

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Landasan Teori

1. Teori *Stewardship* (Teori Pengabdian)

Stewardship theory menjelaskan mengenai situasi manajemen tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu, melainkan lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi (Donaldson, 1989 dan Davis, 1991). Teori ini menggambarkan tentang adanya hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi. Dalam hal ini pemerintah selaku steward sebagai pengelola sumber daya dan rakyat selaku principal sebagai pemilik sumber daya. Terjadi kesepakatan yang terjalin antara pemerintah (*steward*) dan rakyat (*principal*) berdasarkan kepercayaan untuk mencapai tujuan organisasi. Pemerintah akan berusaha semaksimal mungkin dalam menjalankan pemerintahan untuk mencapai tujuan pemerintah yaitu meningkatkan kesejahteraan rakyat. bertindak sebagai prinsipal dan manajemen sebagai *steward*.

Dalam teori *stewardship* manajer akan bertindak untuk kepentingan bersama. Ketika kepentingan pemilik sumber daya dengan *steward* berbeda, *steward* akan berusaha menjalin kerjasama dengan pemilik ketimbang untuk menentang kepentingan pemilik, karena bagi *steward* kepentingan bersama merupakan hal yang lebih baik karena usaha untuk mencapai tujuan organisasi adalah yang

terpenting. Jadi, dapat dikatakan bahwa kepuasan pemilik adalah kesuksesan organisasi, namun demikian perlu diingat bahwa *steward* juga memiliki kebutuhan untuk bertahan hidup (Raharjo, 2007).

2. Teori COSO

Diterbitkannya *Internal control-Integrated Framework* pada tahun 1994 oleh *committee of sponsoring organizations of the Treadway Commission* (COSO) yang menyatakan bahwa pengendalian intern merupakan pengendalian aktivitas perusahaan yang dilakukan pimpinan agar tercapainya tujuan secara efisien, yang terdiri dari kebijakan dan prosedur. COSO menyebutkan, terdapat 5 komponen pengendalian intern yang harus diterapkan untuk memberikan jaminan tercapainya tujuan pengendalian intern, yaitu:

- a. Lingkungan pengendalian adalah seperangkat standar, proses, dan struktur yang memberikan dasar untuk melakukan pengendalian intern diseluruh 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 memastikan bahwa arahan

manajemen untuk mengurangi risiko terhadap pencapaian tujuan yang dilakukan.

- d. Informasi dan komunikasi diperlukan bagi entitas untuk melaksanakan tanggungjawab pengendalian intern untuk mendukung tercapainya tujuan. Manajemen membutuhkan informasi yang relevan dan berkualitas, baik dari sumber internal maupun eksternal untuk mendukung berfungsinya pendamping pengendalian internal lainnya.
- e. Pemantauan dilakukan untuk memastikan apakah masing-masing komponen pengendalian intern 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 Penetapan tujuan (*Goal Setting Theory*)

Teori penetapan tujuan atau *Goal Setting Theory* pertama kali dikemukakan oleh Locke (1968), yang menyatakan bahwa adanya keterkaitan antara tujuan dan kinerja. Teori ini menjelaskan bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh dua *cognition* yaitu *content* (nilai) dan *intentions* (tujuan). Berdasarkan teori ini suatu individu menentukan tujuan yaitu dalam bentuk perilaku untuk kepentingan dimasa depan sehingga akan mempengaruhi perilaku orang tersebut. Sasaran adalah suatu tujuan/tingkat kinerja yang akan dicapai oleh seorang individu. Jika seorang individu memiliki loyalitas yang tinggi

pada sasaran tertentu, maka hal tersebut akan mempengaruhi tindakannya untuk mencapai sasaran tersebut.

Goal theory setting beranggapan bahwa terdapat hubungan yang langsung antara tujuan yang spesifik dan terukur dengan kinerja. *Goal theory setting* menyatakan bahwa individu yang diberikan tujuan yang spesifik dan sulit namun dapat dicapai akan lebih menghasilkan kinerja yang lebih baik daripada individu yang menerima tujuan yang mudah namun kurang spesifik atau tidak memiliki tujuan. Pada saat yang sama, seseorang harus memiliki kemampuan yang cukup dalam menerima tujuan yang ditetapkan dan siap menerima umpan balik yang berkaitan dengan kinerja (Latham, 2003).

4. Teori Akuntabilitas

Menurut Riyanto (2015), akuntabilitas merupakan perwujudan atas kewajiban dalam bentuk pertanggungjawaban seorang atau organisasi yang telah diberikan amanah untuk melaksanakan tugas dan fungsinya. Organisasi tersebut memberi pertanggungjawaban mengenai pengelolaan dan pengendalian sumber daya beserta pelaksanaan kebijakan secara efektif dalam rangka mencapai tujuan organisasi.

Akuntabilitas merupakan konsep yang lebih luas dari *stewardship*. *Stewardship* mengacu pada pengelolaan atas suatu aktivitas secara ekonomi dan efisien tanpa dibebani kewajiban untuk melaporkan, sedangkan *accountability* mengacu pada

pertanggungjawaban *steward* kepada pemberi tanggungjawab (Mardiasmo, 2002). Oleh karena itu, Akuntabilitas merupakan bentuk pertanggungjawaban antara satu pihak dengan pihak yang lain.

“Accountability involves an actor or agent in social context who potentially is subject to observation and evaluation by some audiences” (Frink dan Klimoski, 2004).

Berdasarkan kutipan tersebut maka diketahui bahwa akuntabilitas melibatkan aktor atau agen dalam konteks sosial yang akan dievaluasi oleh beberapa pengamat.

Berdasarkan teori akuntabilitas, maka dapat diketahui bahwa organisasi diberi kewajiban untuk memberikan pertanggungjawaban mengenai pengendalian sumber daya yang digunakan. Adanya pengendalian yang baik memungkinkan organisasi untuk memberikan pertanggungjawaban yang lebih baik dan relevan dengan keadaan sebenarnya.

5. Teori Kontijensi

Menurut Riyanto (2003) juga menyatakan perlunya penelitian mengenai pendekatan kontijensi dalam menguji *contextual factors* yang mempengaruhi hubungan antara sistem pengendalian termasuk anggaran dengan kinerja dan akuntabilitasnya. *Contextual factors* yang mempengaruhi keefektifan sistem pengendalian, pada umumnya, di luar domain akuntansi sehingga menyangkut multidisiplin.

Teori kontijensi menyatakan bahwa tidak ada rancangan dan penggunaan sistem pengendalian manajemen yang dapat diterapkan secara efektif untuk semua kondisi organisasi, namun sebuah sistem

pengendalian tertentu hanya efektif untuk situasi atau organisasi (perusahaan) tertentu. Kesesuaian antara sistem pengendalian manajemen dan variabel kontekstual organisasi dihipotesiskan untuk menyimpulkan peningkatan kinerja organisasi dan individu yang terlibat di dalamnya (Outley 1980; Fisher 1998; Riyanto 2001).

6. Gaya Kepemimpinan

Kepemimpinan adalah kemampuan untuk mempengaruhi orang lain untuk mencapai tujuan dengan antusias (Davis, Keith, 1985). Gibson, James L. et.al., (1982: 178) menerangkan bahwa kepemimpinan adalah konsep yang lebih sempit daripada manajemen. Bagaimana usaha seorang pemimpin untuk mempengaruhi orang lain atau agar bawahan mengikuti apa yang diperintahkan akan sangat tergantung dari gaya .kepemimpinan yang digunakan

Menurut pendapat Nawawi (2006 : 9) bahwa :“Kepemimpinan dapat diartikan sebagai kemampuan atau kecerdasan mendorong sejumlah orang agar bekerjasama dalam melaksanakan kegiatan-kegiatan yang terarah pada tujuan bersama.“ Sedangkan menurut Rivai (2009: 42) menerangkan bahwa gaya kepemimpinan merupakan pola perilaku dan strategi yang disukai dan sering diterapkan oleh seorang pemimpin dalam rangka mencapai sasaran organisasi.

Kepemimpinan yaitu suatu kemampuan atau kecerdasan seseorang dalam mempengaruhi sejumlah orang untuk bekerjasama dalam melaksanakan kegiatan-kegiatan yang terarah pada tujuan.

Gaya kepemimpinan adalah pola tingkah laku yang dirancang sedemikian rupa oleh pemimpin untuk menyatukan tujuan organisasi dengan tujuan individu demi tercapainya suatu tujuan.

1. Kepemimpinan Transformasional

Kepemimpinan Transformasional adalah gaya kepemimpinan dimana seorang pemimpin lebih memberikan motivasi kepada bawahan agar dapat bekerja lebih baik serta dapat membantu merubah perilaku antara individu dengan organisasi. Gaya kepemimpinan transformasional terdiri dari :

- a. *Idealized influence*, pemimpin memperlihatkan rasa percaya dan menghormati bawahan.
- b. *Inspirational motivation*, pemimpin memberikan motivasi dengan tetap memberi semangat bekerja untuk bawahan.
- c. *intellectual stimulation*, pemimpin mendorong bawahan untuk bangkit dari masalah dan mencari sebuah prospektif yang baru.
- d. *individualized consideration*, pemimpin memberikan perhatian khusus terhadap kebutuhan bawahan yang berprestasi.

2. Kepemimpinan Transaksional

Kepemimpinan transaksional adalah gaya kepemimpinan dimana seorang pemimpin memfokuskan perhatiannya pada interaksi interpersonal antara pemimpin

dengan karyawan yang melibatkan hubungan pertukaran. Dua komponen utama dari gaya kepemimpinan transaksional yaitu :

- a. *Contingent reward*, adalah suatu situasi dimana seorang pemimpin menjanjikan imbalan apabila bawahan dapat melaksanakan yang diperintahkannya.
- b. *Management by exception*, adalah dimana seorang pemimpin memantau kesalahan yang dilakukan bawahan dan melakukan perbaikan.

7. Kejelasan Sasaran Anggaran

Abdullah (2005) menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran menggambarkan luasnya anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik serta dimengerti oleh pihak-pihak yang bertanggungjawab terhadap pencapaiannya. Kejelasan sasaran anggaran akan berimplikasi pada aparat daerah untuk membuat anggaran sesuai sasaran yang diinginkan pemerintah.

Kejelasan sasaran anggaran dapat dilihat dengan cara membandingkan anggaran dan realisasinya dalam periode satu tahun. Adanya tuntutan dari masyarakat agar anggaran yang efektif dan efisien serta adanya Menteri Keuangan No. 93/PMK. 02/2011 mengenai Penganggaran Berbasis Kinerja (PBK) menjadikan pemerintah harus memiliki kejelasan dalam hal anggaran yang mereka buat.

Fungsi dari sasaran anggaran yang jelas adalah mempermudah pemerintah dalam mempertanggungjawaban keberhasilan ataupun kegagalan dalam pencapaian tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan mempersulit pelaksanaan anggaran.

Abdullah (2005) menyatakan bahwa tujuan dan sasaran anggaran pendapatan, dan belanja daerah (APBD) harus sesuai dengan lima kriteria berikut:

a. Spesifikasi

Sasaran harus dirumuskan secara jelas dan spesifik, tidak menimbulkan interpretasi yang bermacam-macam.

b. Terukur

Sasaran harus dinyatakan dalam satuan ukuran tertentu.

c. Menantang tapi realistis

Sasaran harus menantang untuk dicapai, namun tetap realistis dan masih memungkinkan untuk dicapai.

d. Berorientasi pada hasil akhir

Sasaran harus difokuskan pada hasil atau pengaruh akhir yang akan dicapai.

e. Memiliki batas waktu

Sasaran sebaiknya menentukan secara jelas kapan hasil atau pengaruh akhir yang ditetapkan tersebut akan dicapai.

8. Sistem Pengendalian Internal

Peraturan Pemerintah (PP) No. 60 tahun 2008, pada pasal 1 ayat 1 menyebutkan bahwa sistem pengendalian internal (SPIP) adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Menurut Mulyadi (2013: 163), sistem pengendalian intern meliputi struktur organisasi, metode dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan untuk menjaga kekayaan organisasi, mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi dan mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen.

Pengendalian intern menurut COSO adalah suatu proses yang dilaksanakan oleh dewan direksi, manajemen, dan personil lainnya dalam suatu perusahaan yang dirancang untuk menyediakan keyakinan yang memadai berkenaan dengan pencapaian tujuan dalam kategori sebagai berikut, yaitu keandalan pelaporan keuangan, kepatuhan terhadap hukum, dan peraturan yang berlaku serta efektivitas dan efisiensi operasi perusahaan.

Berdasarkan PP No. 60 tahun 2008 pasal 3, unsur-unsur sistem pengendalian intern pemerintah terdiri atas lima unsur yaitu:

a. Lingkungan pengendalian

Pimpinan instansi harus menciptakan lingkungan pengendalian yang positif dan kondusif agar sistem pengendalian internal dapat diterapkan melalui:

- 1) Penegakan integritas dan nilai etika
- 2) Komitmen terhadap kompetensi
- 3) Kepemimpinan yang kondusif
- 4) Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat
- 5) Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia;
- 6) Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif
- 7) Hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait

b. Penilaian risiko

Penilaian risiko wajib dilakukan oleh pimpinan, yang terdiri atas identifikasi risiko dan analisis risiko dengan cara menetapkan tujuan instansi.

c. Kegiatan pengendalian

Kegiatan pengendalian dilakukan untuk mengatasi risiko dan penetapan pelaksanaan kebijakan. Kegiatan pengendalian ini dapat dilakukan berupa pembinaan sumber daya manusia, pengendalian atas pengelolaan sistem informasi, pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian, pemisahan fungsi, otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting, serta akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya.

d. Informasi dan komunikasi

Informasi dan komunikasi harus dilakukan untuk mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan segala bentuk informasi kepada seluruh pegawai. Informasi dan komunikasi yang diselenggarakan minimal harus memanfaatkan berbagai bentuk sarana komunikasi dan mengelola, mengembangkan, serta memperbarui sistem informasi secara terus menerus.

e. Pemantauan

Pemantauan terhadap sistem pengendalian internal wajib dilakukan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit serta *review* lainnya.

9. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Simbolon (2006 : 1) “Akuntabilitas adalah kewajiban untuk menyampaikan pertanggungjawaban atau untuk menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan seseorang/badan hukum/pimpinan kolektif atau organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban”. Akuntabilitas publik secara umum terdiri atas dua macam, sebagai berikut:

1. Akuntabilitas vertikal

Akuntabilitas vertikal adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, misalnya pertanggungjawaban unit-unit kerja (dinas) kepada pemerintah daerah, pertanggungjawaban pemerintah daerah kepada pemerintah pusat, dan pemerintah pusat kepada MPR.

2. Akuntabilitas horizontal

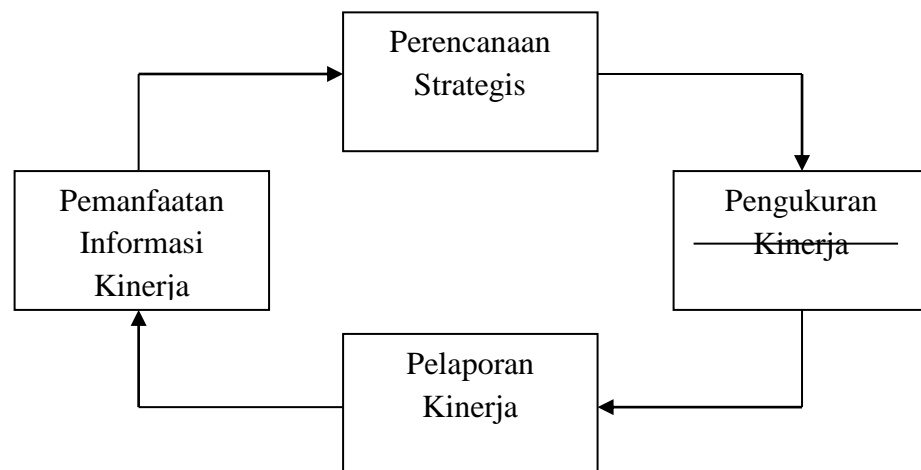
akuntabilitas dan pertanggungjawaban horizontal adalah pertanggungjawaban kepada masyarakat luas.

Terwujudnya akuntabilitas merupakan tujuan utama dari reformasi sektor publik. Tuntutan akuntabilitas publik mengharuskan lembaga-lembaga sektor publik untuk lebih menekankan pada pertanggungjawaban horizontal bukan hanya pertanggungjawaban vertikal. Tuntutan ini kemudian memunculkan perlunya dibuat laporan keuangan eksternal yang dapat menggambarkan kinerja lembaga tersebut.

Annisaningrum (2010) menyatakan akuntabilitas adalah mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik. Akuntabilitas merupakan kewajiban menyampaikan pertanggungjawaban atau untuk menjawab atau menerangkan kinerja dan tindakan seseorang/badan hukum/pimpinan kolektif suatu organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk minta keterangan akan pertanggungjawaban.

Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan melalui sistem pertanggungjawaban secara periodik.

Menurut Petunjuk Pelaksanaan Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah berdasarkan Permenpan No.25 Tahun 2012, pengukuran kinerja digunakan sebagai dasar untuk menilai keberhasilan/kegagalan pelaksanaan kegiatan sesuai dengan sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan dalam rangka mewujudkan visi dan misi instansi pemerintah. Pengukuran dimaksud merupakan hasil dari suatu penilaian (*assessment*) yang sistematis dan didasarkan pada kelompok indikator kinerja kegiatan yang berupa indikator-indikator masukan, keluaran, hasil, manfaat, dan dampak.



Gambar 2.1
Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

B. Penurunan Hipotesis

1. Hubungan gaya kepemimpinan terhadap sistem pengendalian internal

Dalam teori COSO terdapat lima komponen agar terciptanya efektivitas sistem pengendalian internal. Apabila kelima komponen tersebut terpenuhi maka efektivitas sistem pengendalian internal tercapai. Salah satu dari kelima komponen itu adalah terciptanya lingkungan pengendalian yang dapat dilakukan dengan menerapkan gaya kepemimpinan yang kondusif dalam proses mempengaruhi, mengarahkan kegiatan anggota kelompoknya serta mengkoordinasi tujuan anggota dan tujuan organisasi. Seorang pemimpin harus melakukan pemantauan pelaksanaan kegiatan secara kontinyu terhadap sistem pengendalian internal. Dimana sistem pengendalian internal, dapat menjadi lemah ketika kurangnya perhatian pimpinan dalam melakukan bimbingan.

Peneliti menduga bahwa semakin baik gaya kepemimpinan yang diterapkan maka akan membuat penerapan sistem pengendalian internal lebih efektif. Hal ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Wicaksono (2013) menyatakan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh positif dan signifikan pada efektivitas sistem pengendalian intern. Semakin tegas dan bijaksananya seorang pemimpin kepada bawahannya maka pengendalian intern akan menjadi efektif.

Penelitian dari Penelitian Hayati (2015) juga menyatakan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh positif pada efektivitas pengendalian internal.

Penelitian Wijaya (2016) juga menyatakan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh positif terhadap efektivitas sistem pengendalian intern. Gaya kepemimpinan yang buruk akan mempengaruhi kepuasan kerja karyawan, sehingga karyawan cenderung dapat merugikan perusahaan. Oleh sebab itu, pemimpin harus menerapkan gaya atau tingkah laku yang baik terhadap bawahannya.. Dari uraian diatas maka hipotesisi penelitian ini adalah:

H₁ : Gaya kepemimpinan berpengaruh positif terhadap sistem pengendalian internal.

2. Hubungan Kejelasan sasaran anggaran terhadap sistem pengendalian internal

Selain lingkungan pengendalian, yang disebutkan dalam teori COSO untuk mencapai efektivitas sistem pengendalian internal adalah komponen informasi dan komunikasi yang dapat terpenuhi dengan kejelasan sasaran anggaran. Kejelasan sasaran anggaran menggambarkan sejauhmana anggaran ditetapkan secara jelas dan dispesifik agar dapat dimengerti oleh pihak-pihak yang bertanggungjawab atas pencapaiannya. Dimana, dengan sasaran anggaran yang jelas dalam suatu organisasi, dapat mempengaruhi

kepuasan pelaksana dalam menjalankan tugas. Sehingga, para pelaksana akan memaksimalkan kinerjanya untuk mencapai target anggaran yang ditetapkan serta meningkatkan sistem pengendalian internal.

Menurut peneliti, apabila sasaran anggarannya telah jelas maka sistem pengendalian intern dapat diterapkan secara efektif. Hal tersebut sesuai dengan penelitian Kenis (1979) yang menyatakan bahwa anggaran dan kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh yang positif dan signifikan terhadap *Job-Related Attitudes* dan *Budget-Related Attitudes* juga pada kinerja.

Sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Kaltsum dan Rohman (2014) yang menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap sistem pengendalian intern. Adanya sasaran anggaran yang jelas diperkirakan dapat mempengaruhi sistem pengendalian intern.

Penelitian yang dilakukan oleh Nugroho (2016) juga menyatakan bahwa Penganggaran berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas pengendalian anggaran. Semakin baik penyusunan anggaran yang berbasis kinerja maka semakin tinggi efektivitas pengendalian anggaran. Dari uraian diatas maka hipotesis penelitian ini adalah:

H₂ : Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap sistem pengendalian internal

3. Pengaruh sistem pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Salah satu faktor yang menyebabkan masih rendahnya tingkat akuntabilitas disebagian instansi pemerintah adalah lemahnya sistem pengendalian intern pada pemerintah. Untuk mewujudkan terciptanya akuntabilitas kinerja dibutuhkan sistem pengendalian intern yang baik agar dapat memeberikan keyakinan pada manajemen bahwa pelaksanaan kegiatan yang dilakukan oleh pegawai telah terlaksana sesuai dengan rencana dan tujuan organisasi.

Menurut teori COSO, sistem pengendalian internal merupakan pengendalian aktivitas perusahaan yang dilakukan pimpinan agar tercapainya tujuan secara efisien, yang terdiri dari kebijakan dan prosedur yang ditetapkan dalam mencapai tujuan. Dengan diterapkannya pengendalian intern secara efektif dalam suatu organisasi akan memberikan keyakinan yang memadai dan kinerja akan terwujud dimana kegiatan akan lebih terstruktur serta memberikan dampak positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Peneliti menduga bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hal tersebut sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Primayoni (2014) menyatakan bahwa efektivitas sistem pengendalian intern

berpengaruh signifikan positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Sejalan dengan penelitian Afrina (2015) yang menyatakan bahwa pengendalian intern mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan adanya pengendalian intern dalam suatu pemerintahan, maka akan mampu menciptakan keseluruhan proses kegiatan yang baik. Serta dapat memaksimalkan efisiensi dan efektivitas kinerja dan tentu saja berimplikasi pada peningkatan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Penelitian dari Perwisari (2016) juga menyatakan bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan adanya pengendalian intern dalam suatu organisasi, akan meningkatkan akuntabilitas kinerja.

Hal tersebut didukung oleh penelitian dari Arinda (2014), Wulansari (2014), Andarini (2015) dan Widayatama (2017) yang menyatakan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dari uraian diatas maka hipotesis penelitian ini adalah :

H₃ : Sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

4. Hubungan gaya kepemimpinan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Salah satu strategi yang dapat dilakukan agar tercapainya kesuksesan organisasi dari kepemimpinan adalah dengan memperhatikan perilaku seorang pemimpin. Jadi yang harus dilihat adalah tingkah laku atau gayanya. Gaya kepemimpinan dalam organisasi sangat diperlukan untuk mengembangkan lingkungan kerja yang kondusif dan membangun iklim motivasi bagi karyawan sehingga diharapkan akan menghasilkan produktivitas yang tinggi.

Dalam teori *stewardship* dijelaskan manajer akan bertindak untuk kepentingan bersama. *Steward* akan berusaha menjalin kerjasama karena bagi *steward* kepentingan bersama merupakan hal yang lebih baik karena usaha untuk mencapai tujuan organisasi adalah yang terpenting. Secara teoritis, kepemimpinan (*leadership*) merupakan hal yang sangat penting dalam manajerial. Pemimpin diharapkan melaksanakan tugas dengan baik, lebih memperhatikan keadaan dilingkungan dengan lebih mengedepankan kepentingan organisasi dibandingkan kepentingan pribadi. Sehingga, tujuan organisasi dapat tercapai sesuai dan menghasilkan akuntabilitas kinerja yang baik.

Menurut peneliti, bila gaya kepemimpinan dalam suatu instansi diterapkan dengan baik maka akan mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Seperti hasil penelitian dari

Hastuti (2017) yang menyatakan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Sejalan dengan penelitian dari Anggiriawan (2015) yang menyatakan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh terhadap kinerja. Gaya kepemimpinan yang diterapkan oleh pemimpin dalam suatu organisasi dapat menciptakan perubahan yang lebih baik dan dapat mewujudkan harmonisasi dilingkup organisasi, sehingga akan berdampak pada peningkatan kinerja suatu organisasi.

Penelitian dari Perwisari (2016) juga menyatakan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Terlihat dari sikap pimpinan yang tinggi dalam pengembangan kerja dan menerima setiap masukan yang diberikan oleh tim organisasi. Dimana gaya kepemimpinan dapat digunakan sebagai pertimbangan dalam perbaikan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dari uraian diatas maka hipotesis penelitian ini adalah:

H₄ : Gaya kepemimpinan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

5. Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Kejelasan anggaran dalam hal ini mencerminkan sejauh mana sasaran anggaran ditetapkan secara spesifik dan jelas serta dapat dimengerti oleh pihak yang bertanggungjawab atas

pencapaiannya. *Goal setting theory* menyatakan bahwa setiap organisasi harus menetapkan sasaran (*goal*) yang dirumuskan kedalam rencana dalam menyusun anggaran agar setiap organisasi mampu meningkatkan kinerjanya sesuai dengan visi dan misi organisasi itu sendiri sehingga tercapainya ketepatan anggaran. Berdasarkan teori tersebut, sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan untuk mempertanggungjawabkan kegagalan atau keberhasilan dalam tugas yang dilaksanakan sehingga dapat mendorong pegawai untuk melaksanakan tugas dengan baik demi tercapainya tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya.

Peneliti menduga, adanya kejelasan sasaran anggaran dapat mempengaruhi para pelaksana anggaran untuk mencapai kinerjanya sesuai dengan harapan serta dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Herawaty (2011) yang menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh secara signifikan positif terhadap kinerja karyawan. Dengan demikian, kejelasan sasaran anggaran akan mempengaruhi kinerja karyawan.

Sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Wahyuni (2012) yang menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Kejelasan sasaran anggaran yang dilakukan dengan baik maka akan semakin besar pula tingkat akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Penelitian dari Primayoni (2014) juga menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran memiliki pengaruh yang signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Semakin jelas sasaran anggaran daerah maka akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Hal tersebut juga didukung oleh penelitian dari Indudewi (2011), Arifin (2012) Sukmalinda (2013), dan Setiawan (2014) yang menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dari uraian diatas maka hipotesis penelitian ini adalah:

H₅ : Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

6. Sistem pengendalian internal memediasi pengaruh gaya kepemimpinan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Pasal 47 ayat 1 dalam PP No. 60 tahun 2008 menyatakan bahwa pimpinan publik bertanggungjawab atas efektivitas implementasi pengendalian intern dilingkungan masing-masing instansi. Berdasarkan teori akuntabilitas, bahwa organisasi diberi kewajiban untuk memberikan pertanggungjawaban mengenai pengendalian sumber daya yang digunakan.

Seorang pemimpin harus memiliki kemampuan yang kompeten dalam mengelola organisasi atau unit kerja yang di pimpinnya, salah satunya dengan memperhatikan sistem pengendalian yakni sistem pengendalian internal. Pemimpin harus dapat mengarahkan suatu organisasi dengan baik, agar sistem pengendalian dapat terlaksana. Dimana, sistem pengendalian intern dapat membentuk struktur organisasi, mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi dan dipatuhinya kebijakan pemerintah daerah (Udiyanti, 2014).

Peneliti menduga, penerapan gaya kepemimpinan yang baik disertai dengan sistem pengendalian intern yang efektif dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja suatu instansi. Dari uraian diatas maka hipotesis penelitian ini adalah:

H₆ : Sistem pengendalian internal memediasi pengaruh gaya kepemimpinan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

7. Sistem pengendalian internal memediasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi

Pada hakikatnya anggaran dapat disusun dengan jelas apabila pengendalian intern diterapkan secara memadai. Dalam teori kontijensi menunjukkan bahwa sistem pengendalian akan lebih dapat menunjang pencapaian tujuan apabila desainnya sesuai dengan kondisi lingkungan organisasi. Dalam sistem pengendalian

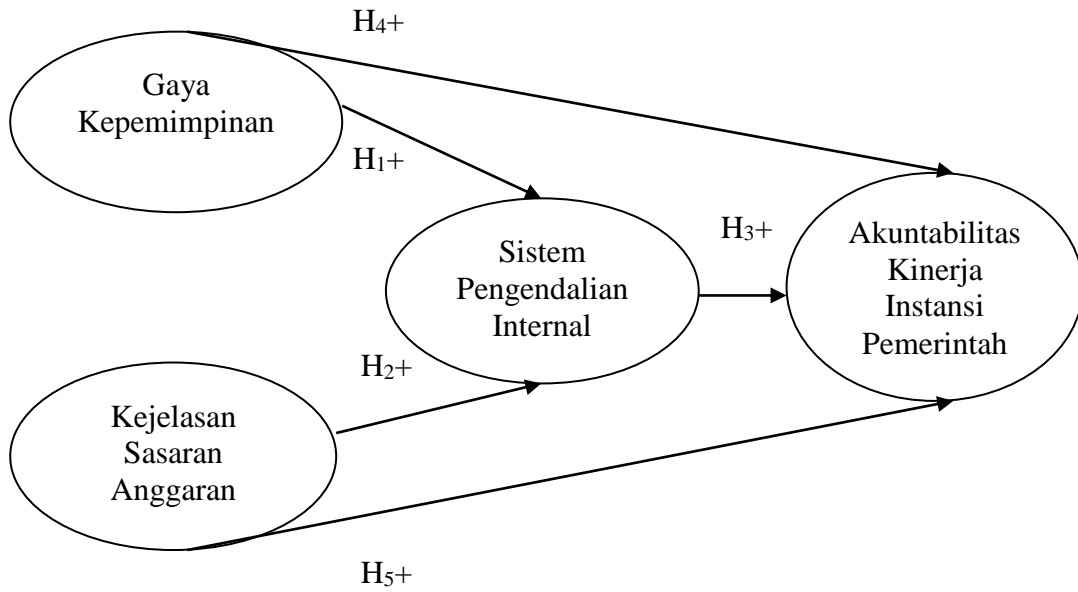
manajemen, anggaran merupakan elemen penting karena anggaran tidak saja sebagai alat perencanaan, tetapi juga sebagai alat perencanaan, koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja dan motivasi (Kenis, 1979).

Pengendalian intern yang diterapkan dengan baik akan mampu mendeteksi berbagai kesalahan atau penyimpangan yang terjadi dalam suatu organisasi. Sehingga dapat mengatasi tingkat kecurangan (*fraud*) yang dapat dilakukan karyawan serta dapat mengendalikan proses penganggaran sesuai dengan anggaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Oleh karena itu, anggaran harus bisa menjadi tolak ukur sehingga dapat menggambarkan sasaran kinerja yang jelas.

Peneliti menduga bahwa dengan adanya kejelasan sasaran anggaran yang baik serta diterapkannya sistem pengendalian intern yang efektif dalam suatu instansi dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Seperti penelitian yang dilakukan oleh Kaltsum dan Rohman (2014) yang menyatakan bahwa sistem pengendalian intern mampu memediasi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dari uraian diatas maka hipotesis penelitian ini adalah:

H₇ : Sistem pengendalian intern memediasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

C. Model Penelitian



Gambar 2.2
Model Penelitian

