

## **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 keefektivan 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



mempertanggungjaabkan 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 terjalannya 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.

Penerapan 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.

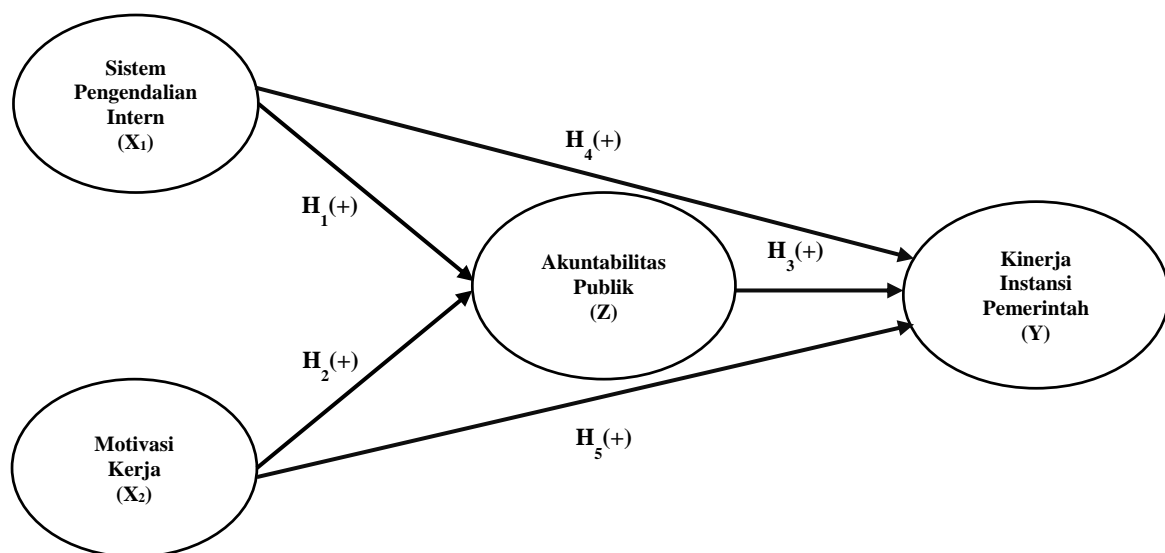
Peneliti menduga bahwa akuntabilitas dapat memediasi pengaruh motivasi kerja dan sistem pengendalian terhadap kinerja instansi pemerintah. Dimana akan ada pelaporan keuangan yang andal yang terpublikasi dan dapat dipertanggungjawabkan terlebih dahulu baru akan

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**