

**PENGARUH SISTEM PENGENDALIAN INTERN DAN MOTIVASI  
KERJA TERHADAP KINERJA INSTANSI PEMERINTAH DENGAN  
AKUNTABILITAS PUBLIK SEBAGAI VARIABEL INTERVENING**

**(Studi pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Klaten)**

***THE EFFECT OF INTERNAL CONTROL SYSTEM AND WORK  
MOTIVATION FOR GOVERNMENT PERFORMANCE WITH THE PUBLIC  
ACCOUNTABILITY AS AN INTERVENING VARIABLE***

***(Study at Local Government Organization of Klaten Regency)***



**Oleh:**

**RESSY AMANDA NOVIYANA**

**20140420259**

**FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS  
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH YOGYAKARTA**

**2018**



**PENGARUH SISTEM PENGENDALIAN INTERN DAN MOTIVASI  
KERJA TERHADAP KINERJA INSTANSI PEMERINTAH DENGAN  
AKUNTABILITAS PUBLIK SEBAGAI VARIABEL INTERVENING**

**(Studi pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Klaten)**

***THE EFFECT OF INTERNAL CONTROL SYSTEM AND WORK  
MOTIVATION FOR GOVERNMENT PERFORMANCE WITH THE PUBLIC  
ACCOUNTABILITY AS AN INTERVENING VARIABLE***

***(Study at Local Government Organization of Klaten Regency)***

**SKRIPSI**

Diajukan Guna Memenuhi Persyaratan untuk Memperoleh  
Gelar Sarjana pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis Program Studi Akuntansi  
Universitas Muhammadiyah Yogyakarta



**Oleh:**

**RESSY AMANDA NOVIYANA**

**20140420259**

**FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS  
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH YOGYAKARTA**

**2018**

**SKRIPSI**

**PENGARUH SISTEM PENGENDALIAN INTERN DAN MOTIVASI  
KERJA TERHADAP KINERJA INSTANSI PEMERINTAH DENGAN  
AKUNTABILITAS PUBLIK SEBAGAI VARIABEL INTERVENING**

**(Studi pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Klaten)**

***THE EFFECT OF INTERNAL CONTROL SYSTEM AND WORK  
MOTIVATION FOR GOVERNMENT PERFORMANCE WITH THE PUBLIC  
ACCOUNTABILITY AS AN INTERVENING VARIABLE***

***(Study at Local Government Organization of Klaten Regency)***



Telah disetujui Dosen Pembimbing  
Pembimbing

Dr. Suryo Pratolo, S.E., M.Si., Ak., CA

Tanggal: 16 April 2018

NIK: 19750626200004 143 075

**SKRIPSI**

**PENGARUH SISTEM PENGENDALIAN INTERN DAN MOTIVASI  
KERJA TERHADAP KINERJA INSTANSI PEMERINTAH DENGAN  
AKUNTABILITAS PUBLIK SEBAGAI VARIABEL INTERVENING  
(Studi pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Klaten)**

***THE EFFECT OF INTERNAL CONTROL SYSTEM AND WORK  
MOTIVATION FOR GOVERNMENT PERFORMANCE WITH THE PUBLIC  
ACCOUNTABILITY AS AN INTERVENING VARIABLE  
(Study at Local Government Organization of Klaten Regency)***

Diajukan Oleh

**RESSY AMANDA NOVIYANA**

**20140420259**

Skripsi ini telah Dipertahankan dan Disahkan di depan  
Dewan Penguji Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis  
Universitas Muhammadiyah Yogyakarta  
Tanggal 24 Mei 2018  
Yang terdiri dari

Rizal Yaya, M.Sc., Ph.D., Ak., CA

Ketua Tim Penguji

Dr. Suryo Paratolo, M.Si., Ak., CA., AAP

Anggota Tim Penguji

Barbara Gunawan, S.E., M.Si., Ak., CA

Anggota Tim Penguji

Mengetahui

Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis  
Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

Rizal Yaya, M.Sc., Ph.D., Ak., CA

NIK : 19731218199904 143 068

## PERNYATAAN

Dengan ini Saya,

Nama : Ressy Amanda Noviyana

Nomor Mahasiswa : 20140420259

Menyatakan bahwa skripsi ini dengan judul: **“PENGARUH SISTEM PENGENDALIAN INTERN DAN MOTIVASI KERJA TERHADAP KINERJA INSTANSI PEMERINTAH DENGAN AKUNTABILITAS PUBLIK SEBAGAI VARIABEL INTERVENING (Studi Pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Klaten)”** tidak terdapat karya yang pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaandi suatu Perguruan Tinggi, dan sepanjang sepengetahuan Saya juga tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali yang secara tertulis diacu dalam naskah ini dan disebutkan dalam Daftar Pustaka. Apabila ternyata dalam skripsi ini diketahui terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain maka Saya bersedia karya tersebut dibatalkan.

Yogyakarta, 01 Agustus 2018

Ressy Amanda Noviyana

## MOTTO

“Dan Kami perintahkan kepada manusia (berbuat baik) kepada dua orang Ibu-Bapaknya; Ibunya telah mengandungnya dalam keadaan lemah yang bertamb-tambah dan menyapihnya dalam dua tahun. Bersyukurlah kepada-Ku dan kepada dua orang Ibu Bapakmu, hanya kepada-Kulah kembalimu.”

**(Q.S. Luqman: 14)**

“Sesungguhnya sesudah kesulitan itu ada kemudahan. Maka apabila kamu telah selesai (dari suatu urusan), kerjakanlah dengan sungguh-sungguh (urusan) yang lain.”

**(Q.S. Al-Insyirah: 6-7)**

“Kalaupun sesuatu itu tidak kita peroleh hari ini; maka semoga akan kita dapatkan besok lusa. Kalaupun sesuatu itu gagal kita jalani hari ini; maka semoga besok lusa sukses kita lewati”

**(Tere Liye)**

“Untuk memahami hati dan pikiran seseorang, jangan lihat apa yang sudah dia capai, tapi lihat pada apa yang dia cita-citakan.”

**(Kahlil Gibran)**

Pemenang membandingkan prestasinya dengan tujuan mereka, sedangkan pecundang membandingkan prestasinya dengan capaian orang lain.”

**(Nido Qubein)**

“Perjuangan adalah pelaksanaan kata-kata.”

**(W.S. Rendra)**

## HALAMAN PERSEMBAHAN

Skripsi ini Saya persembahkan Untuk:

**Bapakku dan Mamaku**

Sriyana dan Yuyun Rumningsih

**Adikku**

Dheo Alfa Rizki

## HALAMAN PERSEMBAHAN

Karya sederhana ini Saya persembahkan untuk:

1. Allah SWT, atas rahmat dan hidaya-Nya Saya dapat menyelesaikan skripsi ini dengan baik.
2. Orang Tua Saya, Bapak dan Mama yang selalu membimbing dan memberikan do'a serta semangat untuk Adek dengan tak pernah lelah mendidik Adek untuk tak lupa akan ibadah, berdo'a, dan berjuang dalam pendidikan dan mencari ilmu. Terimakasih Bapak dan Mama karena telah menjadi motivator paling berpengaruh pada hidup Adek, dan terimakasih telah menyebutku dalam do'a dan menemani belajar sampai selesai tutup laptop.
3. Adik Saya, Dek Dheo yang tak pernah lelah menjadi musuh berantem Mbak, yang tak kenal lelah memberikan tawa segar dan tangisan ketika saling jail. Walaupun belum menjadi contoh sepenuhnya buat Adek tapi semoga Adek menjadi pribadi yang lebih baik dalam perjuangan meraih pendidikan dan cita-cita Adek.
4. Pak Suryo Pratolo, Dosen Pembimbing dari awal skripsi ini dibuat. Kalau boleh berumpama, Pak Suryo itu bagai hati Ayah-Ibu kandung tak kenal marah dan selalu sabar membimbing disaat Saya mengalami kesulitan. Terimakasih Pak atas jasa, yang selalu berbagi ilmu, serta solusi yang sangat membantu dalam penyusunan skripsi Saya.
5. Semua Dosen Prodi Akuntansi tercinta; Mba Evy, Pak Ahim, Pak Andan, Pak Hafiez, Bunda Erni, Pak Akhyar, Pak Rizal Yaya, Bu Idtje, Pak Alex, Pak Ilham, Mba Kiky, Mba Fitri, Bu Evy, Pak Mano, Pak Gati, Pak Juanda, Bu Barbara, Pak Sigit, Pak Emile, Pak Nano, Bu Harjanti, Bu Caesar, Pak Afrizal dan dosen lainnya. Terimakasih atas ilmu Bapak dan Ibu selama proses perkuliahan.

6. Sahabatku, Aria. Terimakasih selalu memberikan dorongan semangat dan selalu memberikan bantuan hingga selesainya skripsi Saya. Sukses selalu.
7. Sahabat sekaligus Teman Kontrakan; Ema dan Fitri. Terimakasih selalu menemani dikala sedih, susah, marah, bahagia, senang dan segala rasa yang ada. Terimakasih atas dukungan kalian, terimakasih selalu menemani, mengerjakan skripsi bersama dan terimakasih selalu bersedia menjadi sahabat yang selalu apa adanya bukan ada apanya.
8. Teman-teman satu perjuangan mengejar Dosen; Annisa dan Elis.
9. Sahabatku sewaktu sekolah; URYN (Untari, Yuliana, Ujik), terimakasih selalu mengingatkanku dan selalu memberikan dukungan dan do'a demi segala kelancaran skripsi. Terimakasih selalu membuatku tertawa akan guyonan receh kalian. Sukses selalu.
10. Sahabat-sahabatku dari Semester 1; Nur, Tanjung, Randi, Dika, Vicky, Taufik, Bima, Aldy, Aziz. Terimakasih selalu menjadi sahabat yang setia dari awal kuliah. Terimakasih selalu memberikan dukungan dan selalu memberikan keceriaan serta kebahagiaan yang begitu besar. Terimakasih selalu menjadi sahabat yang baik yang selalu membawakan martabak ketika datang belajar bersama di Kontrakan. Cepat lulus Cuy!
11. Sahabatku, Senior di kampus, Mba Ema yang selalu memberikan arahan dan wejangan. Terimakasih karena selalu siap menerima keluh kesah didalam penyelesaian skripsi, teman cerita yang solutif.
12. Sahabat di rumah; Vivin dan Mba Putri. Sahabatku dari semasa kecil, terimakasih atas semangat nya selama ini.
13. Teman-temanku KKN; Agnes, Tyas, Ruby, Vera, Henny, Adhan, Irdhi, Mas Galih, dan Mas Putra yang selalu memberikan semangat yang tiada henti-hentinya.
14. Teman-teman Akuntansi G, semoga cepat lulus dan selalu sukses.
15. Almamaterku, Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

16. Semua pihak yang telah membantu dalam proses penyelesaian skripsi, yang tidak dapat Saya sebutkan satu per satu. Terimakasih semua sudah memberikan dukungan, bantuan dan semangatnya.

## INTISARI

Penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan bukti empiris berupa pengaruh sistem pengendalian intern dan motivasi kerja terhadap kinerja instansi pemerintah yang dimediasi oleh akuntabilitas publik pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Klaten. Penelitian ini dilakukan pada OPD Kabupaten Klaten yang berjumlah 58 OPD yang mana seluruhnya dijadikan sampel.

Data yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data primer. Teknik pengumpulan data dengan teknik survei, yakni dengan menyebarkan kuesioner yang akan diberikan langsung kepada responden. Pengujian hipotesis menggunakan analisis regresi berganda dan analisis data dilakukan dengan analisis jalur (*path analysis*) menggunakan bantuan *software SPSS (Statistical Product and Service Solution)*.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern dan motivasi kerja berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah OPD Kabupaten Klaten melalui akuntabilitas publik sebagai variabel intervening.

**Kata Kunci:** Sistem Pengendalian Intern, Motivasi Kerja, Akuntabilitas Publik, Kinerja Instansi Pemerintah.

## ABSTRACT

*This study aims to obtain empirical evidence in the form of the effect of internal control system and work motivation for government performance with the public accountability as a intervening variable at local government organization of Klaten regency). This study conducted in 58 local government organization of Klaten regency which all of them were used as research samples.*

*The data of this study is the primary data. Data was collected by using study survey techniques, where the researcher distributed questionnaires to each respondent. Hypothesis testing using multiple regression analysis and the data analysis with the path analysis using SPP software (Statistical Product and Service Solution).*

*The result of this study indicate that internal control system and work motivation positively affect of the government performance agencies OPD's Klaten Regency through public accountability as intervening variables.*

**Keyword:** *internal control system, work motivation, public accountability, government performance.*

## **KATA PENGANTAR**

Segala puji bagi Allah yang telah memberikan kemudahan, rahmat, hidayah serta inayah-Nya dalam penulisan skripsi yang berjudul “Pengaruh Sistem Pengendalian Intern dan Motivasi Kerja Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah dengan Akuntabilitas Publik Sebagai Variabel Intervening (Studi Pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Klaten).”

Skripsi ini disusun untuk memenuhi persyaratan dalam memperoleh gelar Sarjana pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Yogyakarta. Penulis mengambil topik ini dengan harapan dapat memberikan gambaran untuk penelitian selanjutnya mengenai kinerja yang ada pada instansi pemerintahan.

Penyelesaian skripsi ini tidak terlepas dari bimbingan dan dukungan berbagai pihak, oleh karena itu pada kesempatan ini penulis mengucapkan banyak terimakasih kepada:

1. Bapak dan Mama serta Adikku yang selalu memberikan motivasi, perhatian dan semangat sehingga dapat menyelesaikan studi dengan lancar.
2. Bapak Dr. Suryo Pratolo S.E., M.Si., Ak., CA yang dengan tulus ikhlas dan sabar membimbing selama proses penyelesaian skripsi.
3. Bapak Dr. Ahim Abdurahim S.E., M.Si., Ak., SAS., CA selaku Kepala Program Studi Akuntansi Universitas Muhammadiyah Yogyakarta yang dengan penuh kesabaran telah memberikan masukan dan bimbingan selama proses penyelesaian karya tulis ini.

4. Bapak Dr. Rizal Yaya S.E., M.Sc., Ph.D., Ak., CA selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Yogyakarta.
5. Bapak dan Ibu Dosen Program Studi Akuntansi yang telah sudi berbagi ilmu dan pengetahuan kepada penulis.
6. Semua pihak yang telah memberikan dukungan, bantuan, dan semangat dalam proses penyelesaian skripsi.

Penulis menyadari bahwa dalam proses penyusunan skripsi ini masih banyak kekurangan, oleh karena itu kritik, saran dan pengembangan penelitian selanjutnya sangat diperlukan untuk kedalaman karya tulis dengan topik ini. Semoga penelitian ini bisa berguna bagi semuanya.

Yogyakarta, 01 Agustus 2018

Ressy Amanda Noviyana

## DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PERSETUJUAN DOSEN PEMBIMBING.....	ii
HALAMAN PENGESAHAN.....	iii
PERNYATAAN.....	iv
MOTTO .....	v
HALAMAN PERSEMBAHAN .....	vi
INTISARI.....	x
ABSTRACT.....	xi
KATA PENGANTAR .....	xii
DAFTAR ISI.....	xiv
DAFTAR TABEL.....	xvi
DAFTAR GAMBAR .....	xvii
DAFTAR LAMPIRAN.....	xviii
BAB I PENDAHULUAN.....	1
A. Latar Belakang Masalah.....	1
B. Rumusan Masalah Penelitian.....	11
C. Tujuan Penelitian.....	12
D. Manfaat Penelitian.....	13
BAB II TINJAUAN PUSTAKA.....	14
A. Landasan Teori .....	14
1. Teori <i>Stewardship</i> .....	14
2. Teori COSO.....	17
3. Teori X dan Y .....	19
Teori Motivasi Berprestasi.....	21
4. Konsep Kinerja.....	23
5. Konsep <i>Good Governance</i> .....	24
6. Teori Sistem.....	26
7. Sistem Pengendalian Intern .....	27
8. Motivasi Kerja .....	28
9. Akuntabilitas Publik .....	29
10. Kinerja Instansi Pemerintah.....	31
B. Penelitian Terdahulu dan Penurunan Hipotesis.....	32
C. Model Penelitian.....	47
BAB III METODE PENELITIAN .....	48
A. Obyek dan Subyek Penelitian.....	48
B. Jenis Data.....	48
C. Teknik Pengambilan Sampel .....	49
D. Teknik Pengumpulan Data .....	49

E.	Definisi Operasional Variabel Penelitian .....	50
F.	Uji Kualitas Instrumen dan Data .....	57
1.	Statistik Deskriptif .....	57
2.	Uji Validitas .....	58
3.	Uji Reliabilitas .....	59
4.	Uji Asumsi Klasik .....	59
a.	Uji Normalitas .....	59
b.	Uji Multikolinearitas .....	59
c.	Uji Heteroskedastisitas .....	60
G.	Uji Hipotesis .....	60
1.	Uji Koefisien Determinasi .....	60
2.	Uji F .....	61
3.	Uji t .....	61
4.	Analisis Jalur ( <i>Path Analysis</i> ) .....	62
BAB IV	HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN .....	68
A.	Gambaran Umum .....	68
1.	Demografi Kuesioner .....	68
2.	Demografi Responden .....	70
B.	Uji Kualitas Instrumen dan Data .....	72
1.	Analisis Statistik Deskriptif .....	72
2.	Hasil Uji Validitas .....	76
3.	Hasil Uji Reliabilitas .....	77
4.	Hasil Uji Asumsi Klasik .....	78
a.	Uji Normalitas .....	79
b.	Uji Multikolinearitas .....	80
c.	Uji Heteroskedastisias .....	82
C.	Uji Hipotesis .....	84
1.	Uji Koefisien Determinasi .....	84
2.	Uji F .....	85
3.	Uji t .....	87
4.	Analisis Jalur ( <i>Path Analysis</i> ) .....	88
D.	Pembahasan .....	94
BAB V	SIMPULAN, IMPLIKASI SARAN DAN KETERBATASAN	
	PENELITIAN .....	109
A.	Simpulan .....	109
B.	Implikasi .....	110
C.	Saran .....	111
D.	Keterbatasan .....	112

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

## DAFTAR TABEL

Tabel 1. 1	Hasil Penilaian AKIP Pemerintah Daerah .....	5
Tabel 1. 2	Hasil Penilaian Maturitas SPIP Pemerintah Daerah .....	6
Tabel 2. 1	Asumsi Dasar Teori <i>Stewardship</i> .....	15
Tabel 3. 1	Populasi dan Sampel Penelitian .....	48
Tabel 3. 2	Operasionalisasi Variabel Sistem Pengendalian Intern .....	51
Tabel 3. 3	Operasionalisasi Variabel Motivasi Kerja .....	53
Tabel 3. 4	Operasionalisasi Variabel Akuntabilitas Publik .....	55
Tabel 3. 5	Operasionalisasi Variabel Kinerja Instansi Pemerintah.....	56
Tabel 3. 6	Kategori Penilaian Analisis Deskriptif .....	58
Tabel 4. 1	Data Kuesioner Responden.....	69
Tabel 4. 2	Data Karakteristik Responden .....	70
Tabel 4. 3	Kategori Penilaian Analisis Deskriptif .....	72
Tabel 4. 4	Hasil Uji Statistik Deskriptif.....	73
Tabel 4. 5	Hasil Uji Validitas.....	76
Tabel 4. 6	Hasil Uji Reliabilitas .....	78
Tabel 4. 7	Hasil Uji Normalitas Regresi Substruktur 1 .....	79
Tabel 4. 8	Hasil Uji Normalitas Regresi Substruktur 2 .....	80
Tabel 4. 9	Hasil Uji Multikolinearitas Regresi Substruktur 1.....	81
Tabel 4. 10	Hasil Uji Multikolinearitas Regresi Substruktur 2.....	81
Tabel 4. 11	Hasil Uji Heteroskedastisitas Regresi Substruktur 1 .....	82
Tabel 4. 12	Hasil Uji Heteroskedastisitas Regresi Substruktur 2 .....	83
Tabel 4. 13	Hasil Uji Koefisien Determinasi Regresi Substruktur 1 .....	84
Tabel 4. 14	Hasil Uji Koefisien Determinasi Regresi Substruktur 2 .....	85
Tabel 4. 15	Hasil Uji F Regresi Substruktur 1 .....	86
Tabel 4. 15	Hasil Uji F Regresi Substruktur 2 .....	86
Tabel 4. 15	Hasil Uji t Regresi Substruktur 1 .....	87
Tabel 4. 15	Hasil Uji t Regresi Substruktur 2 .....	88
Tabel 4. 15	Ringkasan Hasil Pengujian Hipotesis .....	95

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 2. 1 Model Penelitian .....	47
Gambar 3. 1 Struktur lengkap analisis jalur.....	62
Gambar 3.2 Substruktur 1 .....	63
Gambar 3.3 Substruktur 2 .....	64
Gambar 3. 4 Analisis Intervening 1 .....	66
Gambar 3. 5 Analisis Intervening 2 .....	67
Gambar 4. 1 Hasil Analisis Jalur.....	89
Gambar 4. 2 Analisis Jalur H6a.....	92
Gambar 4. 3 Analisis Jalur H6b .....	93

## **DAFTAR LAMPIRAN**

- Lampiran 1 Kuesioner Penelitian
- Lampiran 2 Surat Izin Kesbagpol
- Lampiran 3 Surat Izin BAPPEDA Kabupaten Klaten
- Lampiran 4 Contoh Surat Keterangan dari OPD
- Lampiran 5 *Output SPSS*
- Lampiran 6 Tabulasi Penilaian Hasil Kuesioner
- Lampiran 7 Hasil Turnitin

# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

### **A. Latar Belakang Penelitian**

Indonesia sebagai negara kesatuan menganut asas desentralisasi yang memberikan kekuasaan penuh kepada pemerintah daerah dalam meneyeleggarakan otonomi daerah. Berdasarkan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 38 Tahun 2007 tentang Pembagian Urusan Pemerintahan antara Pemerintah, Pemerintah Daerah Propinsi, dan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota, Pemerintah Daerah dituntut untuk lebih memberikan pelayanan maksimal kepada masyarakat melalui tata kelola yang baik. Pernyataan tersebut tercermin dari sudah makin maraknya Pemerintah Daerah yang makin mengembangkan tata kelola yang baik atau *good governance* dalam melaksanakan setiap kinerjanya sebagai instansi publik. Tata kelola yang baik menghendaki untuk setiap instansi pemerintah baik pusat maupun daerah untuk melaksanakan setiap kinerjanya dengan mempertimbangkan dasar-dasar pengelolaan *good governance*, yakni seperti tingginya tingkat kinerja, transparansi, pertanggungjawaban, efisiensi, efektivitas, bersih dari korupsi, kolusi, nepotisme serta memiliki kredibilitas yang kuat (Susilawati dan Dwi, 2014).

Publik sebagai penerima pelayanan memiliki hak untuk mengetahui apakah setiap anggaran yang merupakan “titipan rakyat” digunakan untuk

menjalankan kegiatan-kegiatan atau program-program pembangunan untuk kelangsungan kinerja instansi pemerintah. Pemerintah daerah sebagai instansi kepercayaan publik memiliki kewajiban untuk mempertanggungjawabkan penggunaan anggaran atas hasil (*outcome*) serta sejauh mana capaian-capaian kinerja yang dihasilkan kepada publik. Terwujudnya kewajiban instansi pemerintahan untuk melaksanakan tugasnya demi kesuksesan ataupun kegagalan penerapan kinerja guna meraih tujuan dan sasaran yang didambakan harus disajikan dalam laporan kinerja dari pemerintah.

Penyelenggaraan kegiatan demi terciptanya kinerja pada instansi pemerintah, dilakukan mulai dari perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, sampai dengan pertanggungjaaban, harus dilaksanakan secara tertib, terkendali, efektif serta efisien. Untuk mewujudkan hal tersebut pemerintah membutuhkan suatu sistem yang dapat memberikan keyakinan yang memadai bahwa penyelenggaraan kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan rencana dan dapat mencapai tujuan. Sistem tersebut disebut dengan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Sistem tersebut melekat pada sepanjang kegiatan yang dilakukan instansi pemerintah. Yang mana akan adanya capaian kinerja yang baik akan terwujud dengan kegiatan yang terstruktur yang mengimplementasikan sistem pengendalian intern yang teratur. Sistem pengendalian intern dijelaskan pada Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem pengendalian intern itu sendiri yang menyatakan bahwa:

“Sistem pengendalian intern adalah proses yang terintegral pada tindakan dan kegiatan untuk memberikan pemahaman yang memadai tentang

tercapainya tujuan dari suatu organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, pelaporan keuangan yang andal, pengamatan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang dilakukan secara terus-menerus oleh pimpinan dan pegawai.”

Hakim, dkk (2016) menjelaskan kinerja sebagai kesuksesan seseorang atau lebih dalam melaksanakan pekerjaan dan sejauh mana keberhasilan seseorang atau organisasi dalam menyelesaikan pekerjaannya. Firman Allah SWT dalam Al-Qur'an Surat Al-Ahqaaf ayat 19:

وَلِكُلِّ دَرَجَاتٍ مِّمَّا عَمِلُوا ۖ وَلِيُوَفِّيَهُمْ أَعْمَالَهُمْ وَهُمْ لَا يُظْلَمُونَ (١٩)

Artinya: “Dan bagi masing-masing mereka derajat menurut apa yang telah mereka kerjakan dan agar Allah mencukupkan bagi mereka (balasan) pekerjaan-pekerjaan mereka sedang mereka tiada dirugikan.”

Dalam arti umum ayat tersebut bahwasannya Allah pasti akan membalas setiap amal perbuatan manusia berdasarkan apa yang telah mereka kerjakan. Artinya jika seseorang atau organisasi melaksanakan pekerjaan dengan baik maka tentunya hasil yang baik menyertainya dan tentunya juga dapat menunjukkan kinerja yang optimal yang dapat memberikan keuntungan berupa tercapainya tujuan bagi organisasi atau instansi terkait.

Terkait kajian mengenai kinerja diatas, untuk mencapai kinerja instansi pemerintah yang baik diperlukan dukungan sumber daya manusia (SDM) yang berkualitas pula. Kinerja organisasi tergantung pada kinerja pegawainya, atau dengan kata lain kinerja pegawai akan memberikan kontribusi pada kinerja organisasi (Gibson, *et all*, 1997). Hal tersebut mengartikan bahwa peran perilaku anggota instansi pemerintahan mampu memberikan pengaruh atas

kinerja instansi pemerintah itu pula. Keberhasilan capaian kinerja yang maksimal, sesuai dengan harapan publik luas memerlukan kerja keras dan dorongan individu untuk melakukan tindakan dalam mencapai tujuan dan sasaran, yaitu sebuah motivasi kerja yang dicurahkan pada instansi pemerintah.

Pegawai yang memiliki motivasi kerja tentunya akan membuat pilihan terbaik untuk melakukan sesuatu. Motivasi kerja juga dapat memacu individunya untuk bekerja lebih keras, karena hal ini dapat menciptakan kepuasan diri pribadi individu tersebut dan tujuan instansi dapat dicapai. Sehingga dengan tercapaiannya tujuan instansi berarti kualitas kinerja instansi juga akan terealisasi dengan baik pula. Dengan kata lain penilaian capaian kinerja ditentukan oleh hasil kegiatan dari sisi sumber daya manusia (SDM) nya.

Penerapan *good governance* di Indonesia sendiri dinilai masih belum berperan dalam meningkatkan kinerja instansi pemerintah. Hal tersebut disinyalir karena pada implementasi dan pengembangan pengukuran kinerja masih sebatas paksaan karena adanya regulasi yang mengatur (Sihaloho dan Halim, 2005). Laporan hasil evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP) yang menunjukkan kriteria penilaian kinerja daerah kabupaten dan kota pada tahun 2016 untuk periode 2015 mengalami kenaikan 2,95 poin. Meski meningkat, kinerja rata-rata Pemkab dan Pemkot se-Indonesia masih dalam kategori C (cukup). Meski nilai evaluasinya mengalami kenaikan dari 46,92 menjadi 49,87, 83 persen kabupaten dan kota (425 daerah) masih mendapatkan nilai rata-rata kinerja dibawah 50 artinya masih dikategorikan nilai C. Terhitung

dari 34 provinsi yang ada di Indonesia, 2 diantaranya mendapatkan predikat A, ada 7 provinsi yang mendapatkan predikat BB, 8 diantaranya mendapat predikat B, sebanyak 13 provinsi mendapat predikat CC, 3 provinsi mendapat predikat C dan 1 provinsi mendapat predikat D (Jajeli, 2017).

Lebih lanjut berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 mewajibkan bagi pemerintah pusat maupun daerah untuk menyusun laporan keuangan yang dilengkapi dengan laporan kinerja instansi terkait. Dari hasil evaluasi AKIP Kabupaten/Kota tahun 2016 untuk periode kerja 2015, Kabupaten Klaten merupakan salah satu kabupaten yang terhitung dari tahun 2012 sampai dengan tahun 2016 tidak mengalami peningkatan dengan memperoleh predikat C (cukup) terus-menerus. Hal tersebut mengartikan bahwa Kabupaten Klaten memiliki kinerja yang kurang diandalkan dan perlu mendapatkan perbaikan yang mendasar. Berikut hasil penilaian AKIP untuk beberapa PEMDA di Provinsi Jawa Tengah:

**Tabel 1. 1**  
**Hasil Penilaian AKIP Pemerintah Daerah**

No.	Pemerintah Daerah	2012	2013	2014	2015	2016
1.	Kota Magelang	C	CC	CC	CC	CC
2.	Kab. Magelang	CC	CC	CC	CC	CC
3.	Kab. Klaten	C	C	C	C	C
4.	Kab. Purworejo	C	C	C	C	CC
5.	Kab. Kebumen	CC	CC	CC	CC	CC
6.	Kab. Cilacap	C	CC	CC	CC	B

Sumber: <http://bpkp.go.id>

Tidak hanya itu dari hasil penilaian maturitas SPIP, dimana maturitas SPIP itu sendiri digunakan untuk mengetahui kematangan dari penerapan sistem pengendalian intern pemerintah. Kabupaten Klaten mendapatkan nilai

1,12 dari Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Penilaian tersebut masuk dalam kategori “rintisan” sejak tahun penilaian 2014. Hal tersebut mengartikan bahwa kualitas dari SPIP Kabupaten Klaten dalam praktik pengendalian intern bersifat *ad hoc* dan tidak terorganisir serta tanpa komunikasi dan pemantauan, sehingga kelemahan tidak teridentifikasi. Ada SPIP yang telah dirancang secara memadai, namun pelaksanaannya kurang efektif dalam mendukung pencapaian kinerja instansi yang maksimal.

Berikut merupakan hasil penilaian maturitas SPIP untuk beberapa PEMDA di Provinsi Jawa Tengah:

**Tabel 1. 2**  
**Hasil Penilaian Maturitas SPIP Pemerintah Daerah**

No.	Pemerintah Daerah	Nilai	Kategori	Tahun Penilaian
1.	Kota Magelang	1,88	Rintisan	2015
2.	Kab. Magelang	1,16	Rintisan	2014
3.	Kab. Klaten	1,12	Rintisan	2014
4.	Kab. Purworejo	1,36	Rintisan	2014
5.	Kab. Kebumen	1,92	Rintisan	2015
6.	Kab. Cilacap	1,32	Rintisan	2015

Sumber: <http://bpkp.go.id>

Terlebih dengan ditargetkannya indikator kinerja di bidang aparatur yang ditetapkan dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) 2015-2019, yang menyatakan bahwa tingkat kematangan implementasi SPIP ditargetkan mencapai level 3 dari skala 1-5 pada tahun 2019. Maka dari itu Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) harus menilai maturitas SPIP pada instansinya masing-masing. Level kapabilitas APIP di pemerintah daerah Kabupaten Klaten masih pada level 2. Dalam Laporan Kinerja (LKj) tahun 2016 perwakilan BPKP Provinsi Jawa Tengah, capaian

kinerja dalam sasaran program “Meningkatnya Kapabilitas Pengawasan Intern Pemda” menunjukkan indikator kinerja utama pada level 2 yang mengartikan bahwa kinerja belum sepenuhnya terealisasi, baru sebesar 34,40% dari target 52%. Hal tersebut mengartikan bahwa perlu peningkatan level kapabilitas APIP. Peranan SDM yang memadai sangat dibutuhkan dalam hal ini. Motivasi kerja dapat menjadi aspek penting yang dibutuhkan untuk meningkatkan kinerja dalam upaya peningkatan kapabilitas APIP. Dimana motivasi dapat diartikan sebagai dorongan penuh yang ada dalam diri pribadi SDM untuk mencapai tujuan yang hendak dicapainya.

Berbagai hasil kinerja yang telah dipaparkan diatas menunjukkan bahwa kinerja instansi pemerintah khususnya pada daerah Kabupaten Klaten perlu dibenahi agar mencapai target kinerja yang dikehendaki. Upaya yang dapat ditempuh yakni dengan peranan aparat instansi untuk lebih serius lagi memberikan fokus dan komitmen bagi terwujudnya tata kelola pemerintahan yang baik sekaligus berorientasi pada hasil. Disebutkan bahwa tata kelola yang baik dihasilkan oleh penerapan transparansi dan akuntabilitas. Akuntabilitas merupakan pertanggungjawaban yang berarti bahwa proses penganggaran dan kinerja yang diulai ari perencanaan, penyusunan, pelaksanaan harus benar-benar dapat dilaporkan dan dipertanggungjawabkan kepada DPRD dan masyarakat (Mardiasmo, 2002). Hal itu menegaskan bahwa pentingnya akuntabilitas publik dalam peningkatan kinerja instansi pemerintah. Karena dengan adanya akuntabilitas kepada publik, publik tidak hanya mengetahui aliran anggaran itu mengalir, akan tetapi juga akan mengetahui apa saja pelaksanaan kegiatan yang

telah dianggarkan sehingga pemerintah daerah akan mengoptimalkan pertanggungjawaban dan pertanggungjelasannya kepada publik (Putra,2013).

Pengertian akuntabilitas mendorong pada munculnya tekanan untuk pelaku pemerintahan untuk bertanggungjawab dan untuk menjamin informasi dan komunikasi yang baik antara pemerintah dengan publik. Informasi yang akuntabel dibutuhkan publik serta instansi terkait guna membentuk kinerja yang diinginkan. Tentunya kinerja instansi pemerintah yang maksimal yang diharapkan dapat terwujud.

Peneliti menduga bahwa akuntabilitas publik dapat memediasi sistem pengendalian intern dan motivasi kerja terhadap kinerja instansi pemerintah. Nasir (2015) mengemukakan kinerja program berhubungan dengan akuntabilitas publik, karena pemerintah sebagai pengemban amanat masyarakat bertanggungjawab atas kinerja yang telah dilakukannya, hal tersebut karena pemerintah berkewajiban untuk mengelola program pembangunan dalam rangka menjalankan pemerintahannya.

Peneliti mengembangkan penelitian dari Chintya (2015) mengenai Pengaruh Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Sistem pengendalian intern Terhadap Kinerja Instansi Pemerintahan Di Kota Solok. Yang mana peneliti akan sempurnakan dengan penelitian-penelitian lainnya. Penelitian ini menekankan perbedaan dengan penelitian sebelumnya yang telah dilakukan. Perbedaan penelitian kali ini dengan penelitian sebelumnya adalah peneliti hendak menambahkan variabel personal, yakni variabel motivasi kerja sebagai variabel independen. Alasan peneliti menambahkan variabel personal berupa

motivasi kerja adalah karena peneliti rasa banyak penelitian-penelitian sebelumnya melakukan penelitian hanya sebatas dari sisi sistemnya saja. Sedangkan dalam organisasi yang baik itu tidak hanya sistemnya yang dinilai namun dari segi personal atau dari segi sumber dayanya juga harus diteliti lebih jauh. Serta menambahkan variabel akuntabilitas instansi pemerintah sebagai variabel intervening.

*Gap research* pada penelitian ini adalah adanya perbedaan hasil penelitian yang telah dilakukan oleh peneliti sebelumnya mengenai pengaruh akuntabilitas publik terhadap kinerja instansi pemerintah. Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Putra (2013) menunjukkan bahwa akuntabilitas publik berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja manajerial OPD. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Zirman, dkk (2010) akuntabilitas keuangan tidak berpengaruh terhadap kinerja instansi pemerintah. Perbedaan hasil penelitian mengenai sistem pengendalian intern terhadap akuntabilitas publik juga menjadikan *gap* pada penelitian ini. Penelitian Santoso (2016) menunjukkan hasil sistem pengendalian intern berpengaruh positif namun tidak signifikan terhadap akuntabilitas, sedangkan berbeda dengan penelitian Ramon (2014), Widiyanto (2010) dan Satria (2010) yang menyatakan bahwa pelaksanaan sistem pengendalian intern berpengaruh signifikan positif terhadap akuntabilitas publik

Pada penelitian ini obyek yang dituju adalah Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Kabupaten Klaten karena dari 12 OPD yang ada di pemerintah daerah Jawa Tengah, OPD Klaten yang menunjukkan kinerja yang kurang

memuaskan. Hal tersebut terlihat dari laporan AKIP yang terus-menerus mendapat predikat C dari tahun 2012-2016 dan menduduki peringkat terakhir dari 11 kabupaten/kota lainnya yang ada di Provinsi Jawa Tengah. Atas dasar tersebut, peneliti termotivasi untuk melakukan penelitian ini dengan mengembangkan penelitian, dengan menambahkan variabel seperti yang dipaparkan di paragraf sebelumnya.

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mendapatkan bukti empiris berupa pengaruh penerapan sistem pengendalian intern dan motivasi kerja terhadap akuntabilitas publik, untuk mendapatkan bukti empiris berupa pengaruh penerapan sistem pengendalian intern, motivasi kerja, dan akuntabilitas publik terhadap kinerja instansi pemerintah, untuk mendapatkan bukti empiris berupa pengaruh apakah akuntabilitas publik mampu memediasi pengaruh sistem pengendalian intern terhadap kinerja instansi pemerintah, dan untuk mendapatkan bukti empiris berupa pengaruh apakah akuntabilitas publik mampu memediasi motivasi kerja terhadap kinerja instansi pemerintah.

Berdasarkan uraian yang telah dipaparkan diatas, maka peneliti memberi judul:

**“PENGARUH SISTEM PENGENDALIAN INTERN DAN MOTIVASI KERJA TERHADAP KINERJA INSTANSI PEMERINTAH DENGAN AKUNTABILITAS PUBLIK SEBAGAI VARIABEL INTERVENING”.**

## **B. Rumusan Masalah Penelitian**

Pada latar belakang telah dijabarkan alasan peneliti ingin meneliti dan sesuai latar belakang yang sudah dipapar diatas, sehingga peneliti dapat merumuskan masalah sebagai berikut:

1. Apakah terdapat pengaruh antara sistem pengendalian intern terhadap akuntabilitas publik?
2. Apakah terdapat pengaruh antara motivasi kerja terhadap akuntabilitas publik?
3. Apakah terdapat pengaruh antara akuntabilitas publik terhadap kinerja instansi pemerintah?
4. Apakah terdapat pengaruh antara sistem pengendalian intern terhadap kinerja instansi pemerintah?
5. Apakah terdapat pengaruh antara motivasi kerja terhadap kinerja instansi pemerintah?
6. Apakah akuntabilitas publik mampu memediasi pengaruh sistem pengendalian intern terhadap kinerja instansi pemerintah?
7. Apakah akuntabilitas publik mampu memediasi pengaruh motivasi kerja terhadap kinerja instansi pemerintah?

### **C. Tujuan Penelitian Penelitian**

Tujuan penelitian yang akan peneliti lakukan adalah untuk mendapatkan bukti empiris berupa:

1. Pengaruh penerapan sistem pengendalian intern terhadap akuntabilitas publik di OPD Klaten.
2. Pengaruh penerapan motivasi kerja terhadap akuntabilitas publik di OPD Klaten.
3. Pengaruh penerapan akuntabilitas publik terhadap kinerja instansi pemerintah di OPD Klaten.
4. Pengaruh penerapan sistem pengendalian intern terhadap kinerja instansi pemerintah di OPD Klaten.
5. Pengaruh penerapan motivasi kerja terhadap kinerja instansi pemerintah di OPD Klaten.
6. Pengaruh apakah akuntabilitas publik mampu memediasi pengaruh sistem pengendalian intern terhadap kinerja instansi pemerintah OPD Klaten.
7. Pengaruh apakah akuntabilitas publik mampu memediasi pengaruh motivasi kerja terhadap kinerja instansi pemerintah OPD Klaten.

#### **D. Manfaat Penelitian Penelitian**

Penelitian ini tentunya akan menunjukkan hasil yang mana diharapkan bisa memberikan manfaat atau kegunaan sebagai berikut:

1. Manfaat secara teoritis

Diharapkan dari hasil penelitian dapat memberikan kegunaan secara teoritis, yakni dapat memberi tambahan pemikiran dalam bidang pendidikan dan mampu memberikan dorongan atau dukungan terhadap teori maupun hasil dari penelitian yang sebelumnya.

2. Manfaat secara praktis

- a. Bagi OPD Klaten

Diharapkan mampu menjadi masukan positif dan bahan evaluasi terhadap kinerja instansi pemerintah yang lebih baik untuk kedepannya.

- b. Bagi Perkembangan Ilmu Pengetahuan

Diharapkan mampu menjadi bahan pemikiran mengenai kinerja instansi pemerintah dan diharapkan mampu menjadi referensi atau informasi bahkan saran yang dapat digunakan bagi peneliti selanjutnya.

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **A. Landasan Teori**

##### **1. Teori *Stewardship***

Donaldson dan Davis (1991) mengemukakan dalam “*Toward a Stewardship Theory of Management*” menggambarkan teori *stewardship* sebagai situasi dimana manajemen tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi. Teori tersebut mengasumsikan adanya hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi. Kesuksesan organisasi menggambarkan maksimalisasi utilitas kelompok *principals* dan manajemen. Maksimalisasi utilitas kelompok pada akhirnya akan memaksimalkan kepentingan individu yang ada dalam kelompok organisasi.

Teori *stewardship* dapat diterapkan pada penelitian akuntansi organisasi sektor publik yang mana sejak awal, akuntansi organisasi sektor publik telah dipersiapkan untuk memenuhi kebutuhan informasi bagi hubungan antara *stewards* dengan *principals*. Akuntansi sebagai penggerak informasi keuangan berjalannya transaksi kearah yang semakin runcing dan ditambah dengan tumbuhnya berkembangnya sektor akuntansi di bidang organisasi sektor publik. Bertambahnya tuntutan akan akuntabilitas pada organisasi sektor publik membuat *principals* semakin sulit untuk

melaksanakan sendiri fungsi-fungsi pengelolaan. Pemisahan antara daya guna pada masyarakat dengan daya guna pengelolaan pada pemerintah menjadi semakin menonjol.

Teori *stewardship* sering disebut teori pengelolaan (penatalayanan) dengan beberapa asumsi-asumsi dasar (*fundamental assumptions of stewardship theory*) ditunjukkan dalam tabel berikut:

**Tabel 2. 1**  
**Asumsi Dasar Teori Stewardship**

<i>Manager as</i>	<i>Stewards</i>
<i>Approach to governance</i>	<i>Sociological and Psychological</i>
<i>Model of human behaviour</i>	<i>Collectivistic, pro-organizational, trustworthy</i>
<i>Managers motivated by</i>	<i>Principal objectives</i>
<i>Manager-Principal Interest</i>	<i>Covergence</i>
<i>Structure that</i>	<i>Facilitate and Empower</i>
<i>Owners attitude</i>	<i>Risk-propensity</i>
<i>The principal-Manager relationship rely on</i>	<i>Trust</i>

Sumber: Podrug (2011)

Menurut Podrug (2011) beberapa pertimbangan penggunaan teori *stewardship* sebagai berikut:

- a. Manajemen sebagai *stewards* (pelayan atau penerima amanah atau pengelola)

Teori *stewardship* memandang bahwa pemerintah sebagai *stewards*, akan bertindak dengan penuh kesadaran, arif, dan bijaksana bagi kepentingan masyarakat.

b. Pendekatan *governance* menggunakan sosiologi dan psikologi

Teori *stewardship* menggunakan pendekatan *governance* atas dasar psikologi dan sosiologi yang telah didesain bagi para peneliti untuk menguji situasi manajemen sebagai *stewards* dapat termotivasi untuk bertindak sesuai dengan keinginan *principals* dan organisasi. Pendekatan *governance* yaitu menghasilkan tingkat kemandirian keuangan dengan mempertimbangkan faktor sosiologi dan psikologi. Faktor sosiologi dilakukan pada saat efektivitas pengendalian intern dalam konteks lingkungan pengendalian. Pertimbangan psikologi dilakukan pada saat analisis variabel kemampuan manajemen berupa motivasi pimpinan dalam melaksanakan fungsi-fungsi manajemen.

c. Model Manusia, berperilaku kolektif untuk kepentingan organisasi

*Model of man* pada teori *stewardship* didasarkan pada *steward* yang memiliki tindakan kolektif atau berkelompok, bekerja sama dengan utilitas tinggi dan selalu bersedia untuk melayani.

d. Motivasi pimpinan sejalan dengan tujuan *principals*

Teori *stewardship* menggambarkan situasi para pemimpin tidak termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran utama untuk kepentingan organisasi sehingga *steward* (manajemen) bertindak sesuai keinginan *principals*.

e. Kepentingan manajer-*principals* adalah konvergensi

Teori *stewardship* mengasumsikan bahwa kepentingan legislatif dan *principal* adalah konvergensi artinya keduanya mempunyai tujuan yang

sama menuju satu titik yaitu kepentingan organisasi. Kepentingan organisasi tercapai maka kepentingan individu juga terpenuhi.

f. Struktur berupa fasilitasi dan pemberdayaan

Teori *stewardship* menggunakan struktur yang memfasilitasi dan memberdayakan pengendalian intern menjadi efektif guna menghasilkan tingkat kemandirian keuangan yang baik.

g. Sikap pemilik mempertimbangkan risiko

Teori *stewardship* cenderung mempertimbangkan risiko-risiko yang mungkin akan dihadapi untuk dapat menghasilkan kinerja yang baik.

h. Hubungan *principals*-manajemen saling percaya

Teori *stewardship* dibangun atas asumsi filosofis mengenai sifat manusia yakni manusia pada hakekatnya dapat dipercaya, mampu bertindak dengan penuh tanggung jawab, memiliki integritas dan kejujuran terhadap pihak lain. Filosofis tersebut tersirat dalam hubungan fidusia antara *principals* dan manajemen. Teori *stewardship* memandang manajemen sebagai institusi yang dapat dipercaya untuk bertindak dengan sebaik-baiknya bagi kepentingan *principals* maupun organisasi.

## 2. Teori COSO

*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) menerbitkan *Internal Control–Integrated Framework* pada tahun 1994 yang menyatakan bahwa pengendalian

internal merupakan pengendalian aktivitas perusahaan yang dilakukan pimpinan agar tercapainya tujuan secara efisien, yang terdiri dari kebijakan dan prosedur. COSO menyebutkan, terdapat 5 komponen pengendalian internal yang harus diterapkan untuk memberikan jaminan tercapainya tujuan pengendalian internal, yaitu:

- a. Lingkungan pengendalian adalah seperangkat standar, proses, dan struktur yang memberikan dasar untuk melakukan pengendalian internal di seluruh organisasi.
- b. Penilaian risiko dilakukan karena ada anggapan bahwa akan selalu ada kemungkinan terjadinya suatu peristiwa yang berdampak buruk terhadap pencapaian tujuan organisasi. Penilaian risiko melibatkan proses dinamis dan berulang untuk mengidentifikasi dan menilai risiko terhadap pencapaian tujuan.
- c. Aktivitas pengendalian adalah tindakan yang dilakukan melalui kebijakan dan prosedur yang membantu memastikan bahwa arahan manajemen untuk mengurangi risiko terhadap pencapaian tujuan dilakukan.
- d. Informasi dan komunikasi diperlukan bagi entitas untuk melaksanakan tanggung jawab pengendalian internal untuk mendukung tercapainya tujuannya. Manajemen membutuhkan informasi yang relevan dan berkualitas baik dari sumber internal maupun eksternal untuk mendukung berfungsinya pendamping pengendalian internal lainnya.

Komunikasi adalah proses penyampaian, berbagi, dan memperoleh informasi yang terus-menerus berulang.

- e. Pemantauan dilakukan untuk memastikan apakah masing-masing komponen pengendalian internal telah dilaksanakan dan berfungsi maka dilakukan evaluasi. Terdapat tiga jenis evaluasi yang dapat dilakukan yaitu evaluasi berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan kombinasi dari keduanya.

### **3. Teori-Teori Motivasi**

Untuk mencapai keefektifan motivasi, maka diperlukan teori-teori motivasi dari para ahli sebagai pendukungnya. Berikut merupakan teori-teori motivasi:

#### **a. Teori X dan Y**

Teori motivasi milik McGregor (1960) mengemukakan dua pandangan yang nyata mengenai manusia, yakni: pandangan pertama pada dasarnya negatif disebut Teori X, dan yang lain pada dasarnya positif disebut Teori Y. McGregor (1960) menyimpulkan bahwa pandangan seorang pemimpin mengenai sifat manusia didasarkan atas beberapa kelompok asumsi tertentu, dan bahwa mereka cenderung membentuk perilaku mereka terhadap pegawai berdasarkan asumsi-asumsi tersebut. Menurut Teori X, empat asumsi yang dimiliki oleh pemimpin yakni:

- 1) Pegawai pada dasarnya tidak menyukai pekerjaan, dan sebisa mungkin untuk menghindarinya.
- 2) Karena pegawai tidak menyukai pekerjaan, mereka harus dipaksa, dikendalikan, atau diancam dengan hukuman untuk mencapai tujuan.
- 3) Pegawai akan menghindari tanggung jawab dan mencari perintah formal bilamana mungkin.
- 4) Sebagian pegawai menempatkan keamanan di atas semua faktor lain yang terkait pekerjaan dan menunjukkan sedikit ambisi.

Kontras dengan pandangan negatif tersebut diatas, McGregor membuat empat asumsi positif yang disebutnya Teori Y yaitu:

- 1) Pegawai menganggap kerja sebagai hal yang menyenangkan, seperti halnya istirahat atau bermain.
- 2) Pegawai akan berlatih mengendalikan diri, dan emosi untuk mencapai berbagai tujuan.
- 3) Pegawai akan bersedia belajar untuk menerima, bahkan belajar lebih bertanggung jawab.
- 4) Pegawai mampu membuat berbagai keputusan inovatif yang diedarkan ke seluruh populasi, dan bukan hanya bagi mereka yang menduduki posisi manajemen.

Kesimpulan dari teori ini yaitu Teori X berasumsi bahwa kebutuhan-kebutuhan tingkat yang lebih rendah mendominasi individu, sedang Teori Y berasumsi bahwa kebutuhan-kebutuhan tingkat yang

lebih tinggi mendominasi individu. McGregor sendiri meyakini bahwa asumsi Teori Y lebih sah (valid) daripada Teori X.

#### **b. Teori Motivasi Berprestasi**

McClelland (1987) seorang pakar psikologi dari Universitas Harvard di Amerika Serikat menjelaskan tentang keinginan seseorang untuk mencapai kinerja yang tinggi. Hasil penelitian tentang motivasi berprestasi menunjukkan pentingnya menetapkan target atau standar keberhasilan. Karyawan dengan ciri-ciri motivasi berprestasi yang tinggi akan memiliki keinginan bekerja yang tinggi. Karyawan lebih mementingkan kepuasan pada saat target telah tercapai dibandingkan imbalan atas kinerja tersebut. Hal ini bukan berarti mereka tidak mengharapkan imbalan, melainkan mereka menyukai tantangan.

Ada tiga macam kebutuhan yang dimiliki oleh setiap individu yaitu:

- 1) Kebutuhan berprestasi (*Achievement motivation*) yang meliputi tanggung jawab pribadi, kebutuhan untuk mencapai prestasi, umpan balik dan mengambil risiko sedang.
- 2) Kebutuhan berkuasa (*Power motivation*) yang meliputi persaingan, mempengaruhi orang lain.
- 3) Kebutuhan berafiliasi (*Affiliation motivation*) yang meliputi persahabatan, kerjasama dan perasaan diterima.

McClelland (1987) mengemukakan bahwa kinerja seseorang dapat dipengaruhi oleh 3 macam kebutuhan diatas. Kondisi tersebut

merupakan kondisi jiwa yang mendorong seseorang untuk mencapai kinerja secara optimal. Dalam lingkungan pekerjaan, ketiga macam kebutuhan tersebut saling berhubungan, karena setiap karyawan memiliki semua kebutuhan tersebut dengan kadar yang berbeda-beda.

McClelland (1987) juga memaparkan ciri-ciri perilaku karyawan yang memiliki motivasi berprestasi yang tinggi, yakni sebagai berikut:

- 1) Menyukai tanggung jawab untuk memecahkan masalah.
- 2) Cenderung menetapkan target yang sulit berani mengambil risiko.
- 3) Memiliki tujuan yang jelas dan realistis.
- 4) Memiliki rencana kerja yang menyeluruh.
- 5) Lebih mementingkan umpan balik yang nyata tentang hasil prestasinya.
- 6) Senang dengan tugas yang dilakukan dan selalu ingin menyelesaikan dengan sempurna.

Sebaliknya ciri-ciri karyawan yang memiliki motivasi berprestasi rendah adalah sebagai berikut:

- a. Bersikap apatis dan tidak percaya diri.
- b. Tidak memiliki tanggungjawab pribadi dalam bekerja.
- c. Bekerja tanpa rencana dan tujuan yang jelas.
- d. Ragu-ragu dalam mengambil keputusan.
- e. Setiap tindakan tidak terarah dan menyimpang dari tujuan.

#### 4. Konsep Kinerja

Konsep kinerja yang dikemukakan oleh Siegel *et al.*, (1989) mendefinisikan penilaian kinerja sebagai penentuan secara periodik efektivitas operasional, bagian organisasi, dan karyawannya berdasarkan sasaran, standar, dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya. Tujuan pokok penilaian kinerja adalah untuk memotivasi karyawan dalam mencapai sasaran organisasi dan dalam mematuhi standar perilaku yang telah ditetapkan sebelumnya agar membuahkan tindakan dan hasil yang diinginkan. Standar perilaku dapat berupa kebijakan manajemen atau rencana formal yang dituangkan dalam anggaran. Sementara itu pengertian kinerja atau prestasi kerja (*performance*) diartikan sebagai, ungkapan kemampuan yang didasari oleh pengetahuan, sikap dan keterampilan dan motivasi dalam menghasilkan sesuatu (Nasir, 2013). Menurut Donnelly *et al.* (1994) kinerja merujuk pada tingkat keberhasilan dalam melaksanakan tugas serta kemampuan untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Kinerja dinyatakan baik dan sukses jika tujuan yang diinginkan dapat tercapai dengan baik.

Berikut merupakan faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja menurut para ahli:

##### 1. Menurut Pam Jones

Jones (2002) mengemukakan faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja yang menyatakan bahwa banyak hal yang menyebabkan terjadinya kinerja yang buruk, antara lain disebabkan oleh: (1)

kemampuan pribadi, (2) kemampuan manajer, (3) kesenjangan proses, (4) masalah lingkungan, (5) situasi pribadi, dan (6) motivasi.

## 2. Menurut Mangkunegara

Menurut Mangkunegara (2007) menjelaskan faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja seseorang ialah:

- (1) Faktor kemampuan, secara umum kemampuan ini terbagi menjadi 2, yaitu kemampuan potensi (IQ) dan kemampuan *reality (knowledge dan skill)*.
- (2) Faktor motivasi, motivasi terbentuk dari sikap karyawan dalam menghadapi situasi kerja.

## 5. Konsep *Good Governance*

Konsep *good governance* oleh Mardiasmo (2004) menyatakan bahwa yang dimaksud *corporate governance* adalah suatu konsep pendekatan yang berorientasi kepada pembangunan sektor publik oleh pemerintahan yang baik. Lebih lanjut dalam Sistem Administrasi Indonesia penerapan *good governance* seperti dalam pengertian yang dikembangkan oleh UNDP (*United Nations Development Programme*) atau Badan Program Pembangunan PBB. Berdasarkan dokumen kebijakan UNDP dalam “Tata Pemerintahan Menunjang Pembangunan Manusia Berkelanjutan”, Januari 1997 yang dikutip dari buletin Informasi Program Kemitraan untuk Pembaharuan Tata Pemerintahan di Indonesia (*Partnership for Governance Reform in Indonesia*), 2000 disebutkan bahwa

*good governance* dapat diukur dan dibangun dari indikator-indikator yang kompleks dan masing-masing menunjukkan tujuannya.

Penerapan *good governance* dikembangkan di Amerika Serikat di awal tahun 1990an dengan merealisasikan dan mengembangkan konsep *good governance* yang ditandai dengan di publikasikannya berbagai indikator atau prinsip *good governance* oleh *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) (2004). Prinsip-prinsip yang dimaksud adalah sebagai berikut:

a. *Fairness* (Kewajaran/Keadilan)

*Fairness* dapat diartikan sebagai upaya dan tindakan yang tidak membeda-bedakan semua pihak yang berkepentingan (*stakeholders*) terhadap organisasi atau perusahaan terkait.

b. *Transparency* (Transparansi)

Transparansi merupakan keterbukaan dalam melaksanakan proses pengambilan keputusan dan keterbukaan dalam mengemukakan informasi materiil dan relevan mengenai organisasi atau perusahaan terkait.

c. *Accountability* (Akuntabilitas)

Akuntabilitas dapat diartikan sebagai kejelasan fungsi, pelaksanaan, dan pertanggungjawaban organisasi sehingga pengelolaan organisasi atau perusahaan terlaksana secara efektif.

d. *Responsibility* (Pertanggungjawaban)

Tanggung jawab menekankan pada adanya sistem yang jelas untuk mengatur mekanisme pertanggungjawaban kepada *stakeholders*.

Berbagai keuntungan yang diperoleh dengan penerapan *good governance* antara lain:

- a. Menurut Sakai dan Asaoka (2003), dengan *good governance* pengambilan keputusan berlangsung secara baik sehingga akan menghasilkan keputusan optimal, dapat meningkatkan efisiensi dan terciptanya budaya kerja yang lebih sehat. Ketiga hal tersebut diatas jelas akan sangat berpengaruh positif terhadap kinerja lembaga/organisasi, sehingga kinerjanya akan mengalami peningkatan.
- b. Menurut Chtourou (2001) *good governance* akan memungkinkan dihindarinya atau sekurang-kurangnya dapat diminalkannya tindakan penyalahgunaan wewenang oleh pimpinan dalam pengelolaan organisasi. Penerapan prinsip-prinsip *good governance* yang konsisten akan menghalangi kemungkinan dilakukannya rekayasa kinerja yang mengakibatkan nilai fundamental organisasi tidak tergambar dalam laporan keuangannya.

## **6. Teori Sistem**

Teori Sistem atau lebih dikenal dengan Teori Sistem Umum diusulkan oleh ahli biologi Bertalanffy (1968) menyatakan bahwa sistem terdiri dari bagian-bagian yang bersama-sama beroperasi untuk mencapai beberapa tujuan. Dengan lain perkataan, suatu sistem bukanlah merupakan

suatu perangkat unsur-unsur yang dirakit secara sembarangan, tetapi terdiri dari unsur-unsur yang dapat diidentifikasi sebagai kebersamaan yang menyatu disebabkan tujuan atau sasaran yang sama. Shrode *et al.*, (1974) menyebut enam ciri sistem sebagai berikut :

- a. Perilaku berdasarkan tujuan tertentu: sistem terorientasikan pada sasaran tertentu.
- b. Keseluruhan: keseluruhan melebihi jumlah semua bagian.
- c. Keterbukaan: sistem saling berhubungan dengan sebuah sistem yang lebih besar, yakni lingkungannya.
- d. Transformasi: bagian-bagian yang beroperasi menciptakan sesuatu yang mempunyai nilai.
- e. Antar hubungan: berbagai macam bagian harus cocok satu sama lain.
- f. Mekanisme kontrol: adanya kekuatan yang mempersatukan dan mempertahankan sistem bersangkutan.

## **7. Sistem Pengendalian Intern**

Menurut Putri (2013) menjelaskan bahwa pengendalian intern merupakan suatu proses yang dibuat untuk memberikan jaminan yang layak mengenai tujuan yang hendak dicapai dalam manajemen dengan kategori sebagai berikut: (1) laporan keuangan yang handal; (2) laporan keuangan yang efektif dan efisien, dan (3) ketentuan hukum dan peraturan yang diterapkan yang harus dipenuhi.

Menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern menjelaskan bahwa:

“Sistem pengendalian intern itu sendiri adalah proses yang terintegral pada tindakan dan kegiatan untuk memberikan pemahaman yang memadai tentang tercapainya tujuan dari suatu organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, pelaporan keuangan yang andal, pengamatan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang dilakukan secara terus-menerus oleh pimpinan dan pegawai.”

Menurut Peraturan Pemerintah yang tercantum diatas juga menjelaskan mengenai sistem pengendalian intern, yaitu merupakan sistem pengendalian intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pusat dan pemerintah daerah.

Berkenaan dengan komponen atau unsur pengendalian intern dalam Peraturan Pemerintah No. 60 tahun 2008 terdiri atas unsur (a) lingkungan pengendalian, (b) penilaian risiko, (c) kegiatan pengendalian, (d) informasi dan komunikasi dan (e) pemantauan pengendalian intern.

## **8. Motivasi Kerja**

Penting bagi setiap pegawai mempunyai motivasi kerja terutama untuk memacu seseorang untuk dapat menyelesaikan pekerjaannya, tanpa adanya motivasi kerja maka pekerjaan yang harusnya cepat selesai akan tertunda. Motivasi kerja adalah sesuatu yang menimbulkan dorongan atau semangat kerja, singkatnya motivasi kerja adalah pendorong semangat kerja. Menurut Kadarisman (2012):

“Motivasi kerja adalah penggerak atau pendorong dalam diri seseorang untuk mau berperilaku dan bekerja dengan giat dan baik sesuai dengan tugas dan keajaiban yang telah diberikan”.

Sedangkan menurut Masrukhin dan Waridin (2006) mengemukakan bahwa motivasi merupakan faktor psikologis yang menunjukkan minat individu terhadap pekerjaan, rasa puas, dan ikut bertanggung jawab terhadap aktivitas atau pekerjaan yang dilakukan.

Berdasarkan beberapa pendapat ahli yang telah dipaparkan, maka dapat di simpulkan bahwa motivasi kerja merupakan kondisi dimana seseorang terdorong atau tergerak untuk berperilaku dan bekerja dengan giat dalam rangka mencapai tujuan organisasi.

Motivasi kerja merupakan hal yang paling mendasar seseorang bekerja keras untuk mencapai sesuatu yang diinginkan. Munculnya motivasi kerja biasanya melibatkan faktor individu dan faktor organisasional. Seperti halnya menurut Faustino (1997) yang membagi indikator motivasi kerja ke golongan faktor individu dan faktor organisasi. Yang tergolong faktor individu yaitu: kebutuhan (needs), tujuan (goals), sikap (attitudes), dan kemampuan (abilities). Sedangkan yang tergolong faktor organisasi, meliputi: pembayaran gaji, keamanan pekerjaan, sesama pekerja, pengawasan, pujian dan pekerjaan.

## **9. Akuntabilitas Publik**

Akuntabilitas menurut Pratolo (2008) adalah kewajiban untuk mempertanggungjawabkan kinerja suatu organisasi. Akuntabilitas berarti juga merupakan kewajiban pejabat publik dalam instansi pemerintah untuk

mempertanggungjawabkan segala kinerjanya pada masyarakat yang sudah memberinya kepercayaan untuk mengurus kepentingan masyarakat.

Mardiasmo (2005) menyatakan bahwa akuntabilitas sektor publik terdiri atas beberapa dimensi, yakni:

a. Akuntabilitas Proses

Akuntabilitas ini berkaitan dengan tata cara yang dilakukan pemerintah sudah baik dalam hal sistem informasi akuntansi manajemen maupun dalam tata cara administrasi.

b. Akuntabilitas Kejujuran dan Akuntabilitas Hukum

Dalam akuntabilitas ini berkaitan dengan penyalahgunaan jabatan yang dihindari dan terdapat adanya indikator kepatuhan pada hukum dan peraturan lain dalam penggunaan sumber dana publik.

c. Akuntabilitas Kebijakan

Berkaitan dengan tanggung jawab dari pemerintah baik itu pusat maupun daerah terhadap aturan-aturan atau langkah-langkah selanjutnya yang akan diambil oleh pemerintah yang akan dipertanggungjawabkan pada para DPR atau DPRD serta masyarakat luas.

d. Akuntabilitas Program

Berkaitan dengan apakah tujuan instansi tercapai atau secara praktis tidak tercapai dan mempertimbangkan program lain sebagai alternatif yang menghasilkan *output* yang optimal dengan biaya (*input*) yang minimal.

## 10. Kinerja Instansi Pemerintah

Kinerja merupakan kondisi yang harus diketahui dan diinformasikan kepada pihak-pihak tertentu untuk mengetahui tingkat pencapaian hasil suatu instansi dihubungkan dengan visi yang diemban suatu organisasi serta mengetahui dampak positif dan negatif suatu kebijakan operasional yang diambil. Dalam hal indikator kinerja, sebagai dasar untuk mengukur kinerja, dipakai indikator *input*, *output*, *outcome*, *benefit* dan *impact*. Dalam kenyataan, indikator yang dapat dengan tepat diidentifikasi hanyalah *input* dan *output*, sedangkan indikator yang lain lebih sulit diukur dan ditentukan keberhasilannya (Ariyani, 2017). Menurut Nasir (2013) indikator kinerja adalah ukuran kuantitatif dan kualitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian suatu sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan dengan memperhitungkan indikator. Indikator-indikator yang digunakan untuk mengukur kinerja organisasi adalah masukan (*inputs*), keluaran (*outputs*), hasil (*outcome*), manfaat (*benefit*) dan dampak (*impact*).

Pengukuran kinerja merupakan suatu proses menetapkan indikator-indikator dan target kinerja dan mengumpulkan hasil-hasil kinerja aktual untuk dievaluasi. Kinerja diukur untuk melihat pencapaian tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran kegiatan atau program yang dirumuskan dalam dokumen perencanaan strategis. Pengukuran kinerja perlu dilakukan untuk meningkatkan pelayanan kepada publik dan meningkatkan akuntabilitas (Zirman, dkk., 2010).

Kinerja instansi pemerintah dengan sendirinya merupakan keseluruhan capaian atau hasil-hasil selama pelaksanaan otonom daerah. Untuk mencapai tingkat kinerja seperti yang diharapkan perlu dirumuskan rencana kinerja yang memuat penjabaran sasaran dan program yang telah ditetapkan dalam rencana strategis pemerintah daerah (Nasir, 2013). Di Indonesia, praktik pengukuran kinerja instansi pemerintah telah dilakukan setelah dikeluarkan Inpres No. 7 tahun 1999 tentang akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Menanggapi instruksi tersebut, Lembaga Administrasi Negara dan BPKP menyusun buku pedoman penyusunan Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP).

## **B. Penelitian Terdahulu dan Penurunan Hipotesis**

### **1. Hubungan sistem pengendalian intern pada akuntabilitas publik**

Sistem pengendalian intern merupakan bagian dari manajemen risiko yang harus dilaksanakan oleh setiap lembaga/organisasi untuk mencapai tujuan. Penerapan pengendalian intern yang memadai akan memberikan keyakinan yang berkualitas atas keandalan dari laporan keuangan serta akan meningkatkan kepercayaan *stakeholders*.

Teori COSO mengemukakan 5 komponen pengendalian internal yang harus diterapkan untuk memberikan jaminan tercapainya tujuan pengendalian internal, salah satunya adalah pemberian informasi dan komunikasi sebagai wujud tanggung jawab pengendalian intern. Manajemen membutuhkan informasi yang relevan, begitupula dengan

masyarakat sebagai penikmat layanan juga membutuhkan informasi yang berkualitas. Informasi yang ada disampaikan kepada masyarakat sebagai bentuk akuntabilitas sehingga terjalinnya komunikasi yang terus-menerus.

Teori *stewardship* juga mengemukakan bahwa pada pendekatan *governance* menggunakan sosiologi dan psikologi, yang mana pendekatan *governance* akan menghasilkan tingkat kemandirian keuangan dengan mempertimbangkan faktor sosiologi. Faktor sosiologi dilakukan pada saat efektivitas pengendalian intern dalam konteks lingkungan pengendalian. Pendekatan *governance* salah satunya dicapai dengan prinsip akuntabilitas. sehingga akuntabilitas melalui pendekatan *governance* dilakukan dengan mempertimbangkan efektivitas pengendalian intern.

Halim (2004) menyatakan bahwa untuk mendukung akuntabilitas dibutuhkan adanya sistem pengendalian intern dan sistem pengendalian ekstern yang baik serta dapat dipertanggungjawabkan. dengan terwujudnya sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintah maka *good governance* pemerintah daerah yang baik akan tercapai yang ditandai dengan tercapainya visi dan misi serta tujuan instansi pemerintah.

Peneliti menduga bahwa semakin tinggi penerapan sistem pengendalian intern maka akan membuat akuntabilitas publik semakin baik. Penerapan pengendalian yang memadai akan memberikan keyakinan atas kualitas laporan keuangan yang telah dibuat, sehingga instansi akan mampu memberikan informasi dan akan mengkomunikasikan kepada publik

sebagai bentuk pertanggungjawaban. Adanya pengendalian intern dapat diketahui apakah suatu instansi telah melaksanakan kegiatan sesuai dengan tugas dan fungsinya secara efektif dan efisien serta sesuai dengan rencana dan kebijakan yang berlaku. Sehingga dengan adanya pengendalian intern dapat mendorong terwujudnya akuntabilitas.

Sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Ramon (2014) yang menyatakan bahwa adanya hubungan yang positif dan pengaruh signifikan antara sistem pengendalian intern terhadap akuntabilitas. Penelitian yang dilakukan oleh Widiyanto (2010) juga menunjukkan hasil bahwa terdapat pengaruh positif pengawasan internal terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Satria (2010) melakukan penelitian tentang peran inspektorat daerah dan pelaksanaan sistem pengendalian intern terhadap akuntabilitas publik. Hasilnya menyimpulkan bahwa pelaksanaan sistem pengendalian intern berpengaruh signifikan positif terhadap akuntabilitas publik. Namun berbeda hasil dengan Santoso (2016) sistem pengendalian intern berpengaruh positif tidak signifikan terhadap akuntabilitas keuangan. Atas dasar tersebut, maka peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>1</sub>: Sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Publik.**

## **2. Hubungan motivasi kerja pada akuntabilitas publik**

Motivasi kerja dapat diartikan sebagai dorongan yang tumbuh dalam diri seseorang untuk melakukan pekerjaan dengan semangat tinggi menggunakan semua kemampuan dan keterampilan yang dimilikinya yang bertujuan untuk mendapatkan hasil kerja sehingga mencapai kepuasan sesuai keinginannya. Kepuasan sendiri umumnya dapat tercipta apabila seseorang pegawai telah menyelesaikan pekerjaannya dan mendapatkan capaian kerja yang memuaskan. Orang yang mempunyai motivasi kerja tinggi tentunya akan melakukan segala cara agar keadaan instansi atau organisasinya dinilai baik. Potret instansi pemerintahan yang dinilai baik tentunya yang memiliki kinerja baik pula terhadap publik. Publik memiliki hak untuk mengetahui semisal anggaran yang dititipkan akan digunakan untuk apa, apakah digunakan sewajarnya atau tidak. Publik akan mengetahui hal tersebut dengan diterapkannya akuntabilitas publik.

Akuntabilitas publik dicerminkan oleh instansi publik berupa Laporan Hasil Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Akuntabilitas publik harus dilaporkan sewajarnya dan sebenar-benarnya. Oleh karena itu, seseorang yang memiliki motivasi kerja tinggi akan berusaha untuk mencapai kerja yang maksimal demi nama baik instansi dan demi kepuasan diri seseorang dalam melakukan pekerjaan. Tentunya karena hasil dari kinerjanya yang meliputi penyusunan anggaran maupun penerapan ketentuan-ketentuan yang berlaku akan dipertanggungjawabkan hasilnya kepada publik (Susilowati, 2014).

Teori motivasi X dan Y, mengasumsikan teori X cenderung tidak menyukai pekerjaan, dan teori Y senang akan pekerjaan. Teori Y menganggap bahwa semua orang yang bekerja pada lembaga/organisasi bekerja dengan adanya motivasi dari dalam dirinya sendiri dan bersedia untuk bertanggung jawab atas pekerjaan yang dilakukannya. Teori tersebut mengartikan bahwa hasil dari pekerjaan yang telah dilakukan harus mampu dipertanggung jawabkan. Bentuk pertanggung jawaban dalam lembaga/organisasi bisa dalam bentuk penjelasan mengenai hasil kinerja yang selama ini dilakukan dengan menerbitkan langsung ke masyarakat. sehingga masyarakat dapat mengetahui laporan hasil kinerja yang akuntabel.

Peneliti menduga bahwa semakin tinggi dorongan motivasi kerja seorang pegawai maka akan semakin baik pula tingkat akuntabilitas publik dari suatu instansi pemerintah. Pegawai yang memiliki dorongan motivasi dalam diri tentunya akan mengerahkan semua tenaga dan pikirannya demi hasil kerja yang bagus sehingga publik akan yakin dengan hasil kerja tersebut setelah dipublikasikan. Hal ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Zirman, dkk (2010) yang menunjukkan bahwa motivasi kerja berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Instansi Pemerintah. namun berbeda hasil dengan Susilowati (2014) yang menunjukkan hasil motivasi kerja tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Atas dasar tersebut, maka peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>2</sub>: Motivasi kerja berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Publik.**

### **3. Hubungan akuntabilitas publik pada kinerja instansi pemerintah**

Pengukuran kinerja diartikan sebagai suatu alat yang digunakan untuk terciptanya akuntabilitas publik. Pengukuran kinerja menunjukkan seberapa besar capaian kinerja instansi, kinerja aparat instansi organisasi, seberapa bagus kinerja dari segi finansial dan kinerja-kinerja lain yang menjadi dasar penilaian dari akuntabilitas. Kinerja-kinerja yang terurai diatas harus diwujudkan, diukur, dan dilaporkan dalam bentuk laporan kinerja. Pelaporan kinerja dianggap penting karena menunjukkan bagaimana hasil kinerja yang telah dicapai, dimana laporan tersebut sangat berguna dari pihak internal maupun eksternal. Bagi pihak internal, instansi pemerintah membutuhkan laporan kinerja untuk meningkatkan akuntabilitas kinerja aparat-aparat instansi. Dan bagi pihak eksternal, laporan kinerja digunakan untuk bahan evaluasi kinerja dari instansi, menilai tingkat transparansi maupun akuntabilitas publik sebagai wujud pertanggungjawaban pada rakyat (Nordiawan, 2010).

Akuntabilitas merupakan wujud pertanggungjawaban dari proses penganggaran yang dimulai dari perencanaan, penyusunan, yang pelaksanaannya harus benar-benar dapat dilaporkan kepada DPRD dan masyarakat. Masyarakatpun mempunyai hak atas perwujudan pertanggungjawaban atas rencana maupun pelaksanaan anggaran tersebut (Mardiasmo, 2002). Sehingga akuntabilitas publik dinilai menjadi hal yang mempengaruhi dalam peningkatan kinerja instansi pemerintah, sehingga instansi pemerintah daerah akan berusaha dengan maksimal dalam

melakukan seluruh perencanaan kinerja, karena hasilnya akan dinilai dan diawasi oleh masyarakat.

Penerapanan dari *good governance* terdiri dari beberapa prinsip-prinsip yang termasuk didalamnya, salah satunya adalah akuntabilitas atau kejelasan fungsi, pelaksanaan, pertanggungjawaban organisasi. Menurut konsep *good governance* mengemukakan beberapa keuntungan yang akan diperoleh dengan menerapkan *good governance*, yakni adalah dengan *good governance* proses pengambilan keputusan akan berlangsung secara lebih baik sehingga akan menghasilkan keputusan yang optimal, dapat pula meningkatkan efisiensi serta terciptanya budaya kerja yang lebih sehat. Ketiga hal tersebut akan meningkatkan kinerja organisasi. tidak hanya itu, keuntungan lain yakni dengan penerapan prinsip-prinsip *good governance* yang konsisten akan menghalangi kemungkinan dilakukannya rekayasa kinerja yang mengakibatkan nilai fundamental organisasi tidak tergambar dalam laporan keuangan yang dipublikasikannya.

Peneliti menduga bahwa semakin tinggi prinsip akuntabilitas publik diterapkan maka akan membuat kinerja instansi pemerintah akan maksimal. Adanya akuntabilitas publik, pemerintah daerah memberikan pertanggungjawaban atas semua kegiatan yang dilaksanakan sehingga kinerja pemerintah daerah dapat dinilai baik oleh pihak internal, maupun pihak eksternal. Hal ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Putra (2013) yang menunjukkan bahwa akuntabilitas publik berpengaruh

signifikan positif terhadap kinerja manajerial SKPD. Atas dasar tersebut, maka peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>3</sub>: Akuntabilitas Publik berpengaruh positif terhadap Kinerja instansi pemerintah.**

#### **4. Hubungan sistem pengendalian intern pada kinerja instansi pemerintah**

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 menjelaskan bahwa kegiatan pengendalian dapat membantu memastikan bagaimana arah pimpinan Instansi Pemerintah dilaksanakan. Dalam pencapaian tujuan dan sasaran organisasi, kegiatan pengendalian harus dilaksanakan secara efisien dan efektif, sesuai dengan ukuran, kompleksitas dan sifat dari tugas serta fungsi dari Instansi Pemerintah yang bersangkutan. Dimana kegiatan pengendalian dari sisi organisasi (intern) terdiri dari review atau penilaian terhadap kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan. Sistem pengendalian intern dinilai mampu membenahi kinerja pemerintah agar instansi mampu mengetahui aliran dana publik yang digunakan (Rosdiana, 2010).

Berlakunya sistem pengendalian intern yang baik dalam suatu instansi pemerintah akan mampu mendorong terciptanya kegiatan-kegiatan, seperti proses audit, proses pengawasan, proses review, proses evaluasi terhadap instansi yang teratur. Hal tersebut akan memberikan keyakinan bagi sisi pemerintah yang mana semua proses kegiatan sudah berjalan sesuai

dengan tolak ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien. Sehingga mampu memberikan pengaruh yang positif terhadap kinerja instansi pemerintah (Chintya, 2015).

Teori sistem menyatakan bahwa sistem terdiri dari bagian-bagian yang bersama-sama beroperasi untuk mencapai beberapa tujuan. Suatu sistem bukanlah merupakan suatu perangkat unsur-unsur yang dirakit secara sembarangan, tetapi terdiri dari unsur-unsur yang dapat diidentifikasi sebagai kebersamaan yang menyatu disebabkan oleh tujuan atau sasaran yang sama. Setiap sistem memiliki tujuan entah hanya satu atau mungkin banyak. Tujuan inilah yang menjadi pemotivasi yang mengarahkan sistem. Tanpa tujuan, sistem menjadi tak terarah dan tak terkendali. Tujuan antara satu subsistem dengan subsistem yang lain tentunya berbeda. Adanya tujuan tentunya ada kinerja yang dilakukan untuk mencapainya. Hal tersebut dinyatakan dalam konsep kinerja, kinerja merujuk pada tingkat keberhasilan dalam melaksanakan tugas serta kemampuan untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Kinerja dinyatakan baik dan sukses jika tujuan yang diinginkan dapat tercapai dengan baik.

Peneliti menduga bahwa semakin tinggi sistem pengendalian intern diterapkan maka akan berdampak baik terhadap kinerja instansi pemerintah. Terbentuknya suatu sistem tentunya mempunyai tujuan yang hendak dicapai. Tujuan dapat tercipta dengan maksimal tentunya membutuhkan kinerja yang maksimal pula. Hal ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Chintya (2015), Putri (2013), Rosdiana (2010) dan

Afrida (2013) yang sama-sama menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja Instansi Pemerintah. Atas dasar tersebut, maka peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>4</sub>: Sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah.**

## **5. Hubungan motivasi kerja pada kinerja instansi pemerintah**

Motivasi diartikan sebagai suatu keinginan yang muncul, yang menyatakan kesediaannya untuk melakukan suatu kegiatan guna mencapai tujuan-tujuan organisasi maupun tujuan pribadi. Motivasi pada dasarnya merupakan dorongan untuk bekerja yang dicurahkan untuk melaksanakan pekerjaan untuk mendukung tercapainya suatu tujuan yang dikehendaki (Yenti, 2013).

Seringkali kegagalan pencapaian kinerja disebabkan oleh tidak adanya motivasi dalam diri dari masing-masing individu untuk mencapai tujuan. Konsep kinerja menurut Jones (2002) menyatakan bahwa banyak faktor yang mempengaruhi kinerja yang buruk, salah satunya adalah motivasi. Motivasi menjadi salah satu dasar prestasi kerja dalam kinerja. Dipaparkan dalam konsep kinerja bahwa prestasi kerja atas kinerja didasari oleh pengetahuan, sikap, keterampilan dan motivasi. Sehingga baik buruknya kinerja salah satunya di pengaruhi oleh motivasi dalam menghasilkan sesuatu.

Dalam teori motivasi berprestasi dijelaskan mengenai keinginan seseorang untuk mencapai kinerja yang tinggi. Karyawan dengan ciri-ciri motivasi berprestasi yang tinggi akan memiliki keinginan bekerja yang tinggi. Sehingga kinerja instansi dapat dipengaruhi oleh kondisi jiwa yang berupa motivasi berprestasi untuk mencapai kinerja yang optimal.

Motivasi dalam organisasi menjadi penting untuk diperhatikan karena sangat mempengaruhi kinerja organisasi. Brahmasari dan Suprayetno (2008) mengemukakan bahwa pemberian dorongan sebagai bentuk motivasi dilakukan untuk meningkatkan gairah atau keinginan untuk bekerja guna mencapai kepuasan diri pribadi maupun terciptanya hasil yang dikehendaki bagi instansi pemerintah. Dalam pemberian motivasi yang optimal, maka gairah dalam diri pribadi orang yang termotivasi itu akan meningkat.

Instansi pemerintah selaku wadah mereka berkerja harus memberikan perhatian penuh kepada para pegawai mengenai pentingnya tujuan dari suatu pekerjaan agar minat bekerja pegawai dapat timbul. Penting bagi seseorang pegawai untuk mempunyai motivasi kerja untuk mengacu pegawai tersebut dalam menyelesaikan pekerjaan. Jika telah timbul minatnya maka hasrat untuk mengambil keputusan dan melakukan tindakan kerja guna mengejar terwujudnya tujuan instansi. Dengan demikian. Pegawai akan bekerja dengan motivasi tinggi dan merasa puas terhadap kerja dan capaian kinerja pun terwujud secara maksimal.

Peneliti menduga bahwa semakin tinggi motivasi kerja seseorang maka akan semakin tinggi pula kinerja yang dihasilkannya, dan akhirnya kemungkinan untuk dapat memenuhi kebutuhan seperti prestasi kerja bagi seseorang yang ada dalam instansi akan tinggi pula. Seperti penelitian yang dilakukan oleh Harlie (2011) motivasi kerja berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja pegawai pemerintah dan penelitian Yenti (2013) yang mengemukakan bahwa motivasi berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja organisasi. Atas dasar tersebut, maka peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>5</sub>: Motivasi Kerja berpengaruh positif terhadap Kinerja Instansi Pemerintah.**

#### **6. Hubungan sistem pengendalian intern dan motivasi kerja terhadap kinerja instansi pemerintah yang dimediasi oleh akuntabilitas publik**

Pencapaian tujuan instansi tidak terlepas dari sisi sumber daya manusianya dan tentunya dari sistem yang diberlakukan dalam kerjanya. Motivasi kerja dianggap penting bagi sumber daya manusia untuk mencapai kinerja begitu pula dengan sistem yang digunakan untuk mengendalikan semua aktivitas kegiatan internal instansi yakni sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP).

Menurut Mangkunegara (2010) kinerja pada umumnya dipengaruhi oleh tiga faktor: (1) faktor individual, (2) faktor psikologis, dan (3) faktor organisasi. Faktor psikologis sendiri terdiri dari persepsi, *attitude*,

*personality*, pembelajaran dan motivasi. Devi (2009) mengemukakan bahwa motivasi berawal dari kebutuhan, keinginan dan dorongan untuk bertindak demi tercapainya tujuan. Hal ini menandakan seberapa kuat dorongan, usaha dan kesediaannya untuk berkorban demi tercapainya kinerja yang diinginkan. Menurut Tika (2006) ada 4 (empat) unsur yang terdapat dalam kinerja adalah faktor-faktor yang berpengaruh terhadap prestasi karyawan, hasil-hasil dari fungsi pekerjaan, pencapaian tujuan organisasi, dan periode waktu tertentu.

Motivasi kerja merupakan salah satu faktor penting yang berpengaruh terhadap prestasi karyawan. Pegawai yang memiliki motivasi dalam dirinya selalu bersemangat dalam mengerjakan tugas dengan hasil yang baik agar menjadi karyawan yang berprestasi (Puspitasari, 2014). Yang mana karyawan berprestasi harus diimbangi dengan hasil-hasil dari fungsi pekerjaan yang baik. Fungsi pekerjaan yang baik meliputi pemberian pelayanan terhadap pelaksanaan kegiatan untuk mencapai tujuan instansi dan pemberian informasi atau keterangan untuk kelangsungan hidup instansi yang selanjutnya hasil dari fungsi pekerjaan akan dilaporkan dalam bentuk laporan capaian hasil kinerja yang berisikan beberapa capaian-capaian kegiatan yang telah direalisasikan instansi yang harus disampaikan secara sebenar-benarnya kepada publik sebagai wujud akuntabilitas. Sehingga dengan adanya motivasi melalui akuntabilitas dapat mempengaruhi kinerja maksimum dalam instansi pemerintahan.

Komponen-komponen pengendalian intern memberikan kontribusi baik dalam mendorong karyawan untuk meningkatkan kinerjanya. Teori COSO memuat komponen-komponen pengendalian, seperti informasi dan komunikasi, yang makan komponen tersebut akan memberikan dampak baik bagi peningkatan kinerja karena semua karyawan bertukar dan memperoleh informasi yang diperlukan dalam melakukan aktivitas operasional instansi. Komponen lain yakni aktivitas pengendalian akan mendorong karyawan untuk menaati dan melaksanakan peraturan standar kerja yang sudah ditetapkan. Sehingga dengan penerapan komponen pengendalian intern tersebut kinerja instansi dapat dicapai (Latifa, 2017).

Putra (2013) menegaskan bahwa kinerja pemerintah daerah yang dilihat dalam laporan kinerja akan memperlihatkan sejauh mana pemerintah daerah dalam menjalankan kegiatan yang telah direncanakan. Menurut Deddi (2010), pelaporan kinerja sangat penting karena kinerja pemerintah daerah diukur dan dinilai melalui laporan kinerja. Untuk itu dalam peningkatan kinerja, diperlukan adanya akuntabilitas publik.

Tidak sebatas itu, teori X dan Y yang mendasari motivasi kerja mengasumsikan konsep Y yakni, pegawai akan bersedia belajar untuk menerima, bahkan belajar lebih bertanggung jawab. Teori tersebut mengartikan bahwa hasil dari pekerjaan yang telah dilakukan harus mampu dipertanggung jawabkan setelah adanya evaluasi dari pihak yang berwenang.

Tidak hanya itu, teori sistem juga menyatakan bahwa sistem terdiri dari bagian-bagian yang bersama-sama beroperasi untuk mencapai beberapa tujuan. Tujuan diberlakukannya SPIP menurut PP Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008, dua dari empat tujuan SPIP yakni terciptanya kegiatan yang efektif dan efisien dan keandalan pelaporan keuangan menengaskan bahwa keandalan pelaporan keuangan akan terwujud apabila dilakukannya pertanggungjawaban atau akuntabilitas terhadap publik sehingga akan diketahui pula apakah kegiatan yang selama ini dilakukan efektif atau efisien atau tidak, karena publik berhak mengetahui dan pemerintah memiliki kewajiban untuk melaporkan hasil capaian kinerjanya kepada publik. Oleh karena itu akuntabilitas publik sangat diperlukan untuk merealisasikan hasil penerapan sistem pengendalian intern.

Menurut konsep *good governance*, penerapan *good governance* dapat diukur dan dibangun dari indikator-indikator yang kompleks dan masing-masing menunjukkan tujuannya. Dimana salah satu indikator *good governance* adalah akuntabilitas yang akan menunjukkan tujuan bagi pertanggungjawaban kepada publik atas kinerja yang telah dicapai.

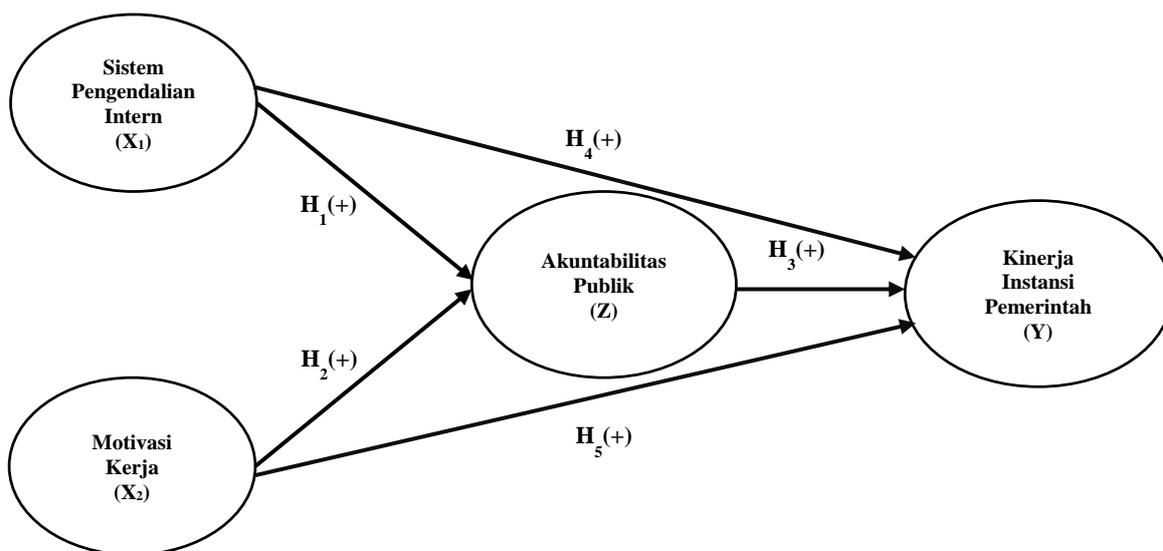
Peneliti menduga bahwa akuntabilitas dapat memediasi pengaruh motivasi kerja dan sistem pengendalian terhadap kinerja instansi pemerintah. Dimana akan ada pelaporan keuangan yang andal yang terpublikasi dan dapat dipertanggungjawabkan terlebih dahulu baru akan

tercipta kinerja instansi pemerintah yang baik dan maksimal. Atas dasar tersebut, maka peneliti mengajukan hipotesis 6a dan 6b, yakni:

**H<sub>6a</sub>: Akuntabilitas publik memediasi pengaruh positif sistem pengendalian intern terhadap kinerja instansi pemerintah.**

**H<sub>6b</sub>: Akuntabilitas publik memediasi pengaruh positif motivasi kerja terhadap kinerja instansi pemerintah.**

### C. Model Penelitian



**Gambar 2. 1**  
**Model Penelitian**

## **BAB III**

### **METODE PENELITIAN**

#### **A. Obyek dan Subyek Penelitian**

Penelitian ini akan dilakukan pada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Kabupaten Klaten, sehingga obyek penelitian ini adalah OPD Kabupaten Klaten. Populasi pada penelitian berjumlah 58 OPD. Subyek penelitian ini menggunakan populasi seluruh OPD Kabupaten Klaten. Berikut merupakan populasi dan sampel yang akan diteliti:

**Tabel 3. 1**  
**Populasi dan Sampel Penelitian**

No	Keterangan	Jumlah		
		OPD	Populasi	Sampel
1	Badan	7	7	7
2	Dinas	16	16	16
3	Bagian	9	9	9
4	Kecamatan	26	26	26
<b>T o t a l</b>		<b>58</b>	<b>58</b>	<b>58</b>

#### **B. Jenis Data**

Jenis data yang digunakan dalam penelitian adalah data primer. Pengumpulan data dilakukan dengan kuesioner yang disebarakan kepada seluruh populasi pada penelitian, sehingga untuk analisis data peneliti menggunakan metode kuantitatif.

### **C. Teknik Pengambilan Sampel**

Teknik pengambilan sampel yang digunakan pada penelitian kali ini adalah sampling jenuh atau sensus, yakni teknik pengambilan sampel dengan menggunakan seluruh anggota populasi untuk diteliti. Hal ini dilakukan dengan alasan karena jumlah populasi yang terbilang relatif kecil yakni kurang dari 100 obyek. Populasi pada penelitian kali ini hanya sekitar 58 obyek penelitian. Sehingga responden yang ingin dicapai oleh peneliti sebanyak 58 yang mencakup seperti: Kepala Organisasi Perangkat Daerah atau Perangkat Daerah yang menangani fungsi keuangan, seperti: Kepala Bagian Pelaporan atau Kepala Seksi Pemantauan dan Evaluasi Pelaporan, ataupun Kepala Sub Bagian Keuangan atau Staff yang membantu.

### **D. Teknik Pengumpulan Data**

Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan teknik survei, yakni dengan menyebar kuesioner yang akan diberikan langsung kepada responden yang telah ditentukan kriteria-kriteria pada teknik pengambilan sampel. Kuesioner dianggap cocok digunakan dalam penelitian ini karena mengingat jumlah responden yang cukup banyak dan tersebar di lokasi yang berbeda-beda. Responden menjawab setiap pertanyaan dalam kuesioner ditentukan dengan memilih salah satu dari 5 skala yang dikenal dengan skala likert. Kuesioner yang telah diisi oleh responden akan diambil sendiri oleh peneliti ke institusi atau lembaga terkait sesuai waktu perjanjian. Peneliti berharap responden mengumpulkan kuesioner dengan tepat waktu.

## E. Definisi Operasional Variabel Penelitian

Variabel yang digunakan dalam penelitian ini terdiri atas tiga variabel antara lain:

### 1. Variabel Terikat (Y)

Variabel terikat (*dependent variable*) adalah variabel yang menjadi perhatian utama dalam sebuah pengamatan. Pengamatan akan menerangkan variabel terikat beserta perubahannya yang terjadi kemudian. Variabel ini dipengaruhi oleh variabel bebas. Variabel terikat dalam penelitian ini adalah kinerja instansi pemerintah.

### 2. Variabel Bebas (X)

Variabel bebas (*independent variable*) adalah variabel yang dapat mempengaruhi perubahan dalam variabel terikat dan mempunyai pengaruh positif ataupun negatif bagi variabel terikat nantinya. Variabel bebas dalam penelitian ini adalah:

- a. Sistem pengendalian intern ( $X_1$ )
- b. Motivasi kerja ( $X_2$ )

### 3. Variabel *Intervening* (Z)

Variabel *intervening* adalah variabel penyalur yang terletak diantara variabel terikat dan variabel bebas. Tujuan dari variabel *intervening* adalah untuk menguji pengaruh langsung dan tidak langsung antara variabel bebas terhadap variabel terikat. Variabel *intervening* pada penelitian ini adalah akuntabilitas publik.

Berikut merupakan pemaparan definisi operasional untuk masing-masing variabel:

### 1. Sistem pengendalian intern

Sistem pengendalian intern merupakan proses yang integral terhadap seluruh tindakan atas kegiatan yang dilakukan baik oleh pimpinan maupun seluruh pegawai instansi pemerintah, yang dilaksanakan secara terus-menerus untuk memberikan keyakinan bahwa tujuan dan sasaran telah dicapai dengan efisien dan efektif, mengutamakan keterandalan pelaporan keuangan, pengamanan terhadap aset daerah, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku. Sistem pengendalian intern dapat berjalan dengan baik melalui indikator-indikator komponen COSO meliputi: lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan. Sistem pengendalian intern dukur menggunakan kuisisioner yang dikembangkan oleh Windiastuti (2013) terdiri dari 9 pernyataan berdasarkan indikator-indikator. Berikut merupakan operasionalisasi variabel SPIP:

**Tabel 3. 2**  
**Operasionalisasi Variabel Sistem pengendalian intern**

<b>Dimensi</b>	<b>Indikator</b>	<b>Skala Pengukuran</b>	<b>Nomor Kuisisioner</b>
Lingkungan Pengendalian	Penerapkan kode etik secara tertulis.	5 poin skala likert	1
	Pemberian contoh dalam berperilaku menurut kode etik oleh Pimpinan.	5 poin skala likert	2

<b>Dimensi</b>	<b>Indikator</b>	<b>Skala Pengukuran</b>	<b>Nomor Kuisisioner</b>
Penilaian Risiko	Penerapan penentuan batas dan penentuan toleransi.	5 poin skala likert	3
	Penerapan pengendalian intern dan manajemen terhadap risiko	5 poin skala likert	4
Aktivitas Pengendalian	Transaksi dan aktivitas telah didukung dengan otorisasi dari pihak yang berwenang.	5 poin skala likert	5
	Pemisahan tugas yang memadai.	5 poin skala likert	6
Informasi dan Komunikasi	Penerapan sistem informasi untuk melaksanakan tanggung jawab	5 poin skala likert	7
	Pelaksanaan sistem akuntansi yang memungkinkan untuk diaudit.	5 poin skala likert	8
Pemantauan	Pemeriksaan terhadap catatan akuntansi.	5 poin skala likert	9

Sumber: Windiastuti (2013)

## 2. Motivasi kerja

Motivasi kerja dapat diartikan sebagai suatu kondisi yang meggerakkan diri pribadi karyawan yang terarah untuk mencapai tujuan instansi atau organisasi. Sikap mental yang positif dan pro terhadap situasi dan kondisi kerja itulah yang memperkuat motivasi kerja nya untuk mencapai kinerja instansi yang maksimal. Indikator yang digunakan untuk mengukur motivasi kerja yakni: dorongan mencapai tujuan, semangat kerja, inisiatif dan kreativitas, dan rasa tanggung jawab. Sejalan dengan kuesioner yang dikembangan oleh Puspitasari (2014),

motivasi kerja terdiri dari 10 pernyataan berdasarkan indikator-indikator, sebagai berikut:

**Tabel 3. 3**  
**Operasionalisasi Variabel Motivasi Kerja**

<b>Dimensi</b>	<b>Indikator</b>	<b>Skala Pengukuran</b>	<b>Nomor Kuisisioner</b>
Dorongan Mencapai Tujuan	Pegawai selalu berusaha sekuat tenaga dan fokus seperti yang diajarkan atasan dalam mengerjakan tugas agar hasil yang dicapai sangat memuaskan dan optimal.	5 poin skala likert	1
	Pegawai selalu bekerja penuh perhitungan agar pekerjaan selesai sesuai tujuan	5 poin skala likert	2
	Pegawai tidak segan bertanya kepada atasan ataupun rekan kerja disaat menemui masalah dalam bekerja agar hasilnya memuaskan	5 poin skala likert	3
Semangat Kerja	Pegawai selalu bersemangat dalam mengerjakan tugas dengan hasil yang baik agar menjadi karyawan yang berprestasi	5 poin skala likert	4
	Rasa semangat untuk mengetahui bagaimana mencapai kemajuan ketika menyelesaikan tugas-tugas yang diberikan	5 poin skala likert	5
	Selalu mendapatkan dorongan dari atasan Instansi Pemerintah untuk bersemangat	5 poin skala likert	6

<b>Dimensi</b>	<b>Indikator</b>	<b>Skala Pengukuran</b>	<b>Nomor Kuisisioner</b>
	mencapai kesuksesan dalam bekerja		
Inisiatif dan Kreativitas	Pegawai selalu melaksanakan pekerjaan secara inisiatif dan kreatif dengan cara yang mudah	5 poin skala likert	7
	Pegawai selalu membuat hal-hal yang baru atau melakukan inovasi dalam bekerja agar lebih menantang	5 poin skala likert	8
Bertanggung Jawab	Pegawai bersedia bertanggung jawab apabila diberi pekerjaan tambahan pekerjaan diluar jam kerja	5 poin skala likert	9
	Keluhan dari atasan menjadi tanggung jawab pegawai untuk cepat diselesaikan	5 poin skala likert	10

Sumber: Puspitasari (2014)

### 3. Akuntabilitas publik

Akuntabilitas publik dapat diartikan sebagai bentuk pertanggung jawaban dari pemerintah sebagai penyelenggara pelayanan kepada publik atau masyarakat sebagai pengguna pelayanan atas kinerja yang telah dilakukan. Akuntabilitas mengacu kepada pertanggungjawaban atas memberikan penyajian, pelaporan dan pengungkapan segala aktifitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawab kepada publik, dimana publik sendiri memiliki hak untuk meminta pertanggungjawaban tersebut. Sejalan dengan kuesioner yang dikembangkan oleh Putra (2013),

akuntabilitas publik terdiri dari 10 pernyataan berdasarkan indikator-indikator, sebagai berikut:

**Tabel 3. 4**  
**Operasionalisasi Variabel Akuntabilitas Publik**

<b>Dimensi</b>	<b>Indikator</b>	<b>Skala Pengukuran</b>	<b>Nomor Kuisisioner</b>
Akuntabilitas Kejujuran dan Hukum	Tahapan pengelolaan anggaran melibatkan unsur-unsur masyarakat	5 poin skala likert	1
	Anggaran disajikan secara terbuka, cepat, dan tepat kepada seluruh masyarakat	5 poin skala likert	2
Akuntabilitas Program	Kepentingan publik dan golongan menjadi perhatian utama dalam pengelolaan anggaran dan capaian kinerja	5 poin skala likert	3
	Anggaran merupakan dokumen rahasia sehingga masyarakat tidak perlu tahu.	5 poin skala likert	4
	Indikator hasil kinerja yang akan dicapai telah digunakan untuk mengevaluasi anggaran.	5 poin skala likert	5
Akuntabilitas Proses	Proses dan pertanggungjawaban kinerja diawasi secara terus-menerus oleh pimpinan	5 poin skala likert	6
	Penyajian anggaran dan target kinerja telah menyertakan informasi masa lalu.		7
	Dalam mengevaluasi capaian kinerja, hanya membandingkan target dengan realisasi.	5 poin skala likert	8
Akuntabilitas Kebijakan	Pelaksanaan kinerja dipertanggungjawabkan kepada otoritas yang lebih	5 poin skala likert	9, 10

Dimensi	Indikator	Skala Pengukuran	Nomor Kuisisioner
	tinggi dan kepada masyarakat luas		

Sumber: Putra (2013)

#### 4. Kinerja instansi pemerintah

Kinerja instansi pemerintah didefinisikan sebagai gambaran mengenai tingkat pencapaian, pelaksanaan suatu kegiatan atau program atau kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi. Sejalan dengan kuesioner yang dikembangkan oleh Arifin (2014), kinerja instansi terdiri dari 9 pernyataan berdasarkan indikator-indikator, sebagai berikut:

**Tabel 3. 5**  
**Operasionalisasi Variabel Kinerja Instansi Pemerintah**

Dimensi	Indikator	Skala Pengukuran	Nomor Kuisisioner
Pelaksanaan Tugas	Pelaksanaan tugas dan kegiatan	5 poin skala likert	1, 2
Pemberian Pelayanan Berkualitas	Pengambilan keputusan pimpinan sebagai respon atas dinamika yang terjadi dari dalam maupun luar instansi.	5 poin skala likert	3, 4
	Pemberian pelayanan yang maksimal		5
Pencapaian Tujuan	Penekanan kegiatan berdasarkan pada visi dan misi guna mencapai tujuan instansi.	5 poin skala likert	6
Apresiasi Kepada Pegawai	Pemberian apresiasi kepada pegawai yang memiliki etos kerja baik.	5 poin skala likert	7
Peningkatan Kualitas	Penerimaan masukan dari masyarakat guna perbaikan instansi yang lebih baik.	5 poin skala likert	8

Dimensi	Indikator	Skala Pengukuran	Nomor Kuisisioner
Pengelolaan Instansi dan Pemecahan Masalah	Penggunaan cara-cara baru dalam memecahkan masalah	5 poin skala likert	9

Sumber: Arifin (2014)

## F. Uji Kualitas Instrumen dan Data

### 1. Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif digunakan untuk memberikan gambaran mengenai variabel yang diteliti. Uji statistik deskriptif mencakup nilai minimum, nilai maksimum, nilai rata-rata (*mean*), dan nilai standar deviasi dari data penelitian. Nilai minimum dan maksimum digunakan untuk menentukan nilai tengah (*median*) pada data, kemudian nilai *standard deviation* digunakan untuk mengetahui seberapa besar tingkat penyimpangan datanya. Sedangkan untuk nilai rata-rata (*mean*) digunakan untuk mengetahui tinggi rendahnya hasil pengukuran untuk masing-masing variabel melalui perhitungan seperti dibawah ini.

Nilai rata-rata (*mean*) untuk masing-masing variabel akan digunakan untuk menghitung perolehan skor masing-masing variabel. Perolehan skor dihitung dengan rumus:

$$\text{Skor} = \frac{\text{mean}}{\text{jumlah butir pernyataan}}$$

Kemudian dari perolehan skor akan diketahui untuk masing-masing variabel masuk dalam kategori tinggi, sedang ataupun rendah. Untuk menentukan interval (*i*) pada masing-masing tingkatan dihitung dengan

menggunakan nilai tertinggi dan nilai terendah yang diperoleh dari skala likert, rumus yang digunakan adalah:

$$i = \frac{\text{nilai tertinggi} - \text{nilai terendah}}{\text{jumlah kategori}}$$

$$i = \frac{5-1}{3}$$

$$i = 1,3$$

Berdasarkan hasil perhitungan digunakan untuk menentukan interval skor untuk kategori seperti pada tabel dibawah ini (Lovirea, 2016).

**Tabel 3. 6**  
**Kategori Penilaian Analisis Deskriptif**

<b>Kategori</b>	<b>Interval Skor</b>
Tinggi	$3,7 \leq \text{Mean} \leq 5$
Sedang	$2,4 \leq \text{Mean} < 3,7$
Rendah	$1 \leq \text{Mean} \leq 2,3$

## 2. Uji Validitas

Uji validitas dilakukan untuk mengetahui apakah alat ukur yang digunakan dalam penelitian ini dapat mengukur apa yang perlu untuk diukur. Jika validitasnya tinggi maka semakin kecil pula tingkat kesalahannya, sehingga data yang digunakan merupakan data yang memadai. Uji validitas dilakukan menggunakan SPSS berdasarkan nilai KMO (*Kaiser-Meiyer-Olkin*). Validitas terpenuhi apabila nilai KMO > 0,50. Dan untuk setiap butir pernyataan akan dikatakan valid jika memiliki nilai *component matrix* atau *factor loading* harus > 0,50 (Nazaruddin dan Agus, 2015).

### 3. Uji Reliabilitas

Uji Reliabilitas digunakan untuk mengukur tingkat kepercayaan minimal yang dapat diberikan terhadap kesungguhan jawaban responden yang diterima. Pengujian dilakukan menggunakan SPSS yang dilihat dari nilai *cronbach's alpha*. Jika nilai *cronbach's alpha* lebih dari atau sama dengan 0,70 maka reliabilitas terpenuhi.

### 4. Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik yang dilakukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

#### a. Uji Normalitas

Uji normalitas dilakukan dengan melihat apakah data telah berdistribusi normal. Uji normalitas yang digunakan adalah uji Kolmogorov Smirnov dengan melihat nilai signifikan pada *alpha* 0,05. Jika nilai signifikan yang dihasilkan kurang dari *alpha* 0,05 maka data tidak berdistribusi normal, jika nilai signifikan yang dihasilkan lebih dari *alpha* 0,05 maka data berdistribusi normal.

#### b. Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas digunakan untuk mengetahui apakah didalam model terdapat korelasi antar variabel independennya. Untuk menguji adanya multikolinearitas dilakukan dengan melihat nilai VIF (*Variance Inflating Factor*) (Nazaruddin dan Agus, 2015). Jika nilai VIF kurang dari 10 dan atau nilai *tolerance*  $> 0,01$ , maka tidak ada multikolinearitas diantara variabel independennya dan sebaliknya.

### c. Uji Heteroskedastisitas

Uji heterokedastisitas digunakan untuk mengetahui apakah terdapat penyimpangan dari syarat-syarat asumsi klasik. Untuk mendeteksi adanya heterokedastisitas digunakan uji glejser. Dalam uji ini, apabila hasilnya signifikan lebih dari  $\alpha$  0,05 maka tidak terdapat gejala heterokedastisitas.

## G. Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis dilakukan dengan analisis regresi berganda untuk menguji pengaruh SPIP dan Motivasi dengan Akuntabilitas Publik sebagai variabel intervening terhadap Kinerja Instansi Pemerintah. Persamaan analisis regresi berganda adalah sebagai berikut:

Dalam menguji hipotesis dilakukan beberapa uji yaitu:

### 1. Uji Koefisien Determinasi

Uji koefisien determinasi atau  $R^2$  berfungsi untuk mengetahui besarnya proporsi pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen secara keseluruhan. Nilai koefisien determinasi digunakan untuk menunjukkan presentase tingkat kebenaran prediksi dari pengujian regresi yang dilakukan. Nilai  $R^2$  memiliki *range* antara 0 sampai dengan 1. Apabila nilai  $R^2$  mendekari 1 (semakin besar nilai  $R^2$ ) maka berarti semakin besar variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen (Nazaruddin dan Agus, 2015).

Nilai *adjusted R<sup>2</sup>* merupakan nilai yang sudah disesuaikan. Regresi yang menggunakan lebih dari dua variabel independen memakai *adjusted R<sup>2</sup>* sebagai koefisien determinasi (Priyatno, 2013). Pengujian determinasi dapat dilihat dari nilai *adjusted R Square* yang ada pada tabel hasil uji koefisien determinasi ( $R^2$ ). Nilai *adjusted R Square* menunjukkan persentase (%) variasi dari variabel dependen dapat dijelaskan oleh variabel-variabel independen. Kemudian sisa dari persentase yang ada di *adjusted R Square* dijelaskan oleh variabel independen lain yang tidak ada dalam penelitian ini.

## 2. Uji F

Uji F untuk menguji model penelitian, dengan tujuan untuk menguji variabel-variabel independen terhadap variabel dependen secara bersama-sama. Uji F dilakukan dengan membandingkan nilai sig F dengan  $\alpha$  (0,05). Apabila sig F <  $\alpha$  (0,05), maka terdapat pengaruh pada setiap variabel independen terhadap variabel dependen (Ghozali, 2009).

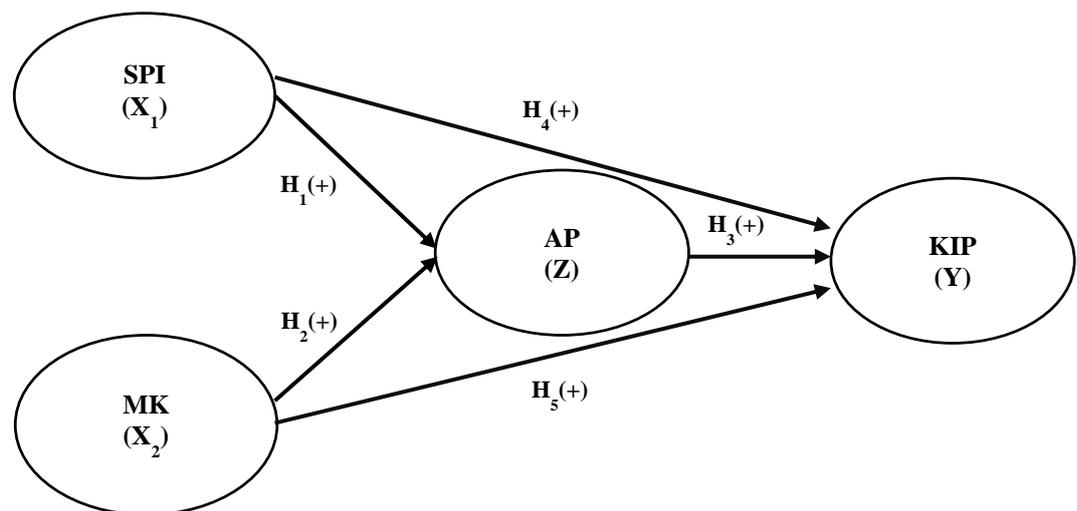
## 3. Uji t

Uji ini digunakan untuk menguji pengaruh masing-masing variabel bebas yang digunakan dalam penelitian ini secara parsial. Untuk mengetahui pengaruh signifikansi dari masing-masing variabel bebas pada variabel terikat, maka nilai signifikan t dapat dibandingkan dengan derajat kepercayaannya. Jika nilai signifikan > 0,05 maka  $H_a$  ditolak. Demikian sebaliknya, jika nilai signifikan < 0,05 maka  $H_a$  diterima. Jika  $H_a$  diterima

mengandung arti bahwa ada hubungan yang signifikan antara variabel independen terhadap variabel dependennya (Ghozali, 2009).

#### 4 Analisis Jalur (*Path Analysis*)

Analisis data dilakukan dengan analisis jalur menggunakan software SPSS. Analisis jalur merupakan teknik pengembangan dari regresi berganda yang digunakan untuk menganalisis hubungan sebab akibat dalam regresi berganda apabila variabel independen yang memengaruhi variabel dependen tidak hanya dapat memengaruhi secara langsung. Analisis jalur digunakan untuk menguji jalur manakah yang lebih tepat digunakan oleh variabel independen untuk menuju variabel dependen. Apakah lebih efektif melalui variabel intervening atau dapat langsung berpengaruh pada variabel dependen. Hal tersebut digambarkan sebagai berikut:



**Gambar 3. 1**  
**Struktur lengkap analisis jalur**

Keterangan:

SPI : Sistem Pengendalian Intern

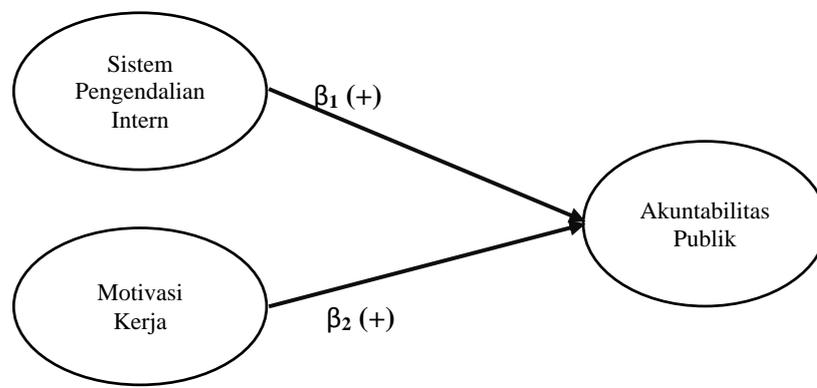
MK : Motivasi Kerja

AP : Akuntabilitas Publik

KIP : Kinerja Instansi Pemerintah

Untuk menguji struktur lengkap diatas, maka diurakan menjadi substruktur-substruktur sebagai berikut:

### 1) Substruktur 1



**Gambar 3. 2**  
**Substruktur 1**

$$AP = \alpha_1 + \beta_{1SPI} + \beta_{2MK} + e_1 \dots \dots \dots (H_1 \ \& \ H_2)$$

Keterangan:

AP : Akuntabilitas Publik

SPI : Sistem pengendalian intern

MK : Motivasi Kerja

$\alpha_1$  : Konstanta

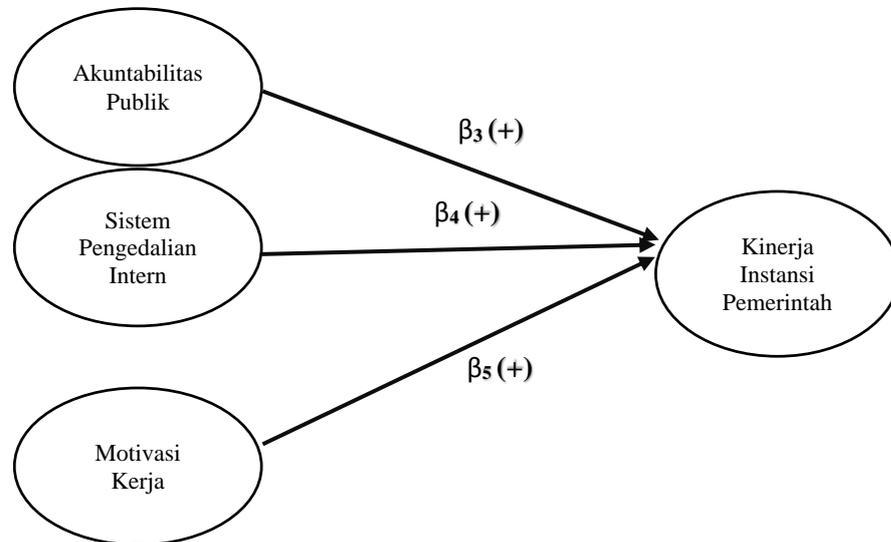
$\beta_1$  : Koefisien Regresi dari SPI (Variabel Independen/Bebas)

$\beta_2$  : Koefisien Regresi dari MK (Variabel Independen/Bebas)

$e_1$  : Error

Di atas merupakan gambar substruktur 1 dan persamaan regresinya, yang menggambarkan hipotesis H<sub>1</sub> dan H<sub>2</sub> mengenai pengaruh motivasi kerja dan sistem pengendalian intern terhadap akuntabilitas publik.

## 2) Substruktur 2



**Gambar 3.3**  
**Substruktur 2**

$$KIP = \alpha_2 + \beta_{3AP} + \beta_{4SPI} + \beta_{5MK} + e_2 \dots \dots \dots (H_3, H_4, \& H_5)$$

Keterangan:

KIP : Kinerja Instansi Pemerintah

AP : Akuntabilitas Publik

SPI : Sistem pengendalian intern

MK : Motivasi Kerja

$\alpha_2$  : Konstanta

$\beta_3$  : Koefisien Regresi dari AP (Variabel Independen/Bebas)

$\beta_4$  : Koefisien Regresi dari SPI (Variabel Independen/Bebas)

$\beta_5$  : Koefisien Regresi dari MK (Variabel Pemediasi)

$e_2$  : Error

Analisis regresi berganda juga digunakan untuk menguji hubungan substruktur 2 yang menggambarkan hipotesis H<sub>3</sub>, H<sub>4</sub>, dan H<sub>5</sub> mengenai pengaruh motivasi kerja, sistem pengendalian intern, dan akuntabilitas publik terhadap kinerja instansi pemerintah.

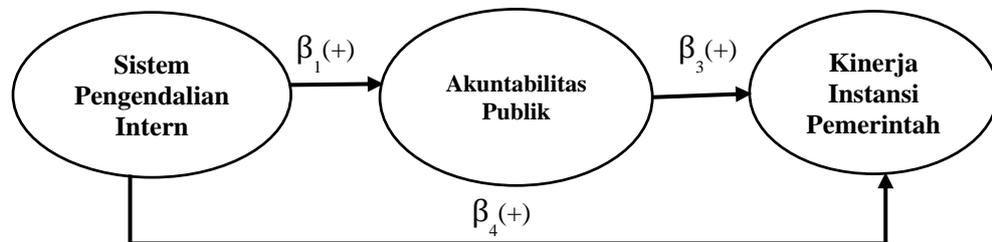
Pada kedua substruktur tersebut dilakukan pengujian regresi berganda yang kemudian dilihat seberapa besar masing-masing *adjusted R square*-nya yang menunjukkan seberapa besar variabel independen mampu menjelaskan variabel dependennya. Kemudian, kedua substruktur diuji menggunakan uji-t untuk melihat pengaruh variabel independen secara parsial terhadap variabel dependen sehingga akan diketahui hasil untuk masing-masing hipotesis yang diajukan. Hipotesis diterima apabila:

- a.  $\text{Sig} < \alpha$  dan koefisien  $\beta$  positif, maka hipotesis diterima.
- b.  $\text{Sig} < \alpha$  dan koefisien  $\beta$  negatif, maka hipotesis ditolak.
- c.  $\text{Sig} > \alpha$ , maka hipotesis ditolak.

Untuk mengetahui jalur manakah yang lebih baik, antara jalur langsung dan tidak langsung serta untuk menguji apakah variabel independen yang berupa motivasi kerja dan sistem pengendalian intern berpengaruh terhadap kinerja instansi pemerintah dengan dimediasi oleh variabel akuntabilitas publik.

Hubungan tersebut dijelaskan pada gambar berikut ini:

**a. Analisis Intervening Uji Hipotesis  $H_{6a}$**

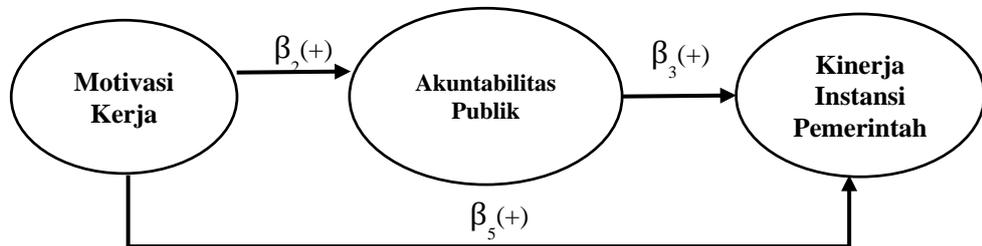


**Gambar 3. 4**  
**Analisis Intervening 1**

$$(\beta_1 \times \beta_3) \geq \beta_4^2 \dots \dots \dots (H_{6a})$$

Gambar 3.4 menggambarkan hubungan langsung sistem pengendalian intern terhadap kinerja instansi pemerintah yang disimbolkan dengan garis  $\beta_4$  dan hipotesis  $H_{6a}$  yaitu hubungan tidak langsung sistem pengendalian intern yang melalui variabel akuntabilitas publik  $\beta_1$  terhadap kinerja instansi pemerintah  $\beta_3$ . Pengaruh tidak langsung ini dapat terjadi apabila perbandingan koefisien regresi pengaruh tidak langsung yang diperoleh dari perkalian antara *standardize coefficient* dari sistem pengendalian intern ke akuntabilitas publik ( $\beta_1$ ) dengan *standardize coefficient* dari akuntabilitas publik ke kinerja instansi pemerintah ( $\beta_3$ ) lebih besar atau sama dengan pengaruh langsung yaitu *standardize coefficient* sistem pengendalian intern ke kinerja instansi pemerintah ( $\beta_4$ ) dikuadratkan.

**b. Analisis Intervening Uji Hipotesis H<sub>6b</sub>**



**Gambar 3.5**  
**Analisis Intervening 2**

$$(\beta_2 \times \beta_3) \geq \beta_5^2 \dots \dots \dots \text{(H}_{6b}\text{)}$$

Gambar 3.5 menunjukkan hubungan langsung motivasi kerja terhadap kinerja instansi pemerintah yang disimbolkan dengan garis  $\beta_5$  dan hipotesis H<sub>6b</sub> yaitu hubungan tidak langsung motivasi kerja yang melalui variabel akuntabilitas publik ( $\beta_2$ ) terhadap kinerja instansi pemerintah ( $\beta_3$ ). Pengaruh tidak langsung ini dapat terjadi apabila perbandingan koefisien regresi pengaruh tidak langsung yang diperoleh dari perkalian antara *standardize coefficient* motivasi kerja ke akuntabilitas publik ( $\beta_2$ ) dengan *standardize coefficient* akuntabilitas publik ke kinerja instansi pemerintah ( $\beta_3$ ) lebih besar atau sama dengan pengaruh langsung *standardize coefficient* motivasi kerja ke kinerja instansi pemerintah ( $\beta_5$ ) dikuadratkan.

## **BAB IV**

### **HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

Pada bab ini akan dijelaskan mengenai hal-hal yang berkaitan dengan data-data yang berhasil dikumpulkan, hasil pengolahan data dan pembahasan dari hasil pengolahan data. Sistematika pembahasan dalam bab ini terdiri dari sampel penelitian, analisis data yang meliputi: demografi kuesioner, demografi responden, analisis deskriptif, pengujian kualitas instrumen dan data, pengujian asumsi klasik, pengujian hipotesis dan pembahasan hasil penelitian yang telah dilakukan. Penelitian ini menggunakan analisis regresi linear berganda yang dibantu dengan *software SPSS Evaluation 15.0*.

#### **A. Gambaran Umum**

##### **1. Demografi Kuesioner**

Penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk mendapatkan bukti empiris berupa pengaruh sistem pengendalian intern dan motivasi kerja terhadap kinerja instansi pemerintah yang dimediasi oleh akuntabilitas publik pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Klaten. Penelitian ini menggunakan obyek OPD Kabupaten Klaten yang berjumlah 58 OPD yang mana seluruhnya dijadikan sampel. Setiap instansi atau lembaga akan diberi 1 bandel kuesioner yang mana data diperoleh melalui responden. Respondennya yakni seperti: Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah atau Perangkat Daerah yang menangani fungsi keuangan atau Kepala Bagian

pelaporan atau Kepala Seksi Pemantauan dan Evaluasi Pelaporan, ataupun Kepala Sub Bagian Keuangan ataupun Staff yang membantu.

Pengumpulan data dilakukan dengan melakukan penyebaran kuesioner secara langsung kepada responden dimana kuesioner yang telah diisi diambil sendiri oleh peneliti ke instansi atau lembaga terkait sesuai dengan waktu perjanjian yang telah disepakati. Pengumpulan data ini dilakukan secara bertahap dimulai pada tanggal 7 Februari 2018 sampai dengan 16 Maret 2018.

Peneliti telah berhasil menyebarkan 58 kuesioner yang terbagi pada 7 kuesioner di Badan, sebanyak 16 kuesioner di Dinas, 9 kuesioner di Bagian dan sebanyak 26 kuesioner di Kecamatan.

**Tabel 4. 1**  
**Data Kuesioner Responden**

<b>Keterangan</b>	<b>Jumlah Kuesioner</b>	<b>Persentase</b>
Kuesioner yang disebar	58	100
Kuesioner kembali di Badan	7	12
Kuesioner kembali di Dinas	16	28
Kuesioner kembali di Bagian	9	15
Kuesioner kembali di Kecamatan	26	45
Kuesioner yang dapat diolah	58	100
Kuesioner yang tidak dapat diolah	0	0

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Tabel 4.1 menjelaskan bahwa seluruh kuesioner yang telah dibagikan dapat kembali yakni sebesar 58 kuesioner.

## 2. Demografi Responden

Demografi responden menyajikan identitas dari responden yang meliputi: jenis kelamin, usia, latar belakang pendidikan, tingkat pendidikan terakhir, dan jabatan yang disajikan dalam tabel berikut:

**Tabel 4. 2**  
**Data Karakteristik Responden**

<b>Karakteristik</b>	<b>Kategori</b>	<b>Jumlah</b>	<b>Persentase</b>
Jenis Kelamin	Laki-laki	37	63,8
	Perempuan	18	31,0
	Tidak Menyebutkan	3	5,2
	<b>Jumlah Responden</b>	<b>58</b>	
Usia	20 – 30 tahun	4	6,9
	31 – 40 tahun	8	13,8
	41 – 50 tahun	19	32,8
	> 50 tahun	27	46,6
	<b>Jumlah Responden</b>	<b>58</b>	
Latar Belakang Pendidikan	Ekonomi/Akuntansi	22	37,9
	Hukum	14	24,1
	Teknik	9	15,5
	Lainnya	13	22,4
	<b>Jumlah Responden</b>	<b>58</b>	
Pendidikan Terakhir	SLTA/Sederajat	3	5,2
	Diploma (D3)	12	20,7
	Strata 1 (Sarjana)	22	37,9
	Strata 2 (Master)	19	32,8
	Strata 3 (Doktor)	2	3,4
	<b>Jumlah Responden</b>	<b>58</b>	
Jabatan	Kepala Badan/Dinas/Instansi	0	0
	Kepala Bagian Pelaporan	5	8,6
	Kepala Seksi Pemantauan & Evaluasi Pelaporan	12	20,7
	Kepala Sub Bagian Keuangan	25	43,1
	Lainnya	16	27,6
	<b>Jumlah Responden</b>	<b>58</b>	

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Berdasarkan tabel 4.2 diatas dapat dilihat bahwa terdapat responden dengan jenis kelamin laki-laki sejumlah 37 atau 63,8%, kemudian responden dengan jenis kelamin perempuan sejumlah 18 atau 31,0%, dan responden yang tidak menyebutkan jenis kelaminnya sejumlah 3 atau 5,2%. Responden yang memiliki rentang usia 20 – 30 tahun sejumlah 4 atau 6,9%. Responden yang memiliki rentang usia 31 – 40 tahun sejumlah 8 atau 13,8%. Responden yang memiliki rentang usia 41 – 50 tahun sejumlah 19 atau 32,8%. Responden yang memiliki usia > 50 tahun sejumlah 27 atau 46,6%.

Tabel diatas menunjukkan bahwa responden dengan latar belakang pendidikan ekonomi/akuntansi sebanyak 22 atau 37,9%. Responden dengan latar belakang hukum sebanyak 14 atau 24,1%, dan teknik sebanyak 9 atau 15,5%. Sedangkan sebanyak 13 atau 22,4% merupakan responden yang memiliki latar belakang pendidikan selain yang disebutkan diatas.

Responden dengan jenjang pendidikan terakhir SLTA/Sederajat dan Strata 3 (Doktor) hanya berjumlah sedikit yakni 3 atau 5,2% untuk SLTA/Sederajat dan Strata 3 (Doktor) hanya berjumlah 2 atau 3,4%. Mayoritas responden dengan pendidikan terakhir Diploma (D3) berjumlah 12 atau 20,7%, Strata 1 (Sarjana) berjumlah 22 atau 37,9% dan Strata 2 (Master) berjumlah 19 atau 32,8%.

Menurut tabel diatas menyajikan bahwa responden dengan jabatan sebagai kepala dinas/badan/instansi tidak tercatat atau bisa dikatakan tidak ada. Responden dengan jabatan kepala bagian pelaporan berjumlah 5 atau

8,6%, sedangkan kepala seksi pemantauan dan evaluasi pelaporan hanya berjumlah 12 atau 20,7%. Selanjutnya sebanyak 25 atau 43,1% responden menduduki jabatan sebagai kepala sub bagian keuangan dan sebanyak 16 atau 27,6% merupakan responden yang memiliki jabatan lain diluar jabatan-jabatan yang telah disebutkan diatas.

## B. Uji Kualitas Instrumen dan Data

### 1. Analisis Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif digunakan untuk memberikan gambaran mengenai variabel yang diteliti. Uji statistik deskriptif mencakup nilai minimum, nilai maksimum, nilai rata-rata (*mean*), dan nilai standar deviasi dari data penelitian. Nilai minimum dan maksimum digunakan untuk menentukan nilai tengah (*median*) pada data, kemudian nilai *standard deviation* digunakan untuk mengetahui seberapa besar tingkat penyimpangan datanya. Sedangkan untuk nilai rata-rata (*mean*) digunakan untuk mengetahui tinggi rendahnya hasil pengukuran untuk masing-masing variabel.

Tinggi rendahnya hasil pengukuran masing-masing variabel akan dihitung melalui perolehan skor yang selanjutnya akan dikategorisasikan pada tingkatan-tingkatan (Lovirea, 2016), seperti yang terlihat dalam tabel:

**Tabel 4. 3**  
**Kategori Penilaian Analisis Deskriptif**

<b>Kategori</b>	<b>Interval Skor</b>
Tinggi	$3,7 \leq Mean \leq 5$
Sedang	$2,4 \leq Mean < 3,7$
Rendah	$1 \leq Mean \leq 2,3$

**Tabel 4. 4**  
**Hasil Uji Statistik Deskriptif**

**Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Sistem Pengendalian Intern	58	20	42	32.84	4.841
Motivasi Kerja	58	29	48	39.59	4.653
Akuntabilitas Publik	58	29	50	40.55	4.885
Kinerja Instansi Pemerintah	58	27	42	35.19	3.137
Valid N (listwise)	58				

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Pertama-tama kita akan menghitung jumlah perolehan skor masing-masing variabel untuk mengetahui tinggi rendahnya hasil pengukuran masing-masing variabel. Skor dihitung melalui:

$$\text{Skor} = \frac{\text{mean}}{\text{jumlah butir pernyataan}}$$

**Hasil Perhitungan Skor per Variabel:**

$$\text{Skor Variabel SPI} = \frac{32,84}{9} = 3,65$$

$$\text{Skor Variabel MK} = \frac{39,59}{10} = 3,96$$

$$\text{Skor Variabel AP} = \frac{40,55}{10} = 4,05$$

$$\text{Skor Variabel KIP} = \frac{35,19}{9} = 3,91$$

Selanjutnya perolehan skor pada masing-masing variabel akan dikategorisasikan berdasarkan tingkatan-tingkatan dalam tabel 4.3 yang akan dideskripsikan pada uraian dibawah ini.

Menurut tabel 4.4 dan perhitungan diatas merupakan hasil uji statistik deskriptif yang memberikan informasi mengenai jawaban

responden untuk setiap variabel penelitian, dimana keseluruhan berjumlah 58 jawaban responden. Variabel sistem pengendalian intern memiliki jumlah jawaban minimum sebesar 20 dan nilai maksimum sebesar 42, sehingga dapat diketahui nilai tengah (median) nya yakni sebesar 31. Dengan memperhatikan nilai rata-rata (*mean*) sebesar 32,84 dengan jumlah pernyataan sebanyak 9 butir pernyataan maka didapatkan perolehan skor untuk variabel SPI yakni sebesar 3,65. Hal ini mengartikan bahwa kriteria kategorisasi untuk perolehan skor variabel sistem pengendalian intern dari OPD Kabupaten Klaten sedang, tidak tinggi dan tidak rendah. Selain itu dapat diketahui juga penyimpangan data yang cukup kecil karena dilihat dari nilai *standard deviation* yakni sebesar 4,841 lebih kecil dari nilai rata-rata.

Kemudian untuk variabel motivasi kerja memiliki jumlah jawaban minimum sebesar 29 dan nilai maksimum sebesar 48, sehingga dapat diketahui nilai tengah (median) nya yakni sebesar 38 dan 39. Dengan memperhatikan nilai rata-rata (*mean*) sebesar 39,59 dengan jumlah pernyataan sebanyak 10 butir pernyataan maka didapatkan perolehan skor untuk variabel MK yakni sebesar 3,96. Hal ini mengartikan bahwa kriteria kategorisasi untuk perolehan skor variabel motivasi kerja dari OPD Kabupaten Klaten tinggi. Selain itu dapat diketahui juga penyimpangan data yang cukup kecil karena dilihat dari nilai *standard deviation* yakni sebesar 4,653 lebih kecil dari nilai rata-rata.

Variabel akuntabilitas publik memiliki jumlah jawaban minimum sebesar 29 dan nilai maksimum sebesar 50 sehingga dapat diketahui nilai tengah (median) nya yakni sebesar 39 dan 40. Dengan memperhatikan nilai rata-rata (*mean*) sebesar 40,55 dengan jumlah pernyataan sebanyak 10 butir pernyataan maka didapatkan perolehan skor untuk variabel AP yakni sebesar 4,05. Hal ini mengartikan bahwa kriteria kategorisasi untuk perolehan skor variabel akuntabilitas publik dari OPD Kabupaten Klaten tinggi. Selain itu dapat diketahui juga penyimpangan data yang cukup kecil karena dilihat dari nilai *standard deviation* yakni sebesar 4,885 lebih kecil dari nilai rata-rata.

Terakhir yakni variabel kinerja instansi pemerintah memiliki jumlah jawaban minimum sebesar 27 dan nilai maksimum sebesar 42 sehingga dapat diketahui nilai tengah (median) nya yakni sebesar 38 dan 39. Dengan memperhatikan nilai rata-rata (*mean*) sebesar 35,19 dengan jumlah pernyataan sebanyak 9 butir pernyataan maka didapatkan perolehan skor untuk variabel KIP yakni sebesar 3,91. Hal ini mengartikan bahwa kriteria kategorisasi untuk perolehan skor variabel kinerja instansi pemerintah dari OPD Kabupaten Klaten tinggi. Selain itu dapat diketahui juga penyimpangan data yang cukup kecil karena dilihat dari nilai *standard deviation* yakni sebesar 3,137 lebih kecil dari nilai rata-rata.

## 2. Hasil Uji Validitas

Uji validitas dilakukan untuk mengetahui apakah alat ukur yang digunakan dalam penelitian ini dapat mengukur apa yang perlu untuk diukur. Jika validitasnya tinggi maka semakin kecil pula tingkat kesalahannya, sehingga data yang digunakan merupakan data yang memadai untuk digunakan. Uji validitas dilakukan menggunakan SPSS berdasarkan nilai KMO (*Kaiser-Meiyer-Olkin*). Validitas terpenuhi apabila nilai KMO > 0,50. Dan untuk setiap butir pernyataan akan dikatakan valid jika memiliki nilai *component matrix* atau *factor loading* harus > 0,50 (Nazaruddin dan Agus, 2015).

**Tabel 4. 5**  
**Hasil Uji Validitas**

Variabel	Nilai KMO	Item	Nilai <i>Component Matrix</i>	Keterangan
<b>Kinerja Instansi Pemerintah</b>	0,866	kinerja1	0,723	Valid
		kinerja2	0,789	Valid
		kinerja3	0,761	Valid
		kinerja4	0,815	Valid
		kinerja5	0,798	Valid
		kinerja6	0,783	Valid
		kinerja7	0,809	Valid
		kinerja8	0,771	Valid
		kinerja9	0,861	Valid
<b>Sistem Pengendalian Intern</b>	0,840	Pengendalian1	0,753	Valid
		Pengendalian2	0,740	Valid
		Pengendalian3	0,866	Valid
		Pengendalian4	0,730	Valid
		Pengendalian5	0,762	Valid
		Pengendalian6	0,704	Valid
		Pengendalian7	0,731	Valid
		Pengendalian8	0,769	Valid
		Pengendalian9	0,848	Valid
	0,900	Motivasi1	0,752	Valid

Variabel	Nilai KMO	Item	Nilai <i>Component Matrix</i>	Keterangan
<b>Motivasi Kerja</b>		Motivasi2	0,727	Valid
		Motivasi3	0,786	Valid
		Motivasi4	0,765	Valid
		Motivasi5	0,788	Valid
		Motivasi6	0,723	Valid
		Motivasi7	0,727	Valid
		Motivasi8	0,723	Valid
		Motivasi9	0,703	Valid
		Motivasi10	0,785	Valid
<b>Akuntabilitas Publik</b>	0,867	Akuntabilitas1	0,807	Valid
		Akuntabilitas2	0,744	Valid
		Akuntabilitas3	0,804	Valid
		Akuntabilitas4	0,738	Valid
		Akuntabilitas5	0,768	Valid
		Akuntabilitas6	0,748	Valid
		Akuntabilitas7	0,761	Valid
		Akuntabilitas8	0,730	Valid
		Akuntabilitas9	0,812	Valid
		Akuntabilitas10	0,748	Valid

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Tabel 4.5 menyajikan ringkasan hasil uji validitas untuk semua variabel dalam penelitian. Berdasarkan penyajian dari tabel diatas menunjukkan bahwa nilai untuk variabel kinerja instansi pemerintah, sistem pengendalian intern, motivasi kerja dan akuntabilitas publik yang menunjukkan nilai lebih dari 0,5 sehingga dapat dipastikan seluruh item pernyataan yang digunakan dalam kuesioner penelitian ini valid untuk mengukur masing-masing variabel penelitian.

### 3. Hasil Uji Reliabilitas

Uji Reliabilitas digunakan untuk mengukur tingkat kepercayaan minimal yang dapat diberikan terhadap kesungguhan jawaban

responden yang diterima. Pengujian dilakukan menggunakan SPSS yang dilihat dari nilai *cronbach's alpha*. Jika nilai *cronbach's alpha* lebih dari atau sama dengan 0,70 maka reliabilitas terpenuhi.

**Tabel 4. 6**  
**Hasil Uji Reliabilitas**

Variabel	<i>N of Items</i>	<i>Cronbach's Alpha</i>	Standar Reliabilitas	Keterangan
Kinerja Instansi Pemerintah	9	0,924	≥ 0,70	Reliabel
Sistem Pengendalian Intern	9	0,913		Reliabel
Motivasi Kerja	10	0,912		Reliabel
Akuntabilitas Publik	10	0,921		Reliabel

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Tabel 4.6 menunjukkan bahwa seluruh nilai *cronbach's alpha* untuk masing-masing variabel penelitian lebih dari nilai standar reliabilitas yang ditentukan yakni 0,70. Hal tersebut menunjukkan bahwa setiap item pernyataan yang digunakan dalam penelitian ini dapat memperoleh data yang sama dan konsisten apabila diajukan lebih dari satu kali akan memiliki jawaban yang relatif sama dengan jawaban responden yang lainnya.

#### 4. Hasil Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik pada penelitian ini meliputi uji normalitas, uji multikolinearitas, dan uji heteroskedastisitas, yang mana dapat hasil dari uji- uji tersebut dijelaskan sebagai berikut:

### a. Uji Normalitas

Uji ini dipakai untuk menentukan data yang sudah dikumpulkan berdistribusi normal atau tidak (Nazaruddin dan Agus, 2015). Hasil dari uji normalitas ini, peneliti menggunakan uji *kolmogorov Smirnov*, yang mana nilai probabilitas signifikansi  $> 0,50$  baru dikatakan memiliki distribusi normal (Ghozali, 2009).

Uji *One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test* dilakukan untuk regresi substruktur 1 dan substruktur 2. Hasilnya diperoleh sebagai berikut:

**Tabel 4. 7**  
**Hasil Uji Normalitas Regresi Substruktur 1**

		Unstandardized Residual
N		58
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	.0000000
	Std. Deviation	2.09183958
	Absolute	.068
Most Extreme Differences	Positive	.067
	Negative	-.068
Kolmogorov-Smirnov Z		.521
Asymp. Sig. (2-tailed)		.949

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Berdasarkan hasil uji normalitas regresi substruktur 1 terlihat pada tabel 4.7 menjelaskan bahwa nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* yakni sebesar 0,949 lebih dari *alpha* 0,05 sehingga uji asumsi klasik untuk uji normalitas substruktur 1 tercapai, sehingga dapat disimpulkan bahwa

data yang tersebut memiliki distribusi normal. Selanjutnya, berikut adalah hasil uji normalitas untuk regresi substruktur 2, yakni sebagai berikut:

**Tabel 4. 8**  
**Hasil Uji Normalitas Regresi Substruktur 2**

		Unstandardized Residual
N		58
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	.0000000
	Std. Deviation	1.45130341
	Absolute	.091
Most Extreme Differences	Positive	.056
	Negative	-.091
Kolmogorov-Smirnov Z		.689
Asymp. Sig. (2-tailed)		.729

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Berdasarkan hasil uji normalitas regresi substruktur 2 terlihat pada tabel 4.8 menjelaskan bahwa nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* yakni sebesar 0,729 lebih dari *alpha* 0,05 sehingga uji asumsi klasik untuk uji normalitas substruktur 2 tercapai, sehingga dapat disimpulkan bahwa data yang tersebut memiliki distribusi normal.

#### **b. Uji Multikolinearitas**

Multikolinearitas dapat dideteksi dengan melihat nilai *tolerance* dan nilai *Variance Inflation Factor (VIF)* (Nazaruddin Agus, 2015). Jika nilai *tolerance* > 0,10 dan nilai *VIF* < 10 maka tidak terjadi multikolinearitas diantara variabel independen yang diuji, berlaku pula

sebaliknya. Uji multikolinearitas dilakukan pada regresi substruktur 1 dan regresi substruktur 2 yang dapat dijelaskan sebagai berikut:

**Tabel 4. 9**  
**Hasil Uji Multikolinearitas Regresi Substruktur 1**

Model	Coefficients <sup>a</sup>						Collinearity Statistics	
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Tolerance	VIF	
	B	Std. Error	Beta					
(Constant)	2.945	2.457		1.199	.236			
1 Sistem Pengendalian Intern	.430	.077	.426	5.569	.000	.570	1.756	
Motivasi Kerja	.593	.080	.565	7.385	.000	.570	1.756	

a. Dependent Variable: Akuntabilitas Publik

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Berdasarkan hasil uji multikolinearitas regresi substruktur 1 terlihat pada tabel 4.9 menjelaskan bahwa nilai *tolerance* untuk variabel sistem pengendalian intern dan motivasi kerja adalah sebesar  $0,570 > 0,10$  dan nilai VIF untuk variabel sistem pengendalian intern dan motivasi kerja adalah sebesar  $1,756 < 10$ . Sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa model regresi substruktur 1 tidak mengalami multikolinearitas. Selanjutnya, berikut merupakan hasil uji multikolinearitas untuk regresi substruktur 2, yakni sebagai berikut:

**Tabel 4. 10**  
**Hasil Uji Multikolinearitas Regresi Substruktur 2**

Model	Coefficients <sup>a</sup>						Collinearity Statistics	
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Tolerance	VIF	
	B	Std. Error	Beta					
(Constant)	11.329	1.743		6.500	.000			
1 Sistem Pengendalian Intern	.137	.068	.212	2.033	.047	.364	2.746	
Motivasi Kerja	.161	.079	.239	2.031	.047	.286	3.497	
Akuntabilitas Publik	.320	.094	.498	3.386	.001	.183	5.454	

a. Dependent Variable: Kinerja Instansi Pemerintah

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Berdasarkan hasil uji multikolinearitas regresi substruktur 2 terlihat pada tabel 4.10 menjelaskan bahwa nilai *tolerance* untuk variabel sistem pengendalian intern sebesar 0,364, motivasi kerja sebesar 0,286 dan akuntabilitas publik sebesar 0,183, seluruh nilai *tolerance* pada variabel independen substruktur 2 ini lebih dari 0,10 dan nilai VIF untuk variabel sistem pengendalian intern sebesar 2,746, motivasi kerja sebesar 3,497 dan akuntabilitas sebesar 5,454, seluruh nilai VIF untuk variabel independen substruktur 2 kurang dari 10. Sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa model regresi substruktur 2 tidak mengalami multikolinearitas.

### c. Uji Heteroskedastisitas

Pada pengujian heteroskedastisitas dilakukan dengan uji glejser, dimana agar tidak terjadi gejala heteroskedastisitas maka nilai signifikansi harus  $> \alpha$  0,05. Uji heteroskedastisitas dilakukan untuk regresi substruktur 1 dan regresi substruktur 2 yang dapat dijelaskan sebagai berikut:

**Tabel 4. 11**  
**Hasil Uji Heteroskedastisitas Regresi Substruktur 1**

Model	Coefficients <sup>a</sup>				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	.031	1.536		.020	.984
1 Sistem Pengendalian Intern	-.068	.048	-.244	-1.413	.163
Motivasi Kerja	.096	.050	.330	1.909	.062

a. Dependent Variable: ABS\_RES1

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Berdasarkan hasil uji heteroskedastisitas regresi substruktur 1 terlihat pada tabel 4.11 menjelaskan bahwa nilai signifikansi untuk variabel sistem pengendalian intern sebesar 0,163 dan motivasi kerja adalah sebesar 0,062. Seluruh nilai signifikansi variabel independen regresi substruktur 1 lebih dari *alpha* 0,05. Sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa model regresi substruktur 1 tidak mengalami heteroskedastisitas. Selanjutnya, berikut merupakan hasil uji heteroskedastisitas untuk regresi substruktur 2, yakni sebagai berikut:

**Tabel 4. 12**  
**Hasil Uji Heteroskedastisitas Regresi Substruktur 2**

Coefficients <sup>a</sup>					
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	.025	.966		.025	.980
1 Sistem Pengendalian Intern	-.021	.037	-.121	-.561	.577
Motivasi Kerja	.086	.044	.478	1.959	.055
Akuntabilitas Publik	-.039	.052	-.226	-.741	.462

a. Dependent Variable: ABS\_RES2

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Berdasarkan hasil uji heteroskedastisitas regresi substruktur 2 terlihat pada tabel 4.12 menjelaskan bahwa nilai signifikansi untuk variabel sistem pengendalian intern sebesar 0,577, motivasi kerja sebesar 0,055 dan akuntabilitas publik sebesar 0,462. Seluruh nilai signifikansi variabel independen regresi substruktur 2 lebih dari *alpha* 0,05. Sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa model regresi substruktur 2 tidak mengalami heteroskedastisitas.

## C. Uji Hipotesis

### 1. Uji Koefisien Determinasi

Pengujian koefisien determinasi memiliki tujuan untuk mengukur kemampuan variabel-variabel independen menerangkan variabel dependennya. Uji ini dilakukan dengan melihat nilai *Adjusted R Square* pada masing-masing variabel independennya yang menunjukkan seberapa besar kontribusi variabel independen menjelaskan variabel dependennya. Nilai koefisien determinasi digunakan untuk menunjukkan presentase tingkat kebenaran prediksi dari pengujian regresi yang dilakukan (Nazaruddin dan Agus, 2015). Uji koefisien determinasi dilakukan pada regresi substruktur 1 dan regresi substruktur 2 yang dapat dijelaskan sebagai berikut:

**Tabel 4. 13**  
**Hasil Uji Koefisien Determinasi Regresi Substruktur 1**

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,904(a)	,817	,810	2,130

a. Predictors: (Constant), Motivasi Kerja, Sistem Pengendalian Intern  
b. Dependent Variable: Akuntabilitas Publik

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Berdasarkan hasil uji koefisien determinasi regresi substruktur 1 terlihat pada tabel 4.13 menjelaskan bahwa nilai *Adjusted R Square* sebesar 0,810. Hal tersebut mengartikan bahwa 81,0% variasi dari variabel intervening akuntabilitas publik dapat dijelaskan oleh variabel-variabel independennya, yaitu sistem pengendalian intern dan motivasi kerja. Kemudian sisanya yakni sebesar 19,0% ini dijelaskan oleh variabel lain

yang tidak ada di dalam penelitian ini. Selanjutnya berikut merupakan hasil uji koefisien determinasi untuk regresi substruktur 2, yakni sebagai berikut:

**Tabel 4. 14**  
**Hasil Uji Koefisien Determinasi Regresi Substruktur 2**

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.887 <sup>a</sup>	.786	.774	1.491

a. Predictors: (Constant), Akuntabilitas Publik, Sistem Pengendalian Intern, Motivasi Kerja

b. Dependent Variable: Kinerja Instansi Pemerintah

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Berdasarkan hasil uji koefisien determinasi regresi substruktur 2 terlihat pada tabel 4.14 menjelaskan bahwa nilai *Adjusted R Square* sebesar 0,774. Hal tersebut mengartikan bahwa 77,4% variasi dari variabel dependen kinerja instansi pemerintah dapat dijelaskan oleh variabel-variabel independennya, yaitu sistem pengendalian intern motivasi kerja dan akuntabilitas publik. Kemudian sisanya yakni sebesar 22,6% ini dijelaskan oleh variabel lain yang tidak ada di dalam penelitian ini.

## 2. Uji F

Uji F ini digunakan untuk mengetahui apakah variabel-variabel independen secara serentak (bersama-sama) berpengaruh terhadap variabel dependennya. Uji F dilakukan dengan membandingkan nilai sig F dengan *alpha* (0,05). Apabila  $\text{sig F} < \text{alph}$  (0,05), maka terdapat pengaruh variabel-variabel independen secara serentak terhadap variabel dependen (Ghozali, 2009). Uji F dilakukan pada regresi substruktur 1 dan regresi substruktur 2 yang dapat dijelaskan sebagai berikut:

**Tabel 4. 15**  
**Hasil Uji F Regresi Substruktur 1**

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	1110.925	2	555.462	122.486	.000 <sup>b</sup>
Residual	249.420	55	4.535		
Total	1360.345	57			

a. Dependent Variable: Akuntabilitas Publik

b. Predictors: (Constant), Motivasi Kerja, Sistem Pengendalian Intern

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Berdasarkan hasil uji F regresi substruktur 1 terlihat pada tabel 4.15 menjelaskan bahwa nilai signifikansi yaitu sebesar 0,000 kurang dari 0,05. Hal tersebut mengartikan bahwa sistem pengendalian intern dan motivasi kerja secara simultan berpengaruh pada akuntabilitas publik. Selanjutnya berikut merupakan hasil uji F untuk regresi substruktur 2, yakni sebagai berikut:

**Tabel 4. 16**  
**Hasil Uji F Regresi Substruktur 2**

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	440.856	3	146.952	66.096	.000 <sup>b</sup>
Residual	120.058	54	2.223		
Total	560.914	57			

a. Dependent Variable: Kinerja Instansi Pemerintah

b. Predictors: (Constant), Akuntabilitas Publik, Sistem Pengendalian Intern, Motivasi Kerja

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Berdasarkan hasil uji F regresi substruktur 2 terlihat pada tabel 4.16 menjelaskan bahwa nilai signifikansi yaitu sebesar 0,000 kurang dari 0,05. Hal tersebut mengartikan bahwa sistem pengendalian intern, motivasi kerja dan akuntabilitas secara simultan berpengaruh pada kinerja instansi pemerintah.

### 3. Uji t

Uji t digunakan untuk mengetahui apakah variabel independen secara parsial (sendiri-sendiri atau masing-masing variabel) berpengaruh terhadap variabel dependennya. Dimana apabila nilai signifikansi  $> \alpha$  0,05 bisa dikatakan bahwa terdapat pengaruh variabel-variabel independen secara parsial terhadap variabel dependen. Uji T dilakukan pada regresi substruktur 1 dan regresi substruktur 2 yang dapat dijelaskan sebagai berikut:

**Tabel 4. 17**  
**Hasil Uji t Regresi Substruktur 1**

Model	Coefficients <sup>a</sup>			t	Sig.
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	2.945	2.457		1.199	.236
1 Sistem Pengendalian Intern	.430	.077	.426	5.569	.000
Motivasi Kerja	.593	.080	.565	7.385	.000

a. Dependent Variable: Akuntabilitas Publik

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Berdasarkan hasil uji t regresi substruktur 1 terlihat pada tabel 4.17 menjelaskan bahwa nilai signifikansi pada variabel sistem pengendalian intern dan motivasi kerja sama-sama sebesar 0,000, yang mana nilai signifikansi tersebut kurang dari 0,05. Hal tersebut mengartikan bahwa variabel sistem pengendalian intern dan variabel motivasi kerja secara parsial berpengaruh pada akuntabilitas publik. Selanjutnya berikut merupakan hasil uji t untuk regresi substruktur 2, yakni sebagai berikut:

**Tabel 4. 18**  
**Hasil Uji t Regresi Substruktur 2**

Model	Coefficients <sup>a</sup>			t	Sig.
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	11.329	1.743		6.500	.000
1 Sistem Pengendalian Intern	.137	.068	.212	2.033	.047
Motivasi Kerja	.161	.079	.239	2.031	.047
Akuntabilitas Publik	.320	.094	.498	3.386	.001

a. Dependent Variable: Kinerja Instansi Pemerintah

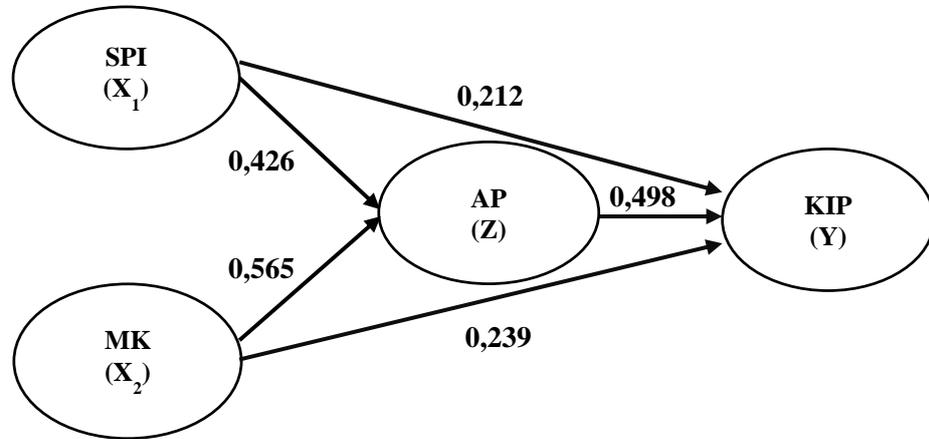
Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Berdasarkan hasil uji t regresi substruktur 2 terlihat pada tabel 4.18 menjelaskan bahwa nilai signifikansi pada variabel sistem pengendalian intern dan motivasi kerja sama-sama menunjukkan nilai sebesar 0,047 dan akuntabilitas publik menunjukkan nilai 0,001, yang mana nilai signifikansi masing-masing variabel tersebut kurang dari 0,05. Hal tersebut mengartikan bahwa variabel sistem pengendalian intern, motivasi kerja dan akuntabilitas publik secara parsial berpengaruh pada kinerja instansi pemerintah.

#### 4. Analisis Jalur

Analisis jalur digunakan untuk menguji jalur manakah yang lebih tepat digunakan oleh variabel independen untuk menuju variabel dependen. Apakah lebih efektif melalui variabel intervening atau dapat langsung berpengaruh pada variabel dependen.

Hal tersebut digambarkan sebagai berikut:



**Gambar 4. 1**  
**Hasil Analisis Jalur**

Berdasarkan pengujian hipotesis melalui uji koefisien determinasi, uji F, uji T, dan analisis jalur diatas, acuan tersebut dapat digunakan untuk menguji hipotesis pada penelitian ini. Hasil pengujian untuk ketujuh hipotesis dapat dilihat pada uraian dibawah ini:

### **1. Hipotesis 1: Pengaruh Sistem Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Publik**

Berdasarkan hasil uji t untuk regresi substruktur 1 yang ditunjukkan tabel 4.17 menunjukkan bahwa variabel sistem pengendalian intern memiliki nilai signifikansi sebesar  $0,000 < \alpha$  0,05 dengan arah  $\beta$  positif yang ditunjukkan dengan nilai 0,426. Arah tersebut mengartikan bahwa semakin tinggi tingkat sistem pengendalian internnya maka akan semakin tinggi pula tingkat akuntabilitas publik. Berdasarkan hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa hipotesis 1

**diterima**, yang berarti bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap akuntabilitas publik.

## **2. Hipotesis 2: Pengaruh Motivasi Kerja terhadap Akuntabilitas Publik**

Berdasarkan hasil uji t untuk regresi substruktur 1 yang ditunjukkan tabel 4.17 menunjukkan bahwa variabel motivasi kerja memiliki nilai signifikansi sebesar  $0,000 < \alpha 0,05$  dengan arah  $\beta$  positif yang ditunjukkan dengan nilai 0,565. Arah tersebut mengartikan bahwa semakin tinggi tingkat motivasi kerja maka akan semakin tinggi pula tingkat akuntabilitas publik. Berdasarkan hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa hipotesis 2 **diterima**, yang berarti bahwa motivasi kerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas publik.

## **3. Hipotesis 3: Pengaruh Akuntabilitas Publik terhadap Kinerja Instansi Pemerintah**

Berdasarkan hasil uji t untuk regresi substruktur 2 yang ditunjukkan tabel 4.18 menunjukkan bahwa variabel akuntabilitas publik memiliki nilai signifikansi sebesar  $0,001 < \alpha 0,05$  dengan arah  $\beta$  positif yang ditunjukkan dengan nilai 0,498. Arah tersebut mengartikan bahwa semakin tinggi tingkat akuntabilitas publik maka akan semakin tinggi pula tingkat kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa hipotesis 3 **diterima**, yang berarti bahwa akuntabilitas publik berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah.

#### **4. Hipotesis 4: Pengaruh Sistem Pengendalian Intern terhadap Kinerja Instansi Pemerintah**

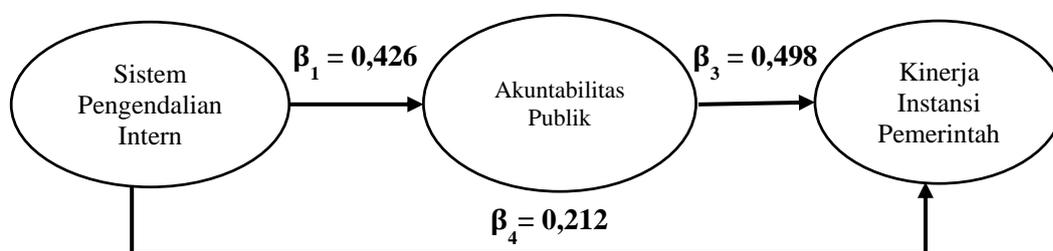
Berdasarkan hasil uji t untuk regresi substruktur 2 yang ditunjukkan tabel 4.18 menunjukkan bahwa variabel sistem pengendalian intern memiliki nilai signifikansi sebesar  $0,047 < \alpha$   $0,05$  dengan arah  $\beta$  positif yang ditunjukkan dengan nilai  $0,212$ . Arah tersebut mengartikan bahwa semakin tinggi tingkat sistem pengendalian internnya maka akan semakin tinggi pula tingkat kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa hipotesis 4 **diterima**, yang berarti bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah.

#### **5. Hipotesis 5: Pengaruh Motivasi Kerja terhadap Kinerja Instansi Pemerintah**

Berdasarkan hasil uji t untuk regresi substruktur 2 yang ditunjukkan tabel 4.18 menunjukkan bahwa variabel motivasi kerja memiliki nilai signifikansi sebesar  $0,047 < \alpha$   $0,05$  dengan arah  $\beta$  positif yang ditunjukkan dengan nilai  $0,239$ . Arah tersebut mengartikan bahwa semakin tinggi tingkat motivasi kerja maka akan semakin tinggi pula tingkat kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa hipotesis 5 **diterima**, yang berarti bahwa motivasi kerja berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah.

## 6. Hipotesis 6a: Pengaruh Sistem Pengendalian Intern terhadap Kinerja Instansi Pemerintah melalui Akuntabilitas Publik

Pada hipotesis 6a dilakukan pengujian untuk mengetahui jalur manakah yang lebih tepat, apakah sistem pengendalian intern berpengaruh terhadap kinerja instansi pemerintah secara langsung, ataupun tidak langsung melalui akuntabilitas publik. Berikut ini merupakan hasil pengujiannya:



**Gambar 4.2**  
Analisis Jalur H6a

### Hasil Perhitungan:

$$(\beta_1 \times \beta_3) \geq \beta_4^2$$

$$(0,426 \times 0,498) \geq 0,212^2$$

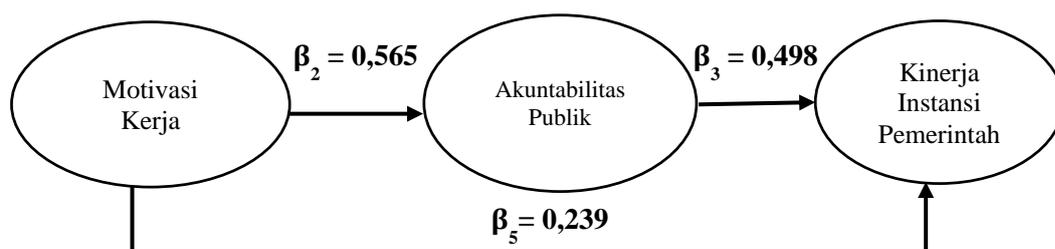
$0,212$	$\geq$	$0,045$
---------	--------	---------

Berdasarkan hasil perhitungan diatas dijelaskan bahwa perbandingan antara nilai *standardize coefficient* untuk variabel sistem pengendalian intern ke akuntabilitas publik ( $\beta_1$ ) dan variabel akuntabilitas publik ke kinerja instansi ( $\beta_3$ ) diperoleh hasil 0,212 yang nilainya lebih dari nilai *standardize coefficient* variabel sistem pengendalian intern ke kinerja instansi pemerintah ( $\beta_4$ ) sebesar 0,045. Sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa hipotesis 6a **diterima**, yang

mengartikan bahwa jalur yang paling tepat adalah jalur tidak langsung yakni sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah melalui akuntabilitas publik.

#### 7. Hipotesis 6b: Pengaruh Motivasi Kerja terhadap Kinerja Instansi Pemerintah melalui Akuntabilitas Publik

Pada hipotesis 6b dilakukan pengujian untuk mengetahui jalur manakah yang lebih tepat, apakah motivasi kerja berpengaruh terhadap kinerja instansi pemerintah secara langsung, ataupun tidak langsung melalui akuntabilitas publik. Berikut ini merupakan hasil pengujiannya:



**Gambar 4. 3**  
**Analisis Jalur H6b**

#### Hasil Perhitungan:

$$\begin{array}{rcl}
 (\beta_2 \times \beta_3) & \geq & \beta_5^2 \\
 (0,565 \times 0,498) & \geq & 0,239^2 \\
 \boxed{0,281} & \geq & \boxed{0,057}
 \end{array}$$

Berdasarkan hasil perhitungan diatas dijelaskan bahwa perbandingan antara nilai *standardize coefficient* untuk variabel motivasi kerja ke akuntabilitas publik ( $\beta_2$ ) dan variabel akuntabilitas publik ke kinerja instansi ( $\beta_3$ ) diperoleh hasil 0,281 yang nilainya lebih dari nilai *standardize coefficient* variabel motivasi kerja ke

kinerja instansi pemerintah ( $\beta_5$ ) sebesar 0,057. Sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa hipotesis 6b **diterima**, yang mengartikan bahwa jalur yang paling tepat adalah jalur tidak langsung yakni motivasi kerja berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah melalui akuntabilitas publik.

Berdasarkan uraian pengujian ketujuh hipotesis diatas, berikut disajikan ringkasan hasil dari pengujian hipotesis:

**Tabel 4. 19**  
**Ringkasan Hasil Pengujian Hipotesis**

<b>Hipotesis</b>	<b>Keterangan</b>	<b>Hasil</b>
H <sub>1</sub>	Sistem Pengendalian Intern berpengaruh Positif terhadap Akuntabilitas Publik	Diterima
H <sub>2</sub>	Motivasi Kerja berpengaruh Positif terhadap Akuntabilitas Publik	Diterima
H <sub>3</sub>	Akuntabilitas Publik berpengaruh Positif terhadap Kinerja Instansi Pemerintah	Diterima
H <sub>4</sub>	Sistem Pengendalian Intern berpengaruh Positif terhadap Kinerja Instansi Pemerintah	Diterima
H <sub>5</sub>	Motivasi Kerja berpengaruh Positif terhadap Kinerja Instansi Pemerintah	Diterima
H <sub>6a</sub>	Sistem Pengendalian Intern berpengaruh Positif terhadap Kinerja Instansi Pemerintah melalui Akuntabilitas Publik	Diterima
H <sub>6b</sub>	Motivasi Kerja berpengaruh Positif terhadap Kinerja Instansi Pemerinah melalui Akuntabilitas Publik	Diterima

## **D. Pembahasan**

### **1. Hubungan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Akuntabilitas Publik**

Teori COSO mengemukakan 5 komponen pengendalian, salah satunya adalah pemberian informasi dan komunikasi. Manajemen

membutuhkan informasi yang relevan, begitu pula dengan masyarakat sebagai penerima layanan juga membutuhkan informasi yang berkualitas. Informasi yang ada disampaikan kepada masyarakat sebagai bentuk akuntabilitas sehingga dapat terjalin komunikasi antar pemberi dan penerima layanan.

Teori *stewardship* yang dikembangkan Podrug (2011) juga mengemukakan asumsi dasar dari teori *stewardship* salah satunya pada pendekatan *governance*. Yang dimaksud dengan pendekatan *governance* ialah seberapa besar *steward* menghasilkan tingkat kemandirian keuangan dengan mempertimbangkan faktor sosiologi dan psikologi. Yang mana pada faktor sosiologi dipertimbangkan melalui seberapa tinggi tingkat keberhasilan dari penerapan pengendalian intern khususnya pada lingkungan pengendalian. Pendekatan *governance* salah satunya dicapai dengan prinsip akuntabilitas. sehingga akuntabilitas melalui pendekatan *governance* dilakukan dengan mempertimbangkan efektivitas pengendalian intern.

Dari hasil penelitian menunjukkan adanya pengaruh positif sistem pengendalian intern terhadap akuntabilitas publik. Dengan memperhatikan rata-rata variabel sistem pengendalian intern dengan jumlah butir pernyataannya diperoleh skor sistem pengendalian intern dari OPD Kabupaten Klaten sedang. Sehingga dapat disimpulkan bahwa tingginya tingkat akuntabilitas publik dapat dibarengi dengan penerapan sistem pengendalian intern, walaupun tidak terlalu tinggi, hanya penerapan sistem

yang sedang. Penerapan pengendalian yang memadai akan memberikan keyakinan atas kualitas laporan keuangan yang telah dibuat, sehingga instansi akan mampu memberikan informasi dan akan mengkomunikasikan kepada publik sebagai bentuk pertanggungjawaban. Adanya pengendalian intern dapat diketahui apakah suatu instansi telah melaksanakan kegiatan sesuai dengan tugas dan fungsinya secara efektif dan efisien serta sesuai dengan rencana dan kebijakan yang berlaku. Sehingga dengan adanya pengendalian intern dapat mendorong terwujudnya akuntabilitas.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Ramon (2014), Widiyanto (2010), dan Satria (2010) yang menyatakan bahwa pelaksanaan sistem pengendalian intern berpengaruh signifikan positif terhadap akuntabilitas publik. Dengan menerapkan pengendalian intern secara baik dan efektif pada suatu pemerintahan maka akan meningkatkan kualitas akuntabilitas pemerintah daerah.

## **2. Hubungan Motivasi Kerja Terhadap Akuntabilitas Publik**

Motivasi kerja dapat diartikan sebagai dorongan yang tumbuh dalam diri seseorang untuk melakukan pekerjaan dengan semangat tinggi menggunakan semua kemampuan dan keterampilan yang dimilikinya yang bertujuan untuk mendapatkan hasil kerja sehingga mencapai kepuasan sesuai keinginannya.

Pertanggungjawaban dan pertanggungjelasn segala urusan yang menyangkut pelayanan publik harus dilaporkan dalam Laporan Hasil

Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Akuntabilitas publik harus dilaporkan sewajarnya dan sebenar-benarnya. Oleh karena itu, seseorang yang memiliki motivasi kerja tinggi akan berusaha untuk mencapai kerja yang maksimal demi nama baik instansi dan demi kepuasan diri seseorang dalam melakukan pekerjaan.

Teori motivasi X dan Y, mengasumsikan teori X cenderung tidak menyukai pekerjaan, dan teori Y senang akan pekerjaan. Teori Y menganggap bahwa semua orang yang bekerja pada lembaga/organisasi bekerja dengan adanya motivasi dari dalam dirinya sendiri dan bersedia untuk bertanggung jawab atas pekerjaan yang dilakukannya. Teori tersebut mengartikan bahwa hasil dari pekerjaan yang telah dilakukan harus mampu dipertanggung jawabkan, sehingga masyarakat dapat mengetahui laporan hasil kinerja yang akuntabel.

Dari hasil penelitian menunjukkan adanya pengaruh positif motivasi kerja terhadap akuntabilitas publik. Dengan memperhatikan rata-rata variabel motivasi kerja dengan jumlah butir pernyataannya diperoleh skor motivasi kerja dari OPD Kabupaten Klaten tinggi. Sehingga dapat disimpulkan bahwa tingginya tingkat akuntabilitas publik diimbangi dengan tingginya dorongan motivasi kerja pegawai perangkat daerah. Pegawai yang memiliki dorongan motivasi dalam diri tentunya akan mengerahkan semua tenaga dan pikirannya demi hasil kerja yang bagus sehingga publik akan yakin dengan hasil kerja tersebut setelah dipublikasikan.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Zirman, dkk (2010) yang menyatakan bahwa motivasi kerja berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Instansi Pemerintah. Motivasi dalam diri seseorang memiliki pengaruh besar terhadap akuntabilitas publik, yang mana akan tercipta pelaporan yang baik dan nyata adanya apabila pegawai memiliki motivasi yang tinggi untuk mempertanggung jawabkan segala kegiatan pelayanan yang diberikan kepada publik.

### **3. Hubungan Akuntabilitas Publik Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah**

Akuntabilitas merupakan wujud pertanggungjawaban dari proses penganggaran yang dimulai dari perencanaan, penyusunan, yang pelaksanaannya harus benar-benar dapat dilaporkan kepada DPRD dan masyarakat. Masyarakatpun mempunyai hak atas perwujudan pertanggungjawaban atas rencana maupun pelaksanaan anggaran tersebut (Mardiasmo, 2002). Sehingga akuntabilitas publik dinilai menjadi hal yang mempengaruhi dalam peningkatan kinerja instansi pemerintah, Penerapanan dari *good governance* terdiri dari beberapa prinsip-prinsip yang salah satunya adalah prinsip akuntabilitas atau kejelasan fungsi, pelaksanaan, pertanggungjawaban organisasi. Menurut konsep *good governance* mengemukakan beberapa keuntungan yang akan diperoleh dengan menerapkan *good governance*, yakni adalah dengan *good governance* proses pengambilan keputusan akan berlangsung secara lebih

baik sehingga akan menghasilkan keputusan yang optimal, dapat pula meningkatkan efisiensi serta terciptanya budaya kerja yang lebih sehat. Ketiga hal tersebut akan meningkatkan kinerja organisasi. Tidak hanya itu, keuntungan lain yakni dengan penerapan prinsip-prinsip *good governance* yang konsisten akan menghalangi kemungkinan dilakukannya rekayasa kinerja yang mengakibatkan nilai fundamental organisasi tidak tergambar dalam laporan keuangan yang dipublikasikannya.

Dari hasil penelitian menunjukkan adanya pengaruh positif akuntabilitas publik terhadap kinerja instansi pemerintah. Dengan memperhatikan rata-rata variabel akuntabilitas publik dengan jumlah butir pernyataannya diperoleh skor akuntabilitas publik dari OPD Kabupaten Klaten tinggi. Sehingga dapat disimpulkan bahwa tingginya kinerja instansi pemerintah diimbangi dengan tingginya tingkat akuntabilitas publik yang diterapkan oleh perangkat daerah. Adanya akuntabilitas publik, pemerintah daerah memberikan pertanggungjawaban atas semua kegiatan yang dilaksanakan sehingga kinerja pemerintah daerah dapat dinilai baik oleh pihak internal, maupun pihak eksternal.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Zirman, dkk (2010) yang menyatakan bahwa Putra (2013) yang menunjukkan bahwa akuntabilitas publik berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja manajerial SKPD. Diharapkan dengan adanya akuntabilitas publik, pemerintah daerah dapat memberikan pertanggungjawaban atas semua

kegiatan yang dilaksanakan sehingga kinerja pemerintah daerah dapat dinilai baik oleh pihak internal maupun eksternal.

#### **4. Hubungan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah**

Teori sistem menyatakan bahwa sistem terdiri dari bagian-bagian yang bersama-sama beroperasi untuk mencapai beberapa tujuan. Setiap sistem memiliki tujuan entah hanya satu atau mungkin banyak. Tanpa tujuan, sistem menjadi tak terarah dan tak terkendali. Tujuan antara satu subsistem dengan subsistem yang lain tentunya berbeda. Adanya tujuan tentunya ada kinerja yang dilakukan untuk mencapainya. Hal tersebut dinyatakan dalam konsep kinerja, kinerja merujuk pada tingkat keberhasilan dalam melaksanakan tugas serta kemampuan untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Kinerja dinyatakan baik dan sukses jika tujuan yang diinginkan dapat tercapai dengan baik.

Kegiatan pengendalian dari sisi organisasi (intern) terdiri dari review atau penilaian terhadap kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan. Sistem pengendalian intern dinilai mampu membenahi kinerja pemerintah agar instansi mampu mengetahui aliran dana publik yang digunakan (Rosdiana, 2010). Berlakunya sistem pengendalian intern yang baik dalam suatu instansi pemerintah akan mampu mendorong terciptanya kegiatan-kegiatan yang teratur. Hal tersebut akan memberikan keyakinan bagi sisi pemerintah yang mana semua proses kegiatan sudah berjalan sesuai

dengan tolak ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien. Sehingga mampu memberikan pengaruh yang positif terhadap kinerja instansi pemerintah (Chintya, 2015).

Dari hasil penelitian menunjukkan adanya pengaruh positif sistem pengendalian intern terhadap kinerja instansi pemerintah. Dengan memperhatikan rata-rata variabel sistem pengendalian intern dengan jumlah butir pernyataannya diperoleh skor sistem pengendalian intern dari OPD Kabupaten Klaten tinggi. Sehingga dapat disimpulkan bahwa tingginya kinerja instansi pemerintah diimbangi dengan tingginya penerapan sistem pengendalian intern yang diterapkan. Semakin tinggi sistem pengendalian intern diterapkan maka akan berdampak baik terhadap kinerja instansi pemerintah. Terbentuknya suatu sistem tentunya mempunyai tujuan yang hendak dicapai. Tujuan dapat tercipta dengan maksimal tentunya membutuhkan kinerja yang maksimal pula.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Chintya (2015), Putri (2013), Rosdiana (2010) dan Afrida (2013) yang sama-sama menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja Instansi Pemerintah. Pelaksanaan pengendalian dapat efektif apabila ada komitmen diantara pihak-pihak yang terkait dalam instansi, baik bagi individu maupun kelompok hal tersebut dimaksudkan agar tujuan instansi dapat dicapai dengan baik sehingga kinerja instansi dapat tercapai pula dengan maksimal.

## **5. Hubungan Motivasi Kerja Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah**

Motivasi pada dasarnya merupakan dorongan untuk bekerja yang dicurahkan untuk melaksanakan pekerjaan untuk mendukung tercapainya suatu tujuan yang dikehendaki (Yenti, 2013). Seringkali kegagalan pencapaian kinerja disebabkan oleh tidak adanya motivasi dalam diri dari masing-masing individu untuk mencapai tujuan.

Dalam teori motivasi berprestasi dijelaskan mengenai keinginan seseorang untuk mencapai kinerja yang tinggi. Karyawan dengan ciri-ciri motivasi berprestasi yang tinggi akan memiliki keinginan bekerja yang tinggi. Sehingga kinerja instansi dapat dipengaruhi oleh kondisi jiwa yang berupa motivasi berprestasi untuk mencapai kinerja yang optimal.

Motivasi sangat penting karena merupakan sesuatu yang menyebabkan dan mendukung perilaku pegawai agar ingin untuk bekerja giat dan antusias mencapai hasil yang optimal. Motivasi kerja menjadi semakin penting karena manajer atau atasan membagikan pekerjaan pada bawahannya untuk dikerjakan dengan baik dengan berorientasi kepada tujuan yang diinginkan guna mencapai kinerja yang maksimal.

Dari hasil penelitian menunjukkan adanya pengaruh positif motivasi kerja terhadap kinerja instansi pemerintah. Dengan memperhatikan rata-rata variabel motivasi kerja dengan jumlah butir pernyataannya diperoleh skor motivasi kerja dari OPD Kabupaten Klaten tinggi. Sehingga dapat disimpulkan bahwa tingginya kinerja instansi pemerintah diimbangi dengan tingginya dorongan motivasi kerja pegawai perangkat daerah. Semakin

tinggi motivasi kerja seseorang maka akan semakin tinggi pula kinerja yang dihasilkannya. Pegawai yang menanamkan motivasi dalam bekerja secara baik dan konsisten pada akhirnya ada kemungkinan untuk dapat memenuhi kepuasan diri seperti akan adanya prestasi kerja yang dihasilkan bagi seseorang yang ada dalam instansi. Sehingga dari prestasi kerja tersebut tentunya memiliki hasil kinerja yang baik yang sesuai dengan tujuan instansi itu sendiri.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Harlie (2011) motivasi kerja berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja pegawai pemerintah dan penelitian Yenti (2013) yang mengemukakan bahwa motivasi berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja organisasi.

## **6. Hubungan Sistem Pengendalian Intern dan Motivasi Kerja Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah yang dimediasi oleh Akuntabilitas Publik**

### **a. Hubungan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah yang dimediasi oleh Akuntabilitas Publik**

Komponen-komponen pengendalian intern memberikan kontribusi baik dalam mendorong karyawan untuk meningkatkan kinerjanya. Teori COSO memuat komponen-komponen pengendalian, seperti informasi dan komunikasi, yang makan komponen tersebut akan memberikan dampak baik bagi peningkatan kinerja karena semua karyawan bertukar dan memperoleh informasi yang diperlukan dalam melakukan aktivitas operasional instansi. Selain itu juga informasi dan

komunikasi diimplementasikan, dimana informasi yang ada pada instansi pemerintah yang mana berupa informasi hasil kerja akan dikomunikasikan kepada publik maupun pihak lain yang berwenang sebagai wujud pertanggungjawaban sehingga informasi yang akuntabelpun dapat menjadi poin plus untuk kinerja instansi.

Komponen lain dalam teori COSO yakni aktivitas pengendalian akan mendorong pegawai untuk menaati dan melaksanakan peraturan standar kerja yang sudah ditetapkan. Pegawai yang selalu berhati-hati dalam menyelesaikan tugasnya. Atas dasar kehati-hatian tersebut pegawai akan mampu memaksimalkan hasil kerjanya. Sehingga dengan penerapan komponen pengendalian intern tersebut kinerja instansi dapat dicapai (Latifa, 2017).

Kinerja pemerintah daerah yang dilihat dalam laporan kinerja akan memperlihatkan sejauh mana pemerintah daerah dalam menjalankan kegiatan yang telah direncanakan (Putra, 2013). Menurut Deddi (2010), pelaporan kinerja sangat penting karena kinerja pemerintah daerah diukur dan dinilai melalui laporan kinerja. Untuk itu dalam peningkatan kinerja, diperlukan adanya akuntabilitas publik. Dari hasil penelitian menunjukkan adanya hubungan tidak langsung antara sistem pengendalian intern terhadap kinerja instansi pemerintah. Hal tersebut merujuk pada adanya pengaruh positif sistem pengendalian intern pada kinerja instansi pemerintah melalui akuntabilitas publik.

Tidak hanya itu, teori sistem juga menyatakan bahwa sistem terdiri dari bagian-bagian yang bersama-sama beroperasi untuk mencapai beberapa tujuan. Tujuan diberlakukannya SPIP menurut PP Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008, dua dari empat tujuan SPIP yakni terciptanya kegiatan yang efektif dan efisien dan keandalan pelaporan keuangan menengaskan bahwa keandalan pelaporan keuangan akan terwujud apabila dilakukannya pertanggungjawaban atau akuntabilitas terhadap publik sehingga akan diketahui pula apakah kegiatan yang selama ini dilakukan efektif atau efisien atau tidak, karena publik berhak mengetahui dan pemerintah memiliki kewajiban untuk melaporkan hasil capaian kinerjanya kepada publik. Oleh karena itu akuntabilitas publik sangat diperlukan untuk merealisasikan hasil penerapan sistem pengendalian intern.

Dari hasil penelitian menunjukkan adanya hubungan tidak langsung antara sistem pengendalian intern terhadap kinerja instansi pemerintah. Hal tersebut merujuk pada adanya pengaruh positif sistem pengendalian intern pada kinerja instansi pemerintah melalui akuntabilitas publik. Dengan memperhatikan rata-rata variabel sistem pengendalian intern dan akuntabilitas publik dengan jumlah butir pernyataan pada masing-masing variabel maka diperoleh skor sistem pengendalian intern dari OPD Kabupaten Klaten sedang dan skor akuntabilitas publik dari OPD Kabupaten Klaten tinggi. Sehingga dapat disimpulkan bahwa tingginya tingkat kinerja instansi pemerintah

dibarengi dengan penerapan sistem pengendalian yang tidak terlalu tinggi atau penerapan sistem yang sedang dengan diimbangi oleh tingginya tingkat akuntabilitas publik.

Publik memiliki hak untuk mengetahui capaian-capaian kinerja dan anggaran yang dititipkannya kepada pemberi layanan. Adanya sistem pengendalian intern dapat menekan terjadinya kesalahan dan penyelewengan dalam menjalankan aktivitas instansi. Sistem pengendalian intern mampu menciptakan keseluruhan proses kegiatan yang baik. Sehingga akan memberikan keyakinan yang memadai untuk terciptanya kinerja yang optimal dengan cara meminimalisasi penyimpangan dengan selalu melakukan analisis risiko serta memaksimalkan efisiensi dan efektifitas kinerja instansi pemerintah. Hal tersebut tentunya akan memberikan dampak positif terhadap laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (LAKIP), yang maka dengan penerapan sistem yang baik yang dilandasi dengan informasi yang akuntabel yang dapat dipertanggungjawabkan akan mampu memaksimalkan kinerja instansi pemerintah.

**b. Hubungan Motivasi Kerja Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah yang dimediasi oleh Akuntabilitas Publik**

Kinerja pada umumnya dipengaruhi oleh tiga faktor: (1) faktor individual, (2) faktor psikologis, dan (3) faktor organisasi. Faktor psikologis sendiri terdiri dari persepsi, *attitude*, *personality*,

pembelajaran dan motivasi (Mankunegara, 2010). Devi (2009) mengemukakan bahwa motivasi berawal dari kebutuhan, keinginan dan dorongan untuk bertindak demi tercapainya tujuan. Hal ini menandakan seberapa kuat dorongan, usaha dan kesediaannya untuk berkorban demi tercapainya kinerja yang diinginkan.

Menurut konsep *good governance*, penerapan *good governance* dapat diukur dan dibangun dari indikator-indikator yang kompleks dan masing-masing menunjukkan tujuannya. Dimana salah satu indikator *good governance* adalah akuntabilitas yang akan menunjukkan tujuan bagi pertanggungjawaban kepada publik atas kinerja yang telah dicapai.

Tidak sebatas itu, teori X dan Y yang mendasari motivasi kerja mengasumsikan konsep Y yakni, pegawai akan bersedia belajar untuk menerima, bahkan belajar lebih bertanggung jawab. Teori tersebut mengartikan bahwa hasil dari pekerjaan yang telah dilakukan harus mampu dipertanggung jawabkan setelah adanya evaluasi dari pihak yang berwenang. Sehingga dari hasil evaluasi tersebut dapat digunakan untuk acuan dalam pencapaian kinerja yang lebih baik.

Dari hasil penelitian menunjukkan adanya hubungan tidak langsung antara motivasi kerja terhadap kinerja instansi pemerintah. Hal tersebut merujuk pada adanya pengaruh positif motivasi kerja pada kinerja instansi pemerintah melalui akuntabilitas publik. Dengan memperhatikan rata-rata variabel motivasi kerja dan akuntabilitas publik dengan jumlah butir pernyataan pada masing-masing variabel

maka diperoleh skor motivasi kerja dari OPD Kabupaten Klaten tinggi dan skor akuntabilitas publik dari OPD Kabupaten Klaten tinggi. Sehingga dapat disimpulkan bahwa tingginya tingkat kinerja instansi pemerintah diimbangi dengan tingginya dorongan motivasi kerja yang dilakukan dengan diimbangi oleh tingginya tingkat akuntabilitas publik.

Motivasi merupakan variabel penting yang mana motivasi perlu mendapat perhatian yang besar pula bagi instansi dalam peningkatan kinerja melalui pegawainya. Motivasi kerja adalah dorongan dari dalam diri pegawai untuk melakukan pekerjaan karena adanya rangsangan dari luar baik itu atasan, rekan kerja, lingkungan kerja dan adanya dasar untuk memenuhi kebutuhan rasa puas, serta memenuhi tanggung jawab atas tugas-tugas yang diberikan dan dilakukan dalam instansi maupun pertanggungjawaban terhadap publik yang harus dipenuhi agar tercipta informasi yang akuntabel.

**BAB V**

**SIMPULAN, IMPLIKASI, SARAN DAN**

**KETERBATASAN PENELITIAN**

**A. SIMPULAN**

Penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk mendapatkan bukti empiris mengenai pengaruh secara langsung antara sistem pengendalian intern dan motivasi terhadap kinerja instansi pemerintah OPD Kabupaten Klaten dan pengaruh tidak langsung yang melalui akuntabilitas publik. Melihat hasil yang telah dipaparkan dalam penelitian ini, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap akuntabilitas publik OPD Kabupaten Klaten.
2. Motivasi kerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas publik OPD Kabupaten Klaten.
3. Akuntabilitas publik berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah OPD Kabupaten Klaten.
4. Sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah OPD Kabupaten Klaten.
5. Motivasi kerja berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah OPD Kabupaten Klaten.
6. Sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah melalui akuntabilitas publik OPD Kabupaten Klaten.

7. Motivasi kerja berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah melalui akuntabilitas publik OPD Kabupaten Klaten.

## **B. IMPLIKASI**

Berbagai temuan dalam penelitian ini diharapkan dapat dijadikan bahan pertimbangan bagi Pemerintah daerah, khususnya Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Klaten dalam proses pemerintahan. Adapun implikasi dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

- b. Tingkat kematangan dari penerapan sistem pengendalian intern pemerintah belum sepenuhnya terorganisir, kurangnya implementasi dari aspek sistem pengendalian intern yakni komunikasi dan pemantauan menyebabkan kelemahan dari instansi tidak teridentifikasi. Sehingga adanya beberapa program yang tidak sesuai sasaran. Peningkatan kinerja instansi melalui penerapan sistem pengendalian intern diharapkan mampu meminimalisir temuan dari Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) sehingga untuk tahun-tahun selanjutnya Kabupaten Klaten tidak hanya dikategorikan sebatas rintisan namun dapat meningkatkan kualitas maturitasnya.
- c. Peran Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) yang masih kurang efektif menyebabkan kapabilitas dari APIP kurang begitu diandalkan. Dimulai dari ditumbuhkannya motivasi kerja dalam diri pegawai dalam peningkatan kinerja diharapkan mampu meningkatkan level kapabilitas APIP menjadi seperti apa yang ditargetkan yakni level kapabilitas APIP harus mencapai level 3 dari skala 1-5 pada tahun 2019.

- d. Kasus suap dan gratifikasi yang dilakukan oleh mantan Bupati Klaten sebagai tindak pidana korupsi disebabkan oleh minimnya akuntabilitas publik. Pemerintah daerah enggan untuk mempertanggungjawabkan sumber keuangan mereka. Pelaksanaan program di Kabupaten Klaten harus akuntabel, yakni bertanggungjawab dan siap menerima resiko apabila program yang dijalankan tidak memberikan manfaat bagi masyarakat dan tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Peningkatan akuntabilitas publik melalui pengelolaan keuangan daerah dan kinerja instansi diharapkan dapat tercermin dengan berkurangnya temuan hasil pemeriksaan badan pemeriksa keuangan daerah sehingga pada tahun-tahun berikutnya tidak sebatas dengan predikat “C” dalam hasil penilaian akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

### **C. SARAN**

Saran yang diberikan peneliti untuk penelitian selanjutnya adalah sebagai berikut:

1. Penelitian selanjutnya hendaknya memperluas cakupan subyek penelitian, untuk mendapatkan hasil yang lebih maksimal dan dapat menggambarkan keadaan yang lebih nyata.
2. Untuk penelitian selanjutnya hendaknya menambahkan variabel independen selain sistem pengendalian intern dan motivasi kerja, seperti: budaya organisasi, pemanfaatan teknologi informasi, penerapan sistem akuntansi pemerintah daerah, komitmen manajemen, dan lain-lain.

3. Penelitian selanjutnya hendaknya menggunakan metode penelitian lain dan tidak terpaku hanya dengan metode penyebaran kuesioner atau angket saja, seperti dengan melakukan wawancara singkat kepada setiap responden.
4. Penelitian selanjutnya diharapkan menggunakan sampel pemerintah daerah dan tidak lagi menggunakan OPD untuk obyek penelitian yang diteliti.

#### **D. KETERBATASAN**

Penelitian ini masih memiliki beberapa keterbatasan yang diharapkan dapat diperbaiki pada penelitian selanjutnya yakni sebagai berikut:

1. Ruang lingkup penelitian hanya dilakukan sebatas pada wilayah Kabupaten Klaten.
2. Penelitian ini masih menggunakan OPD sebagai sampelnya yang seharusnya menggunakan pemerintah daerah karena keterbatasan waktu, jarak dan tenaga yang dimiliki peneliti.
3. Penelitian ini menggunakan metode survei melalui kuesioner tanpa dilengkapi dengan metode wawancara, sehingga jawaban responden rawan terhadap informasi yang bias.
4. Dalam pengambilan data, penelitian ini masih menggunakan kuesioner penelitian terdahulu yang mungkin terjadi kekeliruan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Abdilah, Rokhmaloka Habsoro, 2011, Analisis Pengaruh Gaya Kepemimpinan dan Motivasi Kerja terhadap Kinerja Pegawai (Studi pada Pegawai Badan Kesatuan Bangsa Politik dan Perlindungan Masyarakat Provinsi Jawa Tengah), *Skripsi*, Universitas Diponegoro.
- Al-Qur'an dan terjemahannya. 2012. Departemen Agama Republik Indonesia. Semarang: Asy-Syifa'.
- Anggraeni, Nenny, 2011, "Pengaruh Kemampuan dan Motivasi terhadap Kinerja Pegawai", *Jurnal Penelitian Pendidikan*, Vol. 12, No. 2.
- Ardini, Lilis, 2010, "Pengaruh Kompetensi, Independensi, Akuntabilitas dan Motivasi terhadap kualitas kinerja", *Majalah Ekonomi*, Tahun XX.
- Arifin, Andiza Z., 2014, Pengaruh Budaya Organisasi dan Akuntabilitas Publik terhadap Kinerja Organisasi Publik (Studi pada Rumah Sakit Daerah Massenrempulu, Kabupaten Enrekang), *Skripsi*, Universitas Hasanuddin Makassar
- Arifin, Solikhun, 2012, Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Komitmen Organisasi, Budaya Organisasi, dan Gaya Kepemimpinan sebagai Variabel Moderasi, *Skripsi*, Universitas Diponegoro.
- Ariyani, Jefika Dwi, 2017, Pengaruh Motivasi Kerja dan Lingkungan Kerja terhadap Kinerja Pegawai di Dinas Pekerjaan Umum dan Energi Sumber Daya Mineral Kabupaten Magelang, *Skripsi*, Universitas Negeri Yogyakarta.
- Bertalanffy, L, V, 1968, *General System Theory: Foundations, Development, Applications*, New York, George Braziller.
- BPKP, 2017, Hasil Penilaian AKIP Pemda, <http://www.bpkp.go.id/>, Diakses tanggal 25 Oktober pk 11,30 WIB.
- 2017, Hasil Penilaian Maturitas SPIP, <http://www.bpkp.go.id/>, Diakses tanggal 25 Oktober pk 13,05 WIB.
- Brahmasari, Ida Ayu dan Agus Suprayetno, 2008, "Pengaruh Motivasi Kerja, Kepemimpinan dan Budaya Organisasi terhadap Kepuasan Kerja Karyawan serta Dampaknya pada Kinerja Perusahaan (Studi Kasus pada PT, Pei Hai International Wiratama Indonesia)", *Jurnal Manajemen dan Kewirausahaan*, Vol. 10, No. 2.

- Chintya, Irine, 2015, "Pengaruh Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terhadap Kinerja Instansi Pemerintah di Kota Solok (Studi pada SKPD Kota Solok)", *Artikel*, Universitas Negeri Padang.
- Chtourou *et al*, 2001, "Corporate Governance and Earnings Management", *Working Paper*, Universite Laval, Quebec City, Canada.
- COSO, 1994, *2<sup>th</sup> Edition, Internal Cont'rol – Integrated Framework*, New Jersey, The Committee of Sponsoring Organization of Tradeway Commision.
- Darwanis dan Sephi Chairunnisa, 2013, "Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah", *Jurnal Telaah & Riset Akuntansi*, Vol. 6. No,2
- Deddi, Noerdiawan, dkk, 2010. *Akuntansi Sektor Publik*, Edisi 2, Salemba Empat, Jakarta
- Devi, Eva Kris Diana, 2009, "Analisis Pengaruh Kepuasan Kerja dan Motivasi terhadap Kinerja Karyawan dengan Komitmen Organisasional sebagai Variabel Intervening", *Tesis*, Universitas Diponegoro Semarang.
- Dokumen Kebijakan UNDP dalam "Tata Pemerintahan Menunjang Pembangunan Manusia Berkelanjutan", Januari 1997 yang dikutip dari buletin Informasi Program Kemitraan untuk Pembaharuan Tata Pemerintahan di Indonesia (*Partnership for Governance Reform in Indonesia*), 2000.
- Donaldson, L., dan Davis, J, H, 1991, "Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and shareholder returns", *Australian Journal of Management*, 16: 49-64.
- Donnelly, James H., Gibson, James L., and Ivancevich, 1994, *Fundamentak of Management*, Business Publication, Texas.
- Faustino Cardoso Gomes, 1997, *Manajemen Sumber Daya Manusia*, Yogyakarta: Andi,
- Gibson, Ivancevich, Donnely, 1997, *Organizations (Terjemahan)*, Cetakan Keempat, PT, Gelora Aksara Pratama, Jakarta.
- Ghozali, Imam, 2009, Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS, *Edisi Keempat*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro: Semarang
- Hakim, Lukmanul., dkk, 2016, Pengaruh Komitmen Organisasional, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, dan Gaya Kepemimpinan terhadap Kinerja Manajerial (*Survey pada SKPD Sumbawa dan Sumbawa Barat*), *JAFFA*, Vol, 4 No, 2 Oktober 2016, Hal, 67-82

- Halim, Abdul, 2004, Akuntansi Keuangan Daerah, Yogyakarta: UPP AMP YKPN
- Harlie, M, 2012, Pengaruh Disiplin Kerja, Motivasi dan Pengembangan Karier terhadap Kinerja Pegawai Negeri Sipil pada Pemerintah Kabupaten Tabalong di Tanjung Kalimantan Selatan, *Jurnal Aplikasi Manajemen*, Vol, 10 No, 4 Desember 2012
- Ichlas, Muhammad, dkk, 2004, Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah Kota Banda Aceh, *Jurnal Magister Akuntansi*, Vol, 3, No, 4
- Instruksi Presiden Nomor 7 Tahun 1999 tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
- Ismiyati dan Ardhi Widiyanto, 2017, Potret Akuntabilitas Keuangan Daerah di Jawa Tengah-BPKP, <http://www.bpkp.go.id/>, Diakses tanggal 25 Oktober 2017 pk 10:30 WIB
- Jajeli, Rois, 2017, Nilai Rata-rata Kinerja Pemda Se-Indonesia Tahun 2016 Masih 'C', <https://news.detik.com/>, Diakses tanggal 25 Oktober 2017 pk 10,00 WIB
- Jones, Pam, 2002, Buku Pintar Manajemen Kinerja, Terjemahan Anthony R, Indra, Jakarta: Metalexia Publishing & PT Qreator Tata Qarakter
- Kadarisman M, 2012, Manajemen Pengembangan Sumber Daya Manusia, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada
- Krestiwawan, Luky, 2014, Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Kinerja Instansi Pemerintah (*Studi Empiris pada SKPD Kab, Ponorogo*), *Skripsi*, Universitas Muhammadiyah Ponorogo
- Kurniawan, Muhammad Rizki, 2011, Pengaruh Komitmen Organisasi, Budaya Organisasi, dan Kepuasan Kerja terhadap Kinerja Organisasi Publik (*Studi Pada Pemerintah Daerah Kabupaten Demak*), *Skripsi*, Universitas Diponegoro
- Lovirea, Dea Heidy, 2016, Pengaruh *Quality of Work Life* Terhadap *Employee Engagemen* Dan Dampaknya Pada Loyalitas Karyawan, *Tesis*, Universitas Kristen Satya Wacana Salatiga
- Mangkunegara, A. A. Anwar Prabu, 2007, *Manajemen Sumber Daya Manusia*, Jakarta: Rosda Karya

- Mangkunegara, A. P, 2010, *Evalasi Kinerja Sumber Daya Manusia*, PT. Refika Aditama, Bandung
- Mardiasmo, 2002, *Akuntansi Sektor Publik*, Yogyakarta: Penerbit Andi
- , 2004, *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah Edisi Kedua*, Yogyakarta: Penerbit Andi
- , 2005, *Organisasi Sektor Publik*, Yogyakarta: Penerbit Andi
- Masrukhin dan Waridin, 2006, Pengaruh Motivasi Kerja, Kepuasan Kerja, Budaya Organisasi dan Kepemimpinan terhadap Kinerja Pegawai, *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, Vol, 7 No, 2
- McClelland, David C, 1987, *Human Motivation*, New York: Cambridge University Press
- McGregor, Douglas, 1960, *The Human Side of Enterprise*, New York.
- Nasir, Azwir dan Ranti Oktari, 2013, Pengaruh Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Pengendalian Intern terhadap Kinerja Instansi Pemerintah, (*Studi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Kampar*), *Skripsi*, Universitas Riau
- Nazaruddin, Ietje, dan Basuki Agus T., 2015, Analisis Statistika dengan SPSS, Yogyakarta: Danisa Media
- Nordiawan, Deddi, 2010, *Akuntansi Sektor Publik*, Jakarta: Salemba Empat
- Organization for Economic Cooperation and Development, 2004, *OECD Principles of Corporate Governance 2004*, The OECD Paris
- Pemerintah Republik Indonesia , 2006, *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerinah*
- 2007, *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 38 Tahun 2007 tentang Pembagian Urusan Pemerintahan antara Pemerintah, Pemerintah Daerah Propinsi, dan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota*
- 2008, *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*
- Podrug, N, 2011, *The Strategic Role of Managerial Stewardship Behaviour for Achieving Corporate Citizenship*, *Economic Pregled*, Vol, 62 (7-8)

- Pratolo, Suryo, 2008, Transparansi dan Akuntabilitas Tata Kelola Pemerintah Daerah dalam Hubungannya dengan Perwujudan Keadilan dan Kinerja Pemerintah Daerah: Sudut Pandang Aparatur dan Masyarakat di Era Otonomi Daerah, *Jurnal Akuntansi dan Investasi*, Vol, 9, No,2
- Priyatno, 2013, Mandiri Belajar Analisis Data dengan SPSS, Yogyakarta: Mediakom
- Puspitasari, Rita, 2014, Pengaruh Motivasi Kerja dan Pelatihan Kerja terhadap Kinerja Karyawan pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Magelang, *Tugas Akhir*, Universitas Negeri Yogyakarta
- Putra, Deki, 2013, Pengaruh Akuntabilitas Publik dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial Satuan Kerja Perangkat Daerah (*Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Padang*), *Skripsi*, Universitas Negeri Padang
- Putri, Gustika Yolanda, 2013, Pengaruh Komitmen Organisasi dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) terhadap Kinerja Manajerial SKPD (*Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Padang*), *Skripsi*, Universitas Negeri Padang
- Ramon, Dolly, 2014, Pengaruh Sistem Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Keuangan (*Studi Empiris pada Inspektorat Kota Se Provinsi Sumatera Barat*), *Artikel*, Univeritas Negeri Padang
- Rosdiana, 2010, Pengaruh SPIP dan Penerapan terhadap *Good Governance* terhadap Kinerja Pemerintah Kota Padang, *Skripsi*, Universitas Negeri Padang.
- Sakai, H. dan Asaoka, H., 2003, "The Japanese Corporate Governance System and Firm Performance: toward sustainble growth", *Working paper*, Research Center for Policy and Economy Mitsubishi Research Institute, Inc.
- Santoso, Eli Budi, 2016, Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Kompetensi Sumber Daya Manusia terhadap Akuntabilitas Keuangan Daerah, (*Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Kabupaten Lampung Timur*), *Tesis*, Universitas Lampung
- Satria, Budi, 2010, Pengaruh Peran Inspektorat Daerah dan Pelaksanaan Sistem Pengendalian Intern terhadap Terwujudnya Akuntabilitas Publik, *Skripsi*, Universitas Negeri Padang
- Shrode, William, A, And Dan Voich, Jr, 1974, *Organization and Management: Basic System Concepts*, Malaysia: Irwin Book

- Siegel, Gary dan Helene Ramanauskas Marconi, 1989, *Behavioral Accounting*, Southern Western Publishing, Ohio
- Sihaloho, F, Laurensius dan Halim, A, 2005, Pengaruh Faktor-Faktor Rasional, Politik dan Kultur Organisasi terhadap Pemanfaatan Informasi Kinerja Instansi Pemerintah Daerah”, *Simposium Nasional Akuntansi VIII Solo*, 15–16 September, Hal, 774–790
- Susanto, Heri dan Nuraini Aisiyah, 2010, Analisis Pengaruh Kepemimpinan dan Budaya Kerja dengan Motivasi sebagai Variabel Intervening terhadap Kinerja Karyawan di Kantor Pertanian Kabupaten Kebumen, *Magistra*, No, 74 Th, XXII ISSN 0215-9511
- Susilawati dan Dwi, 2014, Standar Akuntansi Pemerintah Dan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Antecedan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, *STAR – Study & Accounting Research*, Vol XI, No, 1 – 2014
- Susilowati, Harini, 2014, Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan, dan Motivasi Kerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Daerah (*Studi Kasus pada Dinas Pemerintah Kota Surakarta*), *Artikel*, Universitas Muhammadiyah Surakarta
- Tika, H. Moh. Pabundu, 2006, *Budaya Organisasi dan Peningkatan Kinerja Perusahaan*, Cetakan Pertama, PT. Bhumi Aksara, Jakarta
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah
- Widiyanto, Bagita, 2010, Pengaruh Pengawasan Intern terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah Pemerintah Kota Bandung, *Skripsi*, Universitas Pendidikan Indonesia
- Windiastuti, Ruri, 2013, Pengaruh Sumber Daya Manusia Bidang Akuntansi dan Sistem Pengendalian Internal terhadap Kinerja Pemerintah, *Skripsi*, Universitas Widyatama
- Yenti, Defrima, 2013, Pengaruh Motivasi, Komitmen Organisasi dan Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Organisasi (*Studi Empiris pada SKPD Kota Padang*), *Skripsi*, Universitas Negeri Padang
- Zirman, dkk, 2010, Pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah, Penerapan Akuntabilitas Keuangan, Motivasi Kerja, dan Ketaatan Pada peraturan Perundang-Undangan terhadap Kinerja Instansi Pemerintah, *Jurnal Ekonomi*, Vol, 18 No, 1

# LAMPIRAN

# **KUESIONER**

**PENGARUH SISTEM PENGENDALIAN INTERN DAN MOTIVASI KERJA  
TERHADAP KINERJA INSTANSI PEMERINTAH DENGAN  
AKUNTABILITAS PUBLIK SEBAGAI VARIABEL INTERVENING  
(Studi Kasus Pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Klaten)**



**MOHON PARTISIPASI BAPAK/IBU/SAUDARA  
PARTISIPASI BAPAK/IBU/SAUDARA BAGIAN TERPENTING DALAM PENELITIAN**

Bapak/Ibu/Saudara yang Terhormat,

Dengan Hormat,

Dalam rangka penyelesaian tugas akhir sebagai mahasiswa program Strata Satu Universitas Muhammadiyah Yogyakarta, Saya:

Nama : Ressy Amanda Noviyana

NIM : 20140420259

Jurusan/Fakultas : Akuntansi/Ekonomi dan Bisnis

Kuesioner ini merupakan bagian dari proses pengumpulan data untuk keperluan tugas akhir atau skripsi yang berjudul, ***“Pengaruh Sistem Pengendalian Intern dan Motivasi Kerja Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah dengan Akuntabilitas Publik sebagai Variabel Intervening”***.

Dalam penyusunan skripsi ini, besar harapan saya kepada Bapak/Ibu/Saudara untuk berkenan meluangkan waktunya sejenak untuk mengisi kuesioner yang dilampirkan bersama surat ini. Bantuan Bapak/Ibu/Saudara sangat berarti demi terselesaikannya penelitian ini. Sebelumnya saya juga memohon maaf telah mengganggu waktu kerja Bapak/Ibu/Saudara.

Jawaban yang Anda berikan tidak akan dinilai sebagai BENAR atau SALAH dan tidak akan berpengaruh terhadap penilaian kerja Bapak/Ibu/Saudara ditempat Anda bekerja. Data yang diperoleh akan kami rahasiakan dan tidak akan kami sebar luaskan, karena hanya akan digunakan untuk keperluan penelitian, sesuai etika penelitian. Peneliti memohon maaf apabila ada yang tidak berkenan dengan hadirnya kuesioner ini. Atas kerjasama dan kesediaan Bapak/Ibu/Saudara, peneliti mengucapkan terima kasih.

Disetujui,  
Dosen Pembimbing

Hormat Saya,  
Peneliti

**Dr. Suryo Pratolo, S.E., M.Si., Ak., CA**

**Ressy Amanda Noviyana**

NIK: 19750626200004 143 075

Isilah data responden dibawah ini untuk **nomor 6-9** diisikan dengan memberikan **checklist** (√) pada jawaban terpilih.

### Data Responden

1. Nama Instansi :
2. Nama Responden :
3. Tanggal Pengisian :
4. Jenis Kelamin : Laki – Laki / Perempuan\*
5. Lama Bekerja : ..... bulan/tahun\*
6. Usia :  20 – 30 tahun  
 31 – 40 tahun  
 41 – 50 tahun  
 ≥ 51 tahun
7. Latar Belakang Pendidikan :  Ekonomi / Akuntansi  
 Hukum  
 Teknik  
 Lainnya .....
8. Pendidikan Terakhir :  SLTA/Sederajat  
 Diploma (D3)  
 Strata 1 (Sarjana)  
 Strata 2 (Master)  
 Strata 3 (Doktor)
9. Jabatan :  Kepala Badan/Dinas/Instansi  
 Kepala Bagian pelaporan  
 Kepala Seksi Pemantauan & Evaluasi Pelaporan  
 Kepala Sub Bagian Keuangan  
 Lainnya .....

\*) coret yang tidak perlu

**Petunjuk Pengisian:**

Pilihlah salah satu alternatif jawaban untuk setiap pernyataan berdasarkan pendapat Bapak/Ibu/Saudara dengan membubuhkan tanda *checklist* (√) pada kolom yang tersedia.

**Penilaian:**

STS : Sangat Tidak Setuju

TS : Tidak Setuju

N : Netral

S : Setuju

SS : Sangat Setuju

**BAGIAN A****A. PERNYATAAN MENGENAI SISTEM PENGENDALIAN INTERN**

No	Pernyataan	Penilaian				
		STS	TS	N	S	SS
1	Instansi/Lembaga tempat saya bekerja telah menerapkan kode etik secara tertulis.					
2	Pimpinan Instansi/Lembaga di tempat saya bekerja telah memberikan contoh dalam berperilaku menurut kode etik.					
3	Ditempat saya bekerja telah menerapkan penentuan batas dan penentuan toleransi.					
4	Ditempat saya bekerja telah menerapkan pengendalian intern dan manajemen terhadap risiko					
5	Setiap transaksi dan aktivitas ditempat saya bekerja telah didukung dengan otorisasi dari pihak yang berwenang.					
6	Ditempat saya bekerja telah menerapkan pemisahan tugas yang memadai.					
7	Ditempat saya bekerja telah menerapkan sistem informasi untuk melaksanakan tanggung jawab					
8	Ditempat saya bekerja telah melaksanakan sistem akuntansi yang memungkinkan untuk diaudit.					
9	Dalam waktu yang tidak ditentukan pimpinan melakukan pemeriksaan mendadak terhadap catatan akuntansi.					

Sumber: Windiastuti (2013)

## **BAGIAN B**

### **B. PERNYATAAN MENGENAI MOTIVASI KERJA**

No	Pernyataan	Penilaian				
		STS	TS	N	S	SS
1	Pegawai selalu berusaha fokus dalam mengerjakan tugas agar hasil yang dicapai optimal.					
2	Pegawai selalu bekerja sesuai dengan SOP agar pekerjaan selesai sesuai tujuan.					
3	Pegawai tidak segan bertanya kepada atasan ataupun rekan kerja disaat menemui masalah dalam bekerja agar hasilnya memuaskan.					
4	Pegawai selalu bersemangat dalam bekerja agar menjadi karyawan yang berprestasi.					
5	Pegawai selalu bersemangat untuk mencapai kemajuan/ <i>progress</i> ketika menyelesaikan tugas-tugas yang diberikan.					
6	Selalu mendapatkan dorongan dari atasan Instansi Pemerintah untuk bersemangat mencapai kesuksesan dalam bekerja					
7	Pegawai selalu kreatif membuat hal-hal baru dalam bekerja.					
8	Pegawai selalu melakukan inovasi dalam bekerja agar lebih menantang					
9	Pegawai bersedia bertanggung jawab apabila diberi pekerjaan tambahan pekerjaan diluar jam kerja					
10	Keluhan dari atasan menjadi tanggung jawab pegawai untuk cepat diselesaikan					

Sumber: Puspitasari (2014)

## **BAGIAN C**

### **C. PERNYATAAN MENGENAI AKUNTABILITAS PUBLIK**

No	Pernyataan	Penilaian				
		STS	TS	N	S	SS
1	Tahapan pengelolaan anggaran melibatkan unsur-unsur masyarakat.					
2	Anggaran disajikan secara terbuka kepada seluruh masyarakat.					
3	Kepentingan publik menjadi perhatian utama dalam pengelolaan anggaran pada capaian kinerja.					
4	Anggaran merupakan dokumen rahasia sehingga masyarakat tidak perlu tahu.					

No	Pernyataan	Penilaian				
		STS	TS	N	S	SS
5	Indikator hasil kinerja yang akan dicapai telah digunakan untuk mengevaluasi anggaran.					
6	Proses dalam pertanggungjawaban kinerja diawasi secara terus-menerus oleh pimpinan.					
7	Penyajian target kinerja telah menyertakan informasi masa lalu.					
8	Dalam mengevaluasi capaian kinerja, hanya membandingkan target dengan realisasinya.					
9	Pelaksanaan kinerja beserta pengelolaan anggaran dipertanggungjawabkan kepada otoritas yang lebih tinggi. (seperti: DPRD)					
10	Pelaksanaan kinerja beserta pengelolaan anggaran dipertanggungjawabkan kepada masyarakat luas.					

Sumber: Putra (2013)

## **BAGIAN D**

### **Petunjuk Pengisian:**

Pilihlah salah satu alternatif jawaban untuk setiap pernyataan berdasarkan pendapat Bapak/Ibu/Saudara dengan membubuhkan tanda *checklist* (√) pada kolom yang tersedia.

### **Penilaian:**

- SR : **Sangat Rendah**, dengan kisaran capaian kinerja sebesar **0% - 20%**  
R : **Rendah**, dengan kisaran capaian kinerja sebesar **21% - 40%**  
M : **Menengah**, dengan kisaran capaian kinerja sebesar **41% - 60%**  
T : **Tinggi**, dengan kisaran capaian kinerja sebesar **61% - 80%**  
ST : **Sangat Tinggi**, dengan kisaran capaian kinerja sebesar **81% - 100%**

## **D. PERNYATAAN MENGENAI KINERJA INSTANSI PEMERINTAH**

No	Pernyataan	Penilaian				
		SR	R	M	T	ST
		0%-20%	21%-40%	41%-60%	61%-80%	81%-100%
1	Tiap-tiap tugas yang disusun dari suatu program mencapai target kinerja.					
2	Suatu kegiatan mencapai hasil yang sesuai dengan program yang telah ditetapkan.					

No	Pernyataan	Penilaian				
		SR	R	M	T	ST
		0%-20%	21%-40%	41%-60%	61%-80%	81%-100%
3	Pimpinan mengambil keputusan dengan cepat untuk merespon permasalahan yang terjadi di dalam instansi.					
4	Pimpinan mengambil keputusan dengan cepat untuk merespon dinamika yang terjadi di dalam instansi.					
5	Instansi memberikan pelayanan kepada masyarakat melebihi yang diminta.					
6	Instansi menekankan pada visi dan misi instansi kepada semua pegawai agar tujuan instansi tercapai.					
7	Instansi memberikan apresiasi yang sangat positif pada pegawai yang bekerja atas dasar etos kerja yang baik.					
8	Instansi membuka diri untuk suatu perubahan atas keluhan masyarakat yang dapat meningkatkan kualitas instansi.					
9	Pengelolaan instansi dengan mengedepankan cara-cara baru dalam memecahkan permasalahan yang timbul.					

Sumber: Arifin (2014)

**TERIMA KASIH ATAS PARTISIPASI DAN KELENGKAPAN JAWABAN  
BAPAK/IBU/SAUDARA**