

BAB IV

HASIL DAN PEMBAHASAN

A. Gambaran Umum Obyek Penelitian

1. Demografi Kuesioner

Penelitian ini dilakukan untuk menguji pengaruh gaya kepemimpinan dan kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang dimediasi oleh sistem pengendalian internal pada SKPD Kabupaten Klaten. Penelitian ini menggunakan metode sensus yang berjumlah 58 SKPD dimana seluruhnya dijadikan sampel. Penelitian ini menggunakan data primer dengan menyebar kuesioner. Kuesioner ditujukan kepada seluruh kepala SKPD pada pemerintah Kabupaten Klaten. Kepala SKPD dipilih karena sebagai penanggungjawab pelaksanaan AKIP pada masing-masing SKPD di Kabupaten Klaten. Peneliti menyebarkan sebanyak 58 kuesioner dengan tingkat pengembalian yang dapat dilihat dalam tabel 4.1.

Tabel 4.1
Distribusi Kuesioner

No	Keterangan	Jumlah Kuesioner	Persentase
1.	Kuesioner yang bagikan	58	100 %
2.	Kuesioner yang kembali	58	100 %
3.	Kuesioner yang tidak kembali	0	0
4.	Kuesioner yang dapat diolah	0	0

Sumber : Data Primer yang diperoleh, 2018

Tabel 4.1 menunjukkan, dari total 58 kuesioner yang telah dibagikan, seluruhnya telah kembali dan dapat diolah.

2. Demografi Responden

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan terhadap 58 SKPD, adapun karakteristik responden yang didapatkan antara lain yaitu usia, lama menduduki jabatan dan jenjang pendidikan sebagai berikut:

Tabel 4.2
Karakteristik Responden

No.	Keterangan	Jumlah	Persentase
1.	Usia		
	a. 40 - 50 tahun	24	41,38
	b. > 50 tahun	27	46,56
	c. Tidak mengisi	7	12,06
	Total	58	100
2.	Lama Menduduki Jabatan		
	a. < 5 tahun	23	39,65
	b. 5 - 10 tahun	29	50
	c. > 10 tahun	6	10,34
	Total	58	100
3.	Jenjang Pendidikan		
	a. Diploma	-	-
	b. S1	42	72,41
	c. S2	6	10,34
	d. S3	-	-
	Total	58	100

Sumber : Data primer yang diolah, (2018)

Berdasarkan tabel 3.2 dapat dilihat dari pengelompokan usia 40-50 tahun dengan persentase sebesar 41,38%, dan usia > 50 tahun memiliki persentase yang terbesar yaitu 46,56%. Sedangkan responden yang tidak memberikan informasi mengenai usia sebesar 12,06 %. Mayoritas responden lama menduduki jabatan dimasing-

masing SKPD dalam waktu 5-10 tahun dengan persentase 50%. Sedangkan responden yang menduduki jabatan < 5 tahun 39,65 % dan > 10 tahun sebesar 10,34%. Selain itu, mayoritas responden juga merupakan lulusan S1 dengan persentase 72,41% dan untuk S2 hanya sebesar 10,34%.

3. Analisis Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif digunakan untuk melihat gambaran mengenai nilai rata-rata, nilai minimum, nilai maksimum, dan standar deviasi dari masing-masing variabel dalam penelitian, yaitu akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sistem pengendalian internal, gaya kepemimpinan, dan kejelasan sasaran anggaran.

Tabel 4.3
Hasil Uji Statistik Deskriptif

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
GK	58	26	45	38.52	4.301
KSA	58	14	25	21.86	2.172
SPI	58	30	49	41.59	3.965
AKIP	58	31	50	42.83	4.083
Valid N (listwise)	58				

Sumber : Data primer yang diolah (2018)

Berdasarkan hasil perhitungan dari tabel 4.3 diketahui jumlah sampel (N) penelitian adalah 58 dengan 4 variabel. Masing-masing variabel akan dijabarkan sesuai dengan data pada tabel 4.3 sebagai berikut :

- a. Variabel independen gaya kepemimpinan (GK) mempunyai nilai mean sebesar 38,52 dengan standar deviasi sebesar 4,301 yang artinya nilai mean lebih besar dari pada standar deviasi, sehingga menunjukkan hasil yang cukup baik. Hal tersebut dikarenakan standar deviasi adalah penggambaran penyimpangan yang sangat tinggi, sehingga penyebaran data menunjukkan hasil yang normal dan tidak memicu terjadinya bias. Nilai minimum variabel GK sebesar 26 dan nilai maximum sebesar 45.
- b. Variabel kejelasan sasaran anggaran (KSA) mempunyai nilai mean sebesar 21,86 dengan standar deviasi sebesar 2,172 yang artinya nilai mean lebih besar dari pada standar deviasi, sehingga menunjukkan hasil yang cukup baik. Hal tersebut dikarenakan standar deviasi adalah penggambaran penyimpangan yang sangat tinggi, sehingga penyebaran data menunjukkan hasil yang normal dan tidak memicu terjadinya bias. Nilai minimum variabel KSA sebesar 14 dan nilai maximum sebesar 25.
- c. Variabel sistem pengendalian internal (SPI) mempunyai nilai mean sebesar 41,59 dengan standar deviasi sebesar 3,965 yang artinya nilai mean lebih besar dari pada standar deviasi, sehingga menunjukkan hasil yang cukup baik. Hal tersebut dikarenakan standar deviasi adalah penggambaran penyimpangan yang sangat tinggi, sehingga penyebaran data menunjukkan hasil yang normal

dan tidak memicu terjadinya bias. Nilai minimum variabel SPI sebesar 30 dan nilai maximum sebesar 49.

- d. Variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (AKIP) mempunyai nilai mean sebesar 42,83 dengan standar deviasi sebesar 4,083 yang artinya nilai mean lebih besar dari pada standar deviasi, sehingga menunjukkan hasil yang cukup baik. Hal tersebut dikarenakan standar deviasi adalah penggambaran penyimpangan yang sangat tinggi, sehingga penyebaran data menunjukkan hasil yang normal dan tidak memicu terjadinya bias. Nilai minimum variabel AKIP sebesar 31 dan nilai maximum sebesar 50.

B. Hasil Uji Kualitas Instrumen dan Data

1. Hasil Uji Kualitas Instrumen

a. Hasil Uji Validitas

Uji validitas ini menggunakan analisis korelasi *pearson product moment* dengan bantuan program SPSS. Dalam uji validitas, apabila r hitung $>$ r table maka item pertanyaan tersebut dapat dikatakan valid. Dimana r table untuk $n = 58$ adalah 0,259. Hasil pengujian disajikan dalam tabel 4.4.

Tabel 4.4
Hasil Uji Validitas

Variabel	Pertanyaan	Rhitung	Rtabel	Keterangan
Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	AKIP1	0,746	0,259	Valid
	AKIP2	0,779		
	AKIP3	0,785		
	AKIP4	0,833		
	AKIP5	0,652		
	AKIP6	0,734		
	AKIP7	0,702		
	AKIP8	0,722		
	AKIP9	0,831		
	AKIP10	0,779		
Gaya Kepemimpinan	GK1	0,765	0,259	Valid
	GK2	0,734		
	GK3	0,708		
	GK4	0,868		
	GK5	0,889		
	GK6	0,740		
	GK7	0,864		
	GK8	0,824		
	GK9	0,855		
Kejelasan Sasaran Anggaran	KSA1	0,843	0,259	Valid
	KSA2	0,805		
	KSA3	0,693		
	KSA4	0,741		
	KSA5	0,676		
Sistem Pengendalian Internal	SPI1	0,531	0,259	Valid
	SPI2	0,777		
	SPI3	0,728		
	SPI4	0,810		
	SPI5	0,840		
	SPI6	0,661		
	SPI7	0,767		
	SPI8	0,796		
	SPI9	0,752		
	SPI10	0,871		

Sumber : Data primer yang diperoleh (2018)

Berdasarkan tabel 4.4 r hitung seluruh hasil uji validitas lebih besar dari r tabel yaitu 0,259 yang berarti seluruh item pernyataan yang digunakan dalam kuesioner penelitian ini valid untuk mengukur masing-masing variabel.

b. Hasil Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas dilakukan menggunakan SPSS yang dilihat dari nilai *Cronbach's Alpha* (α), jika nilai alpha lebih dari atau sama dengan 0,70 maka dapat disimpulkan instrumen tersebut handal atau reliabel. Hasil pengujian disajikan dalam tabel 4.5.

Tabel 4.5
Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Cronbach's Alpha	Standar Reliabilitas	Keterangan
AKIP	0,915	>0,70	Reliabel
GK	0,932		
KSA	0,804		
SPI	0,915		

Sumber : Data Primer yang Diolah (2018)

Berdasarkan tabel 4.5 diatas dapat diketahui bahwa seluruh variabel memiliki nilai *cronbach's alpha* lebih dari 0,70 sehingga dapat disimpulkan pertanyaan yang diajukan handal (reliabel) dan menghasilkan jawaban yang tetap konsisten.

2. Hasil Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik yang dilakukan dalam penelitian ini adalah uji normalitas, uji multikolinearitas, dan uji heteroskedastisitas dengan hasil sebagai berikut:

a. Hasil Uji Normalitas

Pengujian ini dilakukan melalui uji *One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test*. Nilai signifikan dapat dilihat dari hasil uji nilai *Asymp.sig (2 tailed)* $>$ alpha 0,05 maka dapat dikatakan bahwa data tersebut berdistribusi normal. Berikut pengujian untuk regresi substruktur 1 dan substruktur 2 diperoleh hasil sebagai berikut:

Tabel 4.6
Hasil Uji Normalitas Regresi Substruktur 1

		Unstandardized Residual
N		58
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	.0000000
	Std. Deviation	1.79368332
	Absolute	.111
Most Extreme Differences	Positive	.074
	Negative	-.111
Kolmogorov-Smirnov Z		.842
Asymp. Sig. (2-tailed)		.478

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Sumber : Data Primer yang diperoleh (2018)

Berdasarkan tabel 4.6 hasil uji normalitas regresi untuk substruktur 1 diatas, menunjukkan bahwa pengujian ini sudah berdistribusi secara normal. Hal ini dibuktikan dari nilai nilai *asyp sig. (2-tailed)* adalah sebesar 0,478 $>$ alpha 0,05.

Tabel 4.7
Hasil Uji Normalitas Regresi Substruktur 2

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		Unstandardized Residual
N		58
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	.0000000
	Std. Deviation	1.36951368
Most Extreme Differences	Absolute	.117
	Positive	.117
	Negative	-.099
Kolmogorov-Smirnov Z		.891
Asymp. Sig. (2-tailed)		.405

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Sumber : Data Primer yang diperoleh (2018)

Berdasarkan tabel 4.7 hasil uji normalitas regresi untuk substruktur 2 diatas, menunjukkan bahwa pengujian ini sudah berdistribusi secara normal. Hal ini dibuktikan dari nilai nilai *asyp sig. (2-tailed)* adalah sebesar $0,405 > \alpha 0,05$.

b. Hasil Uji Multikolinearitas

Untuk menguji ada atau tidaknya multikolinearitas dapat dilihat dari hasil VIF (*Variance Inflation Factor*) dan *Tolerance*. Jika nilai VIF < 10 dan *tolerance* $> 0,10$ maka data bebas dari multikolinearitas. Berikut pengujian uji multikolinearitas yang telah dilakukan untuk regresi substruktur 1 dan substruktur 2 diperoleh hasil sebagai berikut:

Tabel 4.8
Hasil Uji Multikolinearitas Regresi Substruktur 1

Coefficients ^a							
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
(Constant)	6.792	2.532		2.682	.010		
1 GK	.646	.078	.701	8.236	.000	.514	1.945
KSA	.454	.155	.249	2.921	.005	.514	1.945

a. Dependent Variable: SistemPengendalian Internal
Sumber : Data Primer yang Diolah (2018)

Berdasarkan tabel 4.8 hasil uji multikolinearitas regresi untuk substruktur 1 dapat diketahui bahwa nilai untuk variabel GK dan KSA dilihat dari nilai *Tolerance* sebesar $0,514 > 0,10$ dan VIF sebesar $1,945 < 10$ sehingga dapat disimpulkan bahwa model yang digunakan tidak terjadi multikolinearitas.

Tabel 4.9
Hasil Uji Multikolinearitas Regresi Substruktur 2

Coefficients ^a							
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
(Constant)	1.787	2.075		.861	.393		
1 SPI	.266	.104	.655	6.490	.000	.205	4.886
GK	.674	.090	.197	2.066	.044	.230	4.343
KSA	.187	.129	.141	2.067	.044	.445	2.246

a. Dependent Variable: AKIP
Sumber : Data Primer yang diolah (2018)

Berdasarkan tabel 4.9 hasil uji multikolinearitas regresi untuk substruktur 2 dapat diketahui bahwa nilai *Tolerance* untuk variabel SPI sebesar 0,205, variabel GK sebesar 0,230 dan variabel KSA sebesar 0,445 dan yang berarti ketiga variabel memperoleh nilai *Tolerance* > 0,10. Nilai VIF untuk variabel SPI sebesar 4,886, GK sebesar 4,343 dan variabel KSA sebesar 2,246 dan yang berarti ketiga variabel memperoleh nilai VIF < 10. Sehingga dapat disimpulkan bahwa model yang digunakan tidak terjadi multikolinearitas.

c. Hasil Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas dilakukan melalui uji glejser dengan syarat nilai signifikan lebih dari alpha 0,05 maka tidak terdapat gejala heterokedastisitas. Berdasarkan uji heterokedastisitas yang telah dilakukan untuk regresi substruktur 1 dan substruktur 2 diperoleh hasil sebagai berikut:

Tabel 4.10
Hasil Uji Heteroskedastisitas Regresi Substruktur 1

Coefficients ^a					
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	.691	1.596		.433	.667
1 GK	.020	.049	.074	.397	.693
KSA	-.003	.098	-.006	-.032	.974

a. Dependent Variable: ABS_RES1

Sumber : Data Primer yang diolah (2018)

Berdasarkan tabel 4.10 hasil uji heteroskedastisitas regresi untuk substruktur 1 diatas, dapat diketahui bahwa nilai signifikansi untuk variabel GK sebesar 0,693 dan untuk variabel KSA sebesar 0,974. Keduanya memiliki tingkat signifikansi > alpha 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa data yang digunakan tidak terjadi heteroskedastisitas.

Tabel 4.11
Hasil Uji Heteroskedastisitas Regresi Substruktur 2

Coefficients ^a					
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	3.610	1.398		2.582	.013
1 SPI	-.135	.070	-.551	-1.924	.060
GK	.059	.061	.262	.970	.336
KSA	.032	.087	.072	.368	.714

a. Dependent Variable: ABS_RES2

Sumber : Data Primer yang diolah (2018)

Berdasarkan tabel 4.11 hasil uji heteroskedastisitas regresi untuk substruktur 2 dapat diketahui bahwa nilai signifikansi untuk variabel SPI sebesar 0,060, GK adalah 0,336, dan KSA sebesar 0,714. Seluruh variabel memiliki tingkat signifikansi > alpha 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa data yang digunakan tidak terjadi heteroskedastisitas.

Ketiga uji asumsi klasik yang dilakukan pada model penelitian terpenuhi, sehingga dapat dilakukan analisis regresi linear berganda.

C. Hasil Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis dilakukan melalui software SPSS 15.0 dengan analisis regresi linear berganda sebagai berikut:

1. Hasil Uji Koefisien Determinasi

Pengujian koefisien determinasi dilakukan dengan cara melihat seberapa besar masing-masing *adjusted R square* pada masing-masing variabel independen yang menunjukkan seberapa besar variabel independen mampu menjelaskan variabel dependennya. Berdasarkan uji koefisien determinasi yang telah dilakukan untuk regresi substruktur 1 dan substruktur 2 diperoleh hasil sebagai berikut:

Tabel 4.12
Hasil Uji Koefisien Determinasi Regresi Substruktur 1

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.892 ^a	.795	.788	1.826

a. Predictors: (Constant), GK, KSA

b. Dependen variable : SPI

Sumber : Data Primer yang diolah (2018)

Berdasarkan tabel 4.12 hasil uji koefisien determinasi regresi untuk substruktur 1 dapat diketahui bahwa nilai *adjusted R square* sebesar 0,788 yang artinya bahwa variabel independen GK dan KSA mampu menjelaskan variabel intervening SPI sebesar 78,8% sisanya sebesar 21,2% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak diteliti.

Tabel 4.13
Hasil Uji Koefisien Determinasi Regresi Substruktur 2

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.942 ^a	.887	.881	1.407

a. Predictors: (Constant), GK, KSA, SPI

b. Dependen Variable : AKIP

Sumber : Data Primer yang diolah (2018)

Berdasarkan tabel 4.13 hasil uji koefisien determinasi regresi untuk substruktur 2 dapat diketahui bahwa nilai *adjusted R square* sebesar 0,881 yang artinya bahwa variabel independen GK, KSA dan SPI mampu menjelaskan variabel dependen AKIP sebesar 88,1% sisanya sebesar 11,9% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak diteliti.

2. Hasil Uji-t

Uji-t digunakan untuk melihat pengaruh variabel independen secara parsial terhadap variabel dependen sehingga akan diketahui hasil untuk masing-masing hipotesis yang diajukan. Berdasarkan uji-t yang telah dilakukan untuk regresi substruktur 1 dan substruktur 2 diperoleh hasil sebagai berikut:

Tabel 4.14
Hasil Uji-t Regresi Substruktur 1

Coefficients ^a					
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	6.792	2.532		2.682	.010
1 GK	.646	.078	.701	8.236	.000
KSA	.454	.155	.249	2.921	.005

a. Dependent Variable: SPI

Sumber : Data Primer yang diolah (2018)

Berdasarkan tabel 4.14 hasil regresi berganda untuk substruktur 1, nilai signifikansi untuk variabel GK sebesar 0,000 dan untuk variabel KSA sebesar 0,005 dimana keduanya < alpha 0,05 yang artinya bahwa variabel independen GK dan KSA berpengaruh terhadap variabel intervening SPI.

Tabel 4.15
Hasil Uji-t Regresi Substruktur 2

Coefficients ^a					
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	1.787	2.075		.861	.393
SPI	.674	.104	.655	6.490	.000
1 GK	.187	.090	.197	2.066	.044
KSA	.266	.129	.141	2.067	.044

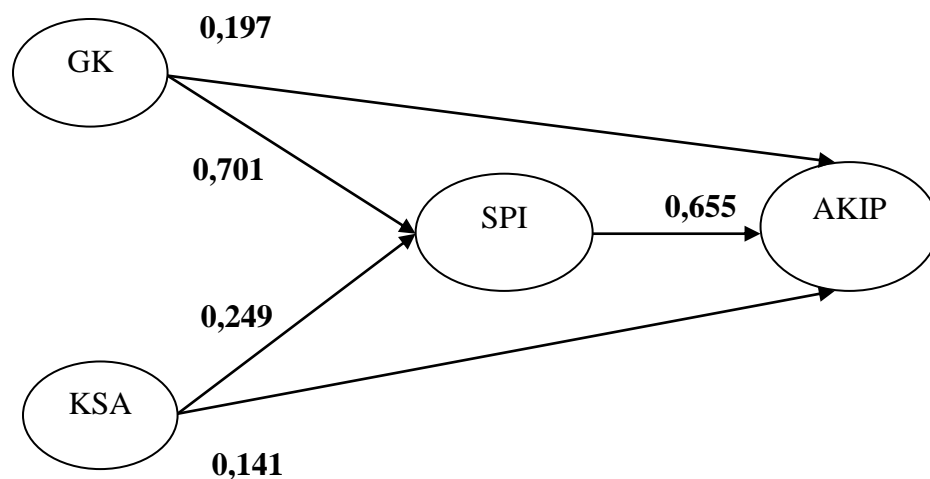
a. Dependent Variable: AKIP

Sumber : Data Primer yang diolah (2018)

Berdasarkan tabel 4.15 hasil regresi berganda untuk substruktur 2, dapat diketahui bahwa nilai signifikansi untuk variabel SPI sebesar 0,000, variabel GK 0,044 dan variabel KSA sebesar 0,044, dan Ketiga variabel independen memiliki tingkat signifikansi $<$ alpha 0,05 yang berarti ketiganya berpengaruh terhadap variabel dependen AKIP.

3. Hasil Analisis Jalur

Berikut ini merupakan gambar sub struktur lengkap beserta analisis jalur model penelitian berdasarkan tabel 4.14 dan tabel 4.15:



Gambar 4.1
Hasil Analisis Jalur

Berdasarkan analisis yang telah dilakukan melalui koefisien determinasi, uji-t, dan analisis jalur diatas dapat digunakan untuk menjawab hipotesis yang telah dirumuskan sebagai berikut:

1. Hipotesis 1 pengaruh gaya kepemimpinan terhadap efektivitas sistem pengendalian internal

Berdasarkan tabel 4.14 menunjukkan bahwa gaya kepemimpinan (GK) memiliki nilai signifikansi sebesar $0,000 < \alpha 0,05$ dengan koefisien regresi bertanda positif yaitu 0,701 yang artinya semakin tinggi GK maka semakin tinggi SPI. Sehingga dapat disimpulkan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh positif terhadap efektivitas pengendalian internal. Dengan demikian hipotesis 1 yang disebutkan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh positif terhadap efektivitas pengendalian internal dinyatakan **diterima**.

2. Hipotesis 2 pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap efektivitas sistem pengendalian internal

Berdasarkan tabel 4.14 menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran (KSA) memiliki nilai signifikansi sebesar $0,005 < \alpha 0,05$ dengan koefisien regresi bertanda positif yaitu 0,249 yang artinya semakin tinggi KSA maka semakin tinggi SPI. Sehingga dapat disimpulkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap efektivitas pengendalian internal. Dengan demikian hipotesis 2 yang disebutkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap efektivitas pengendalian internal dinyatakan **diterima**.

3. Hipotesis 3 pengaruh sistem pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Berdasarkan tabel 4.15 menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal (SPI) memiliki nilai signifikansi sebesar $0,000 < \alpha 0,05$ dengan koefisien regresi bertanda positif yaitu 0,655 yang artinya semakin tinggi SPI maka semakin tinggi AKIP. Sehingga dapat disimpulkan sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan demikian hipotesis 3 yang disebutkan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap dinyatakan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah **diterima**.

4. Hipotesis 4 pengaruh gaya kepemimpinan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

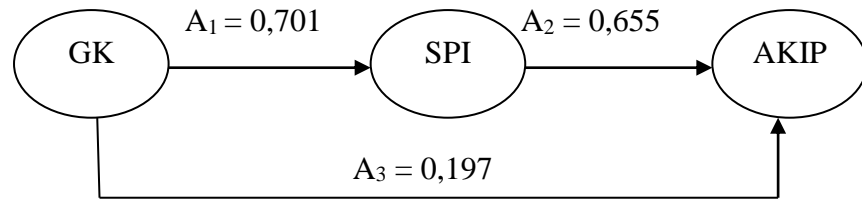
Berdasarkan tabel 4.15 menunjukkan bahwa gaya kepemimpinan (GK) memiliki nilai signifikansi sebesar $0,044 < \alpha 0,05$ dengan koefisien regresi bertanda positif yaitu 0,197 yang artinya semakin tinggi GK maka semakin tinggi AKIP. Sehingga dapat disimpulkan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan demikian hipotesis 4 yang disebutkan bahwa gaya kepemimpinan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dinyatakan **diterima**.

5. Hipotesis 5 pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Berdasarkan tabel 4.15 menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran (KSA) memiliki nilai signifikansi sebesar $0,044 < \alpha 0,05$ dengan koefisien regresi bertanda positif yaitu 0,141 yang artinya semakin tinggi KSA maka semakin tinggi AKIP. Sehingga dapat disimpulkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan demikian hipotesis 5 yang disebutkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dinyatakan **diterima**.

6. Hipotesis 6 pengaruh gaya kepemimpinan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui efektivitas sistem pengendalian internal

Gaya kepemimpinan (GK) berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (AKIP) secara langsung dan tidak langsung melalui sistem pengendalian internal (SPI). Untuk mengetahui jalur manakah yang tepat, maka dilakukan analisis jalur sebagai berikut:



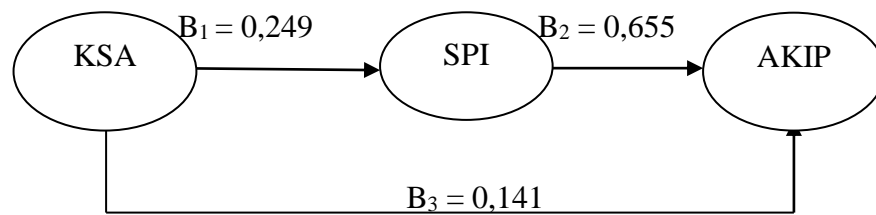
Gambar 4.2
Hasil Analisis Jalur 1

$$\begin{aligned}
 (A_1 \times A_2) &\geq A_3^2 \\
 (0,701 \times 0,655) &\geq 0,310^2 \\
 0,50 &\geq 0,039
 \end{aligned}$$

Perbandingan dari perkalian antara *standardize coefficient* dari GK ke SPI (A_1) dengan *standardize coefficient* dari SPI ke AKIP (A_2) sebesar 0,50 > *standardize coefficient* GK ke AKIP (A_3) sebesar 0,039. Sehingga jalur yang paling tepat pada pengaruh GK terhadap AKIP adalah jalur tidak langsung, sehingga hipotesis 6 dinyatakan **diterima**.

7. Hipotesis 7 pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui efektivitas sistem pengendalian internal

Kejelasan sasaran anggaran (KSA) berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (AKIP) secara langsung dan tidak langsung melalui sistem pengendalian internal (SPI). Untuk mengetahui jalur manakah yang tepat, maka dilakukan analisis jalur sebagai berikut:



Gambar 4.3
Hasil Analisis Jalur 2

$$\begin{aligned}
 (B_1 \times B_2) &\geq B_3^2 \\
 (0,249 \times 0,655) &\geq 0,141^2 \\
 0,163 &\geq 0,020
 \end{aligned}$$

Perbandingan dari perkalian antara *standardize coefficient* dari KSA ke SPI (A_1) dengan *standardize coefficient* dari SPI ke AKIP (A_2) sebesar 0,163 > *standardize coefficient* KSA ke AKIP (A_3) sebesar 0,020. Sehingga jalur yang paling tepat pada pengaruh terhadap AKIP adalah jalur tidak langsung, sehingga hipotesis 7 dinyatakan **diterima**.

Tabel 4.16
Ringkasan Hasil Uji Hipotesis

Kode	Keterangan	Hasil
H ₁	Gaya kepemimpinan berpengaruh positif terhadap sistem pengendalian internal.	Diterima
H ₂	Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap sistem pengendalian internal.	Diterima
H ₃	Sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.	Diterima
H ₄	Gaya kepemimpinan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.	Diterima
H ₅	Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.	Diterima

Kode	Keterangan	Hasil
H ₆	Gaya kepemimpinan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui sistem pengendalian internal.	Diterima
H ₇	Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui sistem pengendalian internal.	Diterima

D. Pembahasan

1. Hubungan gaya kepemimpinan terhadap sistem pengendalian internal

Pengujian hipotesis 1 melalui analisis statistik menunjukkan adanya pengaruh positif gaya kepemimpinan terhadap penerapan sistem pengendalian internal yang artinya bahwa semakin baik gaya kepemimpinan dalam suatu organisasi maka akan semakin baik tingkat sistem pengendalian internal dalam organisasi tersebut. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Wicaksono (2015), Wijaya (2015) dan Hayati (2016), yang menunjukkan bahwa semakin baik gaya kepemimpinan maka akan meningkatkan sistem pengendalian internal.

Dalam teori COSO terdapat lima komponen efektivitas sistem pengendalian internal. Salah satu dari kelima komponen itu adalah terciptanya lingkungan pengendalian dengan cara menerapkan gaya kepemimpinan yang kondusif dalam proses mempengaruhi, mengarahkan kegiatan anggota kelompoknya serta mengkoordinasi tujuan anggota dan tujuan organisasi.

Schaefer (2014) menyatakan bahwa peran pemimpin sangat tinggi dalam kemampuannya menjaga dan mempertahankan seorang pegawai karena pengendalian internal sangat dipengaruhi oleh komitmen yang tinggi dari pegawainya. Keberhasilan seorang pemimpin dalam suatu instansi dapat terpenuhi jika terjalin hubungan yang baik antara atasan dan bawahan, dimana pemimpin menyampaikan pembagian struktur tugas dengan jelas dan melakukan komunikasi mengenai harapan dan keinginan pegawai sehingga proses penyampaian informasi akan efektif antara atasan dan bawahan. Dengan begitu pemimpin akan lebih mudah mengarahkan pegawainya untuk mencapai tujuan organisasi dan sistem pengendalian internal berjalan dengan efektif. Sehingga dapat disimpulkan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh terhadap efektivitas penerapan sistem pengendalian internal.

2. Hubungan kejelasan sasaran anggaran terhadap sistem pengendalian internal

Pengujian hipotesis 2 melalui analisis statistik menunjukkan adanya pengaruh positif kejelasan sasaran anggaran terhadap penerapan sistem pengendalian internal yang artinya bahwa semakin tinggi tingkat kejelasan sasaran anggaran maka akan meningkatkan sistem pengendalian internal. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Kenis (1979), Kaltsum dan Rahman (2014) dan Nugroho (2016) yang menunjukkan bahwa semakin tinggi

kejelasan sasaran anggaran maka akan meningkatkan sistem pengendalian internal.

Komponen sistem pengendalian intern yang disebutkan dalam teori COSO adalah informasi dan komunikasi yang dapat terpenuhi dengan kejelasan sasaran anggaran. Dengan adanya kejelasan mengenai sasaran yang telah dianggarkan serta informasi dimana tingkat sasaran tersebut telah tercapai maka dapat mempengaruhi sistem pengendalian intern karena dapat memberikan dasar bagi manajer untuk mengukur efisiensi, mengidentifikasi masalah, dan mengontrol biaya sehingga dapat mempermudah para manajer dalam proses pengambilan keputusan yang mengarah kepada tujuan organisasi serta dapat meningkatkan sistem pengendalian intern. Sehingga dapat disimpulkan bahwa gaya kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap efektivitas penerapan sistem pengendalian internal.

3. Hubungan sistem pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Pengujian hipotesis 3 melalui analisis statistik menunjukkan adanya pengaruh positif sistem pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang artinya bahwa semakin baik penerapan sistem pengendalian internal dalam suatu organisasi maka akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh

Primayoni (2014), Afrina (2015) dan Perwisari (2016) yang menyatakan bahwa semakin baik penerapan sistem pengendalian internal maka akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Pengendalian internal adalah suatu cara untuk mengarahkan, mengawasi dan mengukur sumber daya suatu organisasi serta berperan penting dalam pencegahan dan pendeteksian penggelapan/fraud. 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. Sistem pengendalian intern sangat penting, dengan adanya kebijakan dan prosedur sebagai pengatur jalannya suatu organisasi maka dapat meminimalisir tingkat kesalahan atau tindakan yang tidak sesuai dengan aturan. Dengan adanya pengendalian internal yang efektif dalam suatu organisasi, maka akan mampu menciptakan keseluruhan proses kegiatan yang baik serta tujuan pemerintah akan mudah tercapai. Sehingga dapat dikatakan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

4. Hubungan gaya kepemimpinan terhadap terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Pengujian hipotesis 4 melalui analisis statistik menunjukkan adanya pengaruh positif gaya kepemimpinan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang artinya bahwa semakin baik gaya kepemimpinan dalam suatu organisasi maka akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Nor (2007), Anggiriawan (2015) dan Hastuti (2017) yang menyatakan bahwa semakin baik gaya kepemimpinan dalam suatu organisasi maka akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

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.

Seorang pemimpin harus menerapkan prinsip kepemimpinan yang adil dan melaksanakan tugas secara profesional dengan lebih mengedepankan kepentingan organisasi demi tercapainya tujuan organisasi. Dalam proses pengambilan keputusan, pimpinan harus jeli

atau tidak tergesa-gesa dengan memikirkan dampak yang ditimbulkan kedepannya karena jika pemimpin tidak tepat dalam mengambil keputusan dapat membuat suatu organisasi hancur. Karena, keberhasilan atau kegagalan pencapaian suatu organisasi sebagian besar ditentukan oleh pimpinan. Sehingga dapat disimpulkan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

5. Hubungan kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Pengujian hipotesis 5 melalui analisis statistik menunjukkan adanya pengaruh positif kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang artinya bahwa semakin tinggi tingkat kejelasan sasaran anggaran maka akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Herawati (2011), Wahyuni (2012) dan Primayoni (2014), yang menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kejelasan sasaran anggaran maka akan meningkatkan 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. Adanya sasaran anggaran yang jelas akan mempermudah untuk menyusun target anggaran. Oleh karena itu anggaran harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimangerti oleh mereka yang bertanggungjawab atas anggaran. Dengan begitu, pelaksana akan lebih mempertanggungjawabkan kinerjanya, sehingga target-target anggaran dapat tercapai sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai oleh suatu instansi. Sehingga dapat disimpulkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

6. Hubungan gaya kepemimpinan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dimediasi oleh sistem pengendalian internal

Pengujian hipotesis 6 melalui analisis statistik menunjukkan adanya pengaruh positif gaya kepemimpinan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui efektivitas penerapan sistem pengendalian internal yang artinya bahwa semakin baik gaya kepemimpinan dalam suatu organisasi maka akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui sistem pengendalian internal yang efektif.

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). Pemimpin yang menerapkan sistem pengendalian intern di setiap kegiatan dengan baik, maka kegiatan tersebut dapat terlaksana secara tertib, terkendali, efisien, dan efektif sehingga dapat meningkatkan produktivitas dan kinerja para pegawai. Dengan begitu, pemimpin dapat mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) sesuai dengan tujuan yang diinginkan.

7. Hubungan kejelasan sasaran anggaran terhadap terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dimediasi oleh sistem pengendalian internal

Pengujian hipotesis 7 melalui analisis statistik menunjukkan adanya pengaruh positif kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui efektivitas sistem pengendalian internal yang artinya bahwa semakin tinggi tingkat kejelasan sasaran anggaran maka akan meningkatkan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui sistem pengendalian internal yang efektif. Hasil penelitian sesuai dengan penelitian yang dilakukan Kaltsum dan Rohman (2014) yang menyatakan bahwa sistem pengendalian intern mampu memediasi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Kejelasan sasaran anggaran akan mempermudah dalam mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi untuk mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Pada hakikatnya anggaran dapat disusun dengan jelas apabila pengendalian intern diterapkan secara memadai. Dalam pendekatan 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). Adanya sasaran anggaran yang jelas disertai dengan penerapan efektivitas pengendalian intern yang baik dalam suatu organisasi akan mempermudah manajer dalam mengukur efisiensi serta mengidentifikasi masalah disertai dengan kebijakan dan prosedur yang mengatur sebagai pengendali aktivitas organisasi sehingga para pelaksana akan mematuhi aturan dan dapat mencegah kemungkinan terjadinya penyelewangan terhadap anggaran. Dengan begitu, target anggaran suatu organisasi akan tercapai sesuai dengan sasaran anggaran yang telah ditetapkan sebelumnya

