Universitas Negeri Semarang, artinya tidak ada hubungan antara partisipasi dengan kinerja anggaran unit kerja pada Universitas Negeri Semarang; (4) Sistem Pengendalian Internal memoderasi pengaruh Akuntabilitas terhadap kinerja anggaran unit kerja pada Universitas Negeri Semarang, artinya pengaruh akuntabilitas dalam meningkatkan kinerja anggaran unit kerja pada Universitas Negeri Semarang dapat diperkuat oleh implementasi sistem pengendalian internal yang baik; (5) Sistem Pengendalian Internal tidak memoderasi pengaruh transparansi terhadap kinerja anggaran unit kerja pada Universitas Negeri Semarang. Sistem pengendalian internal bukan merupakan variabel moderasi dalam hubungan akuntabilitas dengan kinerja anggaran unit kerja pada Universitas Negeri Semarang; (6) Sistem Pengendalian Internal tidak memoderasi pengaruh partisipasi terhadap

kinerja anggaran unit kerja pada Universitas Negeri Semarang. Sistem pengendalian internal bukan merupakan variabel moderasi dalam hubungan partisipasi dengan kinerja anggaran unit kerja pada Universitas Negeri Semarang.

Berdasarkan permasalahan yang terjadi dari hasil penelitian ini, untuk penelitian selanjutnya perlu diperdalam lagi variabel-variabel lain yang mempengaruhi kinerja anggaran., serta menambah lingkup penelitian sehingga dapat diperoleh pemahaman yang lebih baik tentang kinerja anggaran.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Agoes, S., & Ardana, I. (2011). *Etika Bisnis dan Profesi: Tantangan Membangun Manusia Seutuhnya*. Jakarta: Salemba Empat
- Brownell, P. dan M. McInnes. (1986). Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. *The Accounting Review*. Vol. LXI(4). October: 587-600.
- Budiati, Y., Sugiyanto, E.K. & Niati, A. (2017). Pengaruh GCG Terhadap Kinerja Pengelolaan Dana Desa dengan Moderasi Sistem Pengendalian Internal. *Ekuitas: Jurnal Ekonomin dan Keuangan*. Vol 3, No.4, Desember 2019:426-444
- Hamsinar. (2017). Pengaruh Partisipasi Masyarakat, Akuntabilitas dan Transparansi Kebijakan Publik terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Sistem Pengendalian Intern sebagai Variabel Moderasi (Studi Kasus Kabupaten Pinrang). *Thesis*. Universitas Islam Negeri Alaudin. Makassar.
- Hidayati, N., dan Dianawati, W. (2017). Pengendalian Internal sebagai Variabel Moderasi pada Pengaruh Desentralisasi terhadap Kinerja Manajerial. *Berkala Akuntansi dan Keuangan Indonesia* 54-72.
- Jumarny (2019). "Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Penyerapan Anggaran Dengan Kejelasan Anggaran Sebagai Variabel Moderasi (Studi Kasus Pada Iain Ambon)". *SOSO-Q Jurnal Manajemen*. Volume 7, No. 2, Agustus 2019: 57-69.
- Laoli, Victorinus. (2019) "Pengaruh Akuntabilitas Dan Transparansi Terhadap Kinerja Anggaran Berkonsep Value For Money Pada Pemerintah Kabupaten Nias". *Riset&Jurnal Akuntansi*. Volume 3 No. 1, Februari 2019: 91-101.
- Mardiasmo. (2009). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi Offset.
- Mustopadidjaja, A.R. (2003). "Dimensi-dimensi Pokok: Sistem Administrasi Negara Kesatuan Republik Indonesia". Lembaga Administrasi Negara
- Purnomo, B., & Putri, C. (2018). Akuntabilitas, Transparansi, Pengawasan dan Kinerja Anggaran Berkonsep Value For Money. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 6(3), 467-480.
- Rerung, elypaz donald, Karamoy, H., & Pontoh, W. (2017). "Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penyerapan Anggaran Belanja Pemerintah Daerah : Proses Pengadaan Barang / Jasa Di Kabupaten Bolaang Mongondow Selatan". *Jurnal Akuntansi*, 192-202.
- Sudewi, K.N., Herawati N.T.S.& Yuniarta, G.A.S (2017). "Pengaruh Akuntabilitas, Transparansi, Komitmen Organisasi, dan Pengawasan terhadap Pengelolaan Anggaran Berkonsep Value For Money pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Buleleng". *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi Undiksha*, 8(2).
- Sugiyono. (2014). *Metode Penelitian Bisnis (Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, dan R&B)*. Bandung: Alfabeta.
- Suharyono, (2019). "The Effect of Accountability, Transparency, and Supervision on Budget Performance by

Using The Concept of Value for Money  
in Regional Business Enterprises  
(BUMD) of Riau Province”.

*International Journal of Public Finance.*  
Volume 4, No. 2, 2019 : 236-249.