

PENGARUH GAYA KEPEMIMPINAN DAN KEJELASAN SASARAN ANGGARAN  
TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH DENGAN  
SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL SEBAGAI VARIABEL INTERVENING

(Studi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kabupaten Klaten)

**Elistya Anggreini Saputri**

**Fakultas Ekonomi dan Bisnis**

**Universitas Muhammadiyah Yogyakarta**

[elistyaanggreini10@gmail.com](mailto:elistyaanggreini10@gmail.com)

**Dr. Suryo Pratolo, M.Si., Ak., CA., AAP.**

Dosen Program Studi S1 Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis

Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

**ABSTRACT**

*This research aims to analyze the influence of leadership style and clarity of budget objective on the performance accountability of government institution with internal control system as intervening variable in Klaten. Subject in this research is the heads of each agency at Klaten Regency. This research uses primary data collection using survey methods, namely by sharing research instrument was a questionnaire to all respondents. The sample technique that used in this research is census method, which is entire population is sampled. The respondent in this research are 58 respondents. The method of analysis on this research using multiple linear regression. Based on the analysis that has been done, obtained result that leadership style and clarity of budget objective have a positive effect on internal control system. the other result of leadership style and clarity of budget objective have a positive effect too on the performance accountability of government institution.*

**Keyword :** *Leadership Style, Clarity of Budget Target. Government Institution, Internal Control System, Performance Accountabiliy of Government Instititut*

## **PENDAHULUAN**

### **Latar Belakang Penelitian**

Reformasi yang terjadi di Indonesia mengakibatkan terciptanya sikap keterbukaan dan sistem politik yang lebih fleksibel beserta kelembagaan yang ada didalamnya. Pemerintah sebagai lembaga yang mempunyai kekuasaan penuh dalam mengelola negara dituntut untuk melakukan perubahan dalam manajemen pemerintahan, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Perubahan tersebut tertuang dalam Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang pemerintah daerah dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.

Pemerintah selaku organisasi sektor publik, dituntut memiliki kinerja yang mengarah pada kebutuhan masyarakat serta lebih responsif terhadap keadaan dilingkungannya, dengan melayani masyarakat secara transparan dan berkualitas. Tuntutan akuntabilitas berkembang pesat sejak masa reformasi. Selain akuntabilitas keuangan, terdapat akuntabilitas kinerja juga yang menjadi tuntutan publik saat ini. Keingintahuan tentang akuntabilitas pemerintah tidak dapat dipenuhi hanya dengan informasi keuangan saja. Masyarakat ingin

mengetahui sejauh mana pemerintah beroperasi dengan ekonomis, efisien, dan efektif (LAN dan BPKP, 2000; Sadjiarto, 2000; Mardiasmo, 2009).

Berdasarkan Laporan Hasil Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintahan (LHE AKIP) tahun 2016 menunjukkan peningkatan dibandingkan tahun 2015. Rata-rata nilai evaluasi SAKIP kabupaten/kota untuk tahun 2015 adalah 46,92 dan tahun 2016 rata-rata nilai evaluasi meningkat sebesar 49,87. Meskipun terjadi peningkatan sebesar 2,95 poin, namun rata-rata kabupaten/kota pada tahun 2016 masih dibawah 50, yang artinya masih berada pada kategori C (agak kurang). Fenomena yang terjadi pada Pemprov Jawa Tengah, pada tahun 2016 memperoleh predikat BB (sangat baik). namun, untuk wilayah kabupaten/kota mayoritas mendapatkan predikat rendah. Terbukti dengan masih banyaknya kinerja instansi pemerintah berpredikat CC bahkan C, hanya ada dua kabupaten/kota yang memperoleh predikat B yaitu Kabupaten Cilacap dan Kabupaten Kudus.

### **Tujuan Penelitian**

Penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan bukti empiris :

1. Apakah gaya kepemimpinan berpengaruh terhadap sistem pengendalian internal
2. Apakah kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap sistem pengendalian internal
3. Apakah sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah
4. Apakah gaya kepemimpinan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah
5. Apakah kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah
6. Apakah sistem pengendalian internal mampu memediasi pengaruh gaya kepemimpinan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah
7. Apakah sistem pengendalian internal mampu memediasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

### **Manfaat Penelitian**

#### **1) Bidang Teoritis**

penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam mengembangkan ilmu pengetahuan khususnya dibidang akuntansi sektor publik.

#### **2) Bidang Praktis**

a) Dapat menjadi bahan sumbangan pemikiran bagi SKPD Kabupaten

Klaten sebagai masukan dan pertimbangan dalam mengevaluasi dan mengukur sejauhmana kinerja SKPD guna untuk mencapai pemerintahan yang baik.

- b) Dapat memberikan kontribusi dalam rangka untuk mengembangkan teori, terutama yang berkaitan dengan gaya kepemimpinan, kejelasan sasaran anggaran, sistem pengendalian internal dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

## **KAJIAN PUSTAKA**

### **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 *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: (1) Lingkungan Pengendalian, (2) Penilaian resiko, (3) Aktivitas Pengendalian, (4) Informasi dan Komunikasi, (5) Pemantauan).

### **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 Akuntabilitas**

Menurut Riyanto (2015), akuntabilitas merupakan perwujudan atas kewajiban dalam bentuk pertanggungjawaban seorang atau organisasi yang telah diberikan amanah untuk melaksanakan tugas dan fungsinya.

### **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.

## **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 kontinu 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. Sejalan dengan

penelitian dari 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. Dari uraian diatas maka hipotesisi penelitian ini adalah:

H<sub>1</sub> : 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. Dimana, dengan sasaran anggaran yang jelas dalam suatu organisasi, dapat mempengaruhi kepuasan pelaksana dalam menjalankan tugas. Sehingga, para pelaksana akan memakismalkan 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 peneltian Kenis (1979) yang menyatakan bahwa anggaran dan kejelasan sasaran anggaan 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. Penelitian yang dilakukan oleh Nugroho (2016) juga menyatakan bahwa Penganggaran berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas pengendalian anggaran. Dari uraian diatas maka hipotesis penelitian ini adalah:

H<sub>2</sub> : 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. Penelitian dari Perwisari (2016) juga menyatakan bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh positif

terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dari uraian diatas maka hipotesis penelitian ini adalah :

H<sub>3</sub> : Sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

#### **4. Hubungan gaya kepemimpinan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah**

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 lingkungan 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.

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. Penelitian dari Perwisari (2016) juga menyatakan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dari uraian diatas maka hipotesis penelitian ini adalah:

H<sub>4</sub> : 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. Sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Wahyuni (2012) yang menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penelitian dari Primayoni (2014) juga menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran memiliki pengaruh yang signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dari uraian diatas maka hipotesis penelitian ini adalah:

H<sub>5</sub> : 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.

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:

H<sub>6</sub> : 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 penendalian 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

dietapkan 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 di atas maka hipotesis penelitian ini adalah:

H<sub>7</sub> : Sistem pengendalian intern memediasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

## **METODE PENELITIAN**

### **Subjek dan Obyek Penelitian**

Penelitian ini dilakukan pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Kabupaten Klaten. Populasi penelitian ini adalah seluruh SKPD di Kabupaten Klaten, sehingga sampel dalam penelitian ini juga merupakan SKPD yang ada di

Kabupaten Klaten yaitu sebanyak 58 SKPD.

### **Jenis Data**

Penelitian ini menggunakan data primer. Data primer diperoleh langsung dari sumber tanpa perantara. Instrumen yang digunakan adalah kuesioner yang berisi item pertanyaan.

### **Teknik Pengumpulan Sampel**

Teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah sensus atau *sampling* jenuh, yaitu teknik pengambilan sampel dengan menggunakan seluruh anggota populasi. Responden dalam penelitian ini adalah Kepala SKPD sebagai penanggungjawab AKIP untuk masing-masing SKPD di Kabupaten Klaten.

### **Teknik Pengumpulan Data**

Penelitian ini menggunakan data primer sehingga metode pengumpulan data yang digunakan adalah metode survey. Metode survey yang dilakukan dalam penelitian ini dengan menyebarkan kuesioner yang akan diberikan langsung kepada responden pada masing-masing SKPD yang di Kabupaten Klaten.

### **Definisi Operasional Variabel Penelitian**

Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (AKIP) adalah kewajiban untuk mempertanggungjawabkan baik

perorangan maupun badan hukum atau pimpinan kolektif secara transparan mengenai keberhasilan atau kegagalan dalam melaksanakan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan. Variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah diukur dengan kuisisioner yang sebelumnya sudah digunakan oleh Mardiasmo dalam Antoro (2006) yang terdiri dari : (1) Pelaksanaan Standar Operasional Prosedur Akuntabilitas dalam Penyusunan LAKIP, (2) Pemanfaatan LAKIP sebagai Bentuk Pertanggungja-waban kepada Masyarakat, (3) Pelaksanaan dan Petanggungja-waban Laporan.

Gaya kepemimpinan adalah cara yang dipilih seorang pemimpin untuk proses mempengaruhi orang lain dalam menjalankan tugasnya dalam sebuah organisasi. Variabel gaya kepemimpinan diukur dengan kuisisioner yang sebelumnya sudah digunakan oleh Mukaromah (2017) yang terdiri dari : (1) Kharisma, (2) Inspirasi, (3) Simulasi Intelektual, (4) Memperhatikan Individu.

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

sebelumnya sudah digunakan oleh Locke dalam Putra (2012) yang terdiri dari : (1) Tujuan dan Standar Kinerja, (2) Sasaran Utama dan Waktu yang Jelas.

Pengendalian intern adalah salah satu wujud pengawasan atau *controlling* yang harus ada dalam setiap organisasi baik itu swasta maupun organisasi publik. Sistem pengendalian intern diukur dengan kuisisioner yang sebelumnya digunakan oleh Yuda (2012) yang terdiri dari : (1) Lingkungan Pengendalian, (2) Penilaian Resiko, (3) Aktivitas Pengendalian, (4) Informasi dan Komunikasi (5) Pemantauan.

### **Uji Kualitas Instrumen dan Analisis Data**

Analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah uji kualitas instrumen, uji statistik deskriptif, uji asumsi klasik, dan uji hipotesis. Uji kualitas instrumen yang dilakukan adalah uji validitas dan uji reliabilitas. Uji statistik deskriptif digunakan untuk melihat gambaran mengenai nilai rata-rata, nilai minimum, nilai maksimum, dan standar deviasi dari masing-masing variabel dalam penelitian. Uji asumsi klasik dilakukan untuk mengetahui apakah data yang diolah tidak terjadi penyimpangan yang meliputi uji normalitas, uji multikolinearitas dan uji heteroskedastisitas. Pengujian hipotesis

menggunakan pengujian analisis regresi berganda. Penelitian ini terdiri dari lima hipotesis yang akan dianalisis melalui dua substruktur, menggunakan pengujian regresi berganda berdasarkan uji t, dan dua hipotesis akan dianalisis berdasarkan analisis jalur.

Data diperoleh melalui kuesioner yang telah disebarikan kepada responden penelitian, yaitu kepala di setiap SKPD pada pemerintah Kabupaten Klaten. Peneliti menyebarkan sebanyak 58 kuesioner dengan tingkat pengembalian yang dapat dilihat dalam tabel dibawah ini:

## HASIL PENELITIAN

### Gambaran Umum Obyek Penelitian

**Tabel 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

Berdasarkan tabel diatas menunjukkan, dari total 58 kuesioner yang telah dibagikan, seluruhnya telah kembali dan dapat diolah.

**Tabel 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
No.	Keterangan	Jumlah	Persentase
	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 pengelompokkan 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%.

**Tabel 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 3 diketahui jumlah sampel (N) penelitian adalah 58 dengan 4 variabel. Seluruh variabel memiliki nilai mean lebih besar dari nilai standar deviasi. Artinya, 4 variabel tersebut memiliki nilai yang cukup baik dan tidak memicu terjadinya bias.

### Uji Kualitas Instrumen dan Data

#### 1) Uji Validitas

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.

**Tabel 4. Hasil Uji Validitas**

Variabel	Pertanyaan	Rhitung	Rtabel	Keterangan
Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	AKIP1	0,746	0,259	VALID
	AKIP2	0,77		
	AKIP3	0,785		
	AKIP4	0,833		
	AKIP5	0,652		
	AKIP6	0,734		

Variabel	Pertanyaan	Rhitung	Rtabel	Keterangan
	AKIP7	0,702	0,259	VALID
	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 rhitung 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.

Uji reliabilitas dilihat dari nilai *Cronbach's Alpha* ( $\alpha$ ), jika nilai alpha lebih dari atau sama dengan 0,70 maka instrumen tersebut handal atau reliabel. Hasil pengujian disajikan dalam tabel 5.

## 2) Uji Reliabilitas

**Tabel 5. Hasil Uji Reliabilitas**

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

Variabel	Cronbach's Alpha	Standar Reliabilitas	Keterangan
KSA	0,804	>0,70	<b>Reliabel</b>
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.

### Uji Asumsi Klasik

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

**Tabel 6. Hasil Uji Asumsi Klasik**

Variabel Independen	Variabel Dependen	Uji Normalitas	Uji Multikolinearitas		Uji Heteroskedastisitas
		<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	<i>Collinearity statistics</i>		<i>Sig.</i>
<b>Substruktur 1</b>					
GK	SPI	0,478	0,514	1,945	0,693
KSA			0,514	1,945	0,974
<b>Substruktur 2</b>					
SPI	AKIP	0,405	0,205	4,886	0,060
GK			0,230	4,343	0,336
KSA			0,445	2,246	0,714

Sumber : Data Primer yang Diolah (2018)

#### 1) Hasil Uji Normalitas

Berdasarkan tabel hasil uji normalitas regresi untuk substruktur 1 memiliki nilai *asyp sig. (2-tailed)* adalah sebesar 0,478 dan hasil uji normalitas untuk substruktur 2 adalah sebesar 0,405. Kedua substruktur tersebut memiliki nilai *asyp sig. (2-tailed)* > alpha 0,05, sehingga dapat disimpulkan data berdistribusi secara normal.

#### 1) Hasil Uji Multikolinearitas

Berdasarkan tabel hasil uji multikolinearitas untuk substruktur 1 memiliki nilai untuk variabel GK dan KSA dilihat dari nilai *Tolerance* sebesar 0,514 > 0,10 dan *VIF* sebesar 1,945 < 10. Sedangkan hasil uji multikolinearitas untuk substruktur 2 memiliki 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 data yang digunakan tidak terjadi multikolinearitas.

## 2) Hasil Uji Heteroskedastisitas

Berdasarkan tabel hasil uji heteroskedastisitas untuk substruktur 1 memiliki nilai signifikansi untuk variabel

GK sebesar 0,693 dan untuk variabel KSA sebesar 0,974. Sedangkan untuk substruktur 2 memiliki 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.

**Tabel 7. Hasil Regresi Berganda**

Variabel Independen	Variabel Dependen	Uji Koefisien Determinasi	Uji T	
		Adjusted R Square	Beta	Sig.
<b>Substruktur 1</b>				
GK	SPI	0,788	0,701	0,000
KSA			0,249	0,005
<b>Substruktur 2</b>				
SPI	AKIP	0,881	0,655	0,000
GK			0,197	0,044
KSA			0,141	0,044

Sumber : Data Primer yang Diolah (2018)

Berdasarkan tabel hasil uji koefisien determinasi regresi untuk substruktur 1 memiliki nilai *adjusted R square* sebesar 0,788. Sedangkan hasil uji koefisien determinasi regresi untuk substruktur 2 memiliki nilai *adjusted R square* sebesar 0,881. Berdasarkan Uji-t untuk kedua substruktur memiliki nilai sig untuk variabel GK sebesar 0,000 dan untuk variabel KSA sebesar 0,005 dan untuk variabel SPI sebesar 0,000, variabel GK 0,044 dan variabel KSA sebesar 0,044.

## Uji Hipotesis

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 7 menunjukkan bahwa gaya kepemimpinan (GK) memiliki nilai signifikansi sebesar 0,000 < alpha 0,05 dengan koefisien regresi bertanda

positif yaitu 0,701, sehingga dapat disimpulkan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh positif terhadap efektivitas pengendalian internal. Dengan demikian hipotesis 1 dinyatakan **diterima**.

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

Berdasarkan tabel 7 menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran (KSA) memiliki nilai signifikansi sebesar  $0,005 < \alpha 0,05$  dengan koefisien regresi bertanda positif yaitu 0,249, sehingga dapat disimpulkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap efektivitas pengendalian internal. Dengan demikian hipotesis 2 dinyatakan **diterima**.

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

Berdasarkan tabel 7 menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal (SPI) memiliki nilai signifikansi sebesar  $0,000 < \alpha 0,05$  dengan koefisien regresi bertanda positif yaitu 0,655, sehingga dapat disimpulkan sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap

akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan demikian hipotesis 3 dinyatakan **diterima**.

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

Berdasarkan tabel 7 menunjukkan bahwa gaya kepemimpinan (GK) memiliki nilai signifikansi sebesar  $0,044 < \alpha 0,05$  dengan koefisien regresi bertanda positif yaitu 0,197, sehingga dapat disimpulkan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan demikian hipotesis 4 dinyatakan **diterima**.

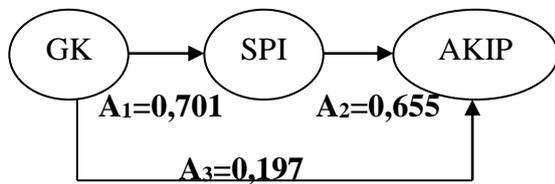
**5. Hipotesis 5 pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah**

Berdasarkan tabel 7 menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran (KSA) memiliki nilai signifikansi sebesar  $0,044 < \alpha 0,05$  dengan koefisien regresi bertanda positif yaitu 0,141, sehingga dapat disimpulkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan demikian hipotesis 5 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:



**Hasil Analisis Jalur 1**

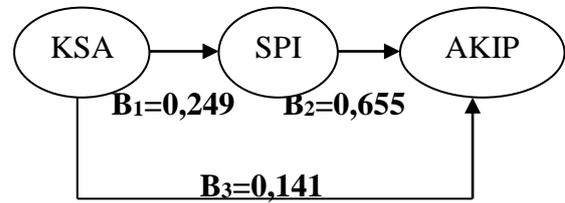
$$\begin{aligned}
 (A_1 \times A_2) &\geq A_3^2 \\
 (0,701 \times 0,655) &\geq 0,310^2 \\
 0,50 &\geq 0,039
 \end{aligned}$$

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:



**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**.

**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 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.

#### **SIMPULAN, SARAN , DAN KETERBATASAN PENELITIAN**

Berdasarkan pengujian hipotesis yang telah dilakukan diperoleh hasil bahwa gaya kepemimpinan dan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap sistem pengendalian internal, dan sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Kemudian, hasil selanjutnya gaya kepemimpinan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah baik secara langsung maupun dimediasi oleh sistem pengendalian internal. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah baik secara langsung maupun dimediasi oleh sistem pengendalian internal.

Dari hasil penelitian ini maka dapat disarankan kepada praktisi untuk mengembangkan gaya kepemimpinan, kejelasan sasaran anggaran dan sistem pengendalian internal dalam rangka untuk meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Selain itu disarankan untuk peneliti selanjutnya untuk menambah variabel bebas lainnya, melakukan metode wawancara serta memperhatikan item pertanyaan agar dapat menghasilkan data yang valid. Penelitian ini memiliki keterbatasan yaitu menggunakan metode survei dengan menggunakan kuesioner tanpa dilengkapi dengan wawancara atau pertanyaan lisan dan masih menggunakan kuesioner dari peneliti terdahulu yang mungkin terjadi kekeliruan.

#### **DAFTAR PUSTAKA**

- Abdullah, H. 2005. "Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Kabupaten dan Kota di daerah Istimewa Yogyakarta). *KOMPAK*. No.13, Januari-April 2005.
- Afrina, D. 2015. Pengaruh Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah, Pengendalian Intern dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Universitas Riau.
- Andarini, Jayatri. 2015. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) an Komitmen Organisasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Dan Implikasinya Terhadap Akuntabilitas Kinerja

- Instansi (Studi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Lingkungan Pemerintah Kota Surabaya). Skripsi Thesis, Universitas Airlangga.
- Anggiriawan, P.B., Wirakusuma, M. G. 2015. Pengaruh Gaya Kepemimpinan Dan Budaya Organisasi Terhadap Kinerja Organisasi Dengan Penerapan *Good Governace* Sebagai Variabel Moderasi. *E-Jurnal Akuntansi*. Universitas Udayana 10.2 (2015): 311-325
- Antoro, S. D. Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Publik Pemerintah Daerah. Studi Empiris pada Pemerintah Kota/Kab. di Provinsi DIY. Tesis Program Pasca Sarjana UGM Yogyakarta.
- Arens, A. A. 2006. *Auditing and Assurance Service an Integrate Approach*. 9rd ed. Prantice Hall Inc. New Jersey
- Hastuti, H. W. 2017. Pengaruh Gaya Kepemimpinan Dan Birokrasi Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Dengan Good Government Governance Sebagai Variabel Motivasi. Skripsi thesis. Universitas Airlangga.
- Hayati, A. U. 2015. Evaluasi Pelaksanaan Sitem Pengendalian Internal Studi Pada Kantor Kementerian Agama Kabupaten Klaten. Tesis. Yogyakarta: Universitas Gadjah Mada.
- Indudewi, Dian. 2009. "Pengaruh Sasaran Jelas dan Terukur, Insentif, Desentralisasi dan Pengukuran Kinerja Organisasi (Studi Empiris pada SKPD dan BUMD Kota Rembang). *Tesis*. Program Pascasarjana Universitas Diponegoro.
- Kaltsum, U., Rohman, A. (2014). "Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Melalui Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Intervening (Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Salatiga)". *Jurnal Akuntansi*. Universitas Diponegoro. Vol. 3(1), 215-228.
- Karyanti., Tutik Dwi. 2010. "Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Desentralisasi, dan Sistem Pengukuran terhadap Kinerja Organisasi Sektor Publik (Studi Empiris di Politeknik Negeri Semarang). *Tesis*. Universitas Diponegoro.
- Kenis, L. 1979 "Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes, and Performnce", *Accounting Review*, October, hal. 707-721
- LAN. BPKP. 2000. Pengukuran Kinerja Instansi Pemerintah, Modul Sosialisasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP). Lembaga Administrasi Negara, Jakarta.
- Locke, E. A. 1968. Toward A Theory of Task Motivation and Incentives. *American Institutes of Research*. No. 16.
- Mardiasmo, 2002. *Akuntansi sektor Publik*. Yogyakarta: Andi.
- Maryati, Sri. 2013. "Pengaruh Kejelasan Tujuan, Gaya Kepemimpinan dan Kinerja Keuangan Pemerintah terhadap Kinerja Satuan Kerja Perangkat Daerah Provinsi Bengkulu". *Simposium Nasional Akuntansi XVI*. Manado.
- Mei, Anjarwati. 2012. "Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Motivasi dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah". *AAJ* 1(2) (2012), ISSN 2252-6765. Universitas Semarang.
- Mukaromah, H. 2017. Pengaruh Gaya Kepemimpinan Transformasional

- terhadap Kinerja Karyawan melalui Kepuasan Sebagai Variabel Intervening (Studi pada Pabrik Gula Pagotan Madiun). Universitas Muhammadiyah Yogyakarta.
- Mulyadi, 2013. *Sistem Akuntansi*. Edisi 3, Cetakan 3, Jakarta, Salemba Empa.
- Primayoni, N. R. 2014. “Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Efektivitas Pengendalian Internal terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Empiris pada SKPD Kabupaten Klungkung)”. *Skripsi*. Singaraja: Universitas Pendidikan Ganesha
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem pengendalian internal.
- Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
- Perwirasari, F. B. P. 2016. “Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kinerja Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah”. *Skripsi*. Universitas Negeri Semarang.
- Putra, D. 2013. “Pengaruh Akuntabilitas Publik dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial Satuan Kerja Perangkat Daerah (Studi Empiris pada SKPD Kota Padang)”. *Skripsi*.
- Putri, G. Y. 2013. “Pengaruh Komitmen Organisasi dan Sistem pengendalian internal (SPIP) terhadap Kinerja Manajerial SKPD (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Padang)”. *Skripsi*. Universitas Negeri Padang.
- Republik Indonesia. *Instruksi Presiden RI no 7 Tahun 1999 Tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah*
- Undang-undang No. 32 tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah.
- Undang-undang No. 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah.
- Riyanto, Teguh. 2015. Akuntabilitas Finansial dalam Pengelolaan Alokasi Dana Desa (ADD) di Kantor Desa Perangkat Selatan Kecamatan Marangkaya Kabupaten Kutai Kartanegara. *E-Journal Administrasi Negara*. Volume 3, No.1.
- Schaefar, J. 2014. Internal Control and Human Resource Management: Closing The Loop. *Journal of Legal Issues and Cases in Business*.
- Sugiyono, 2014. Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D. Bandung: Alfabeta.
- Tresnawati, R. 2012. “Pengaruh Efektivitas Pengendalian Internal Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah Di Dinas Pendapatan Kota Bandung”. Universitas Widyatama.
- Udiyanti, A. N. L. N., Atmadja, A. T., Darmawan, . S. D. (2014). “Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Internal dan Kompetensi Staf Akuntansi terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah (Studi Kasus pada SKPD Kabupaten Buleleng)”. *E-Journal SI Akuntansi*. Universitas Pendidikan Ganesha . Vol 2 No 1.
- Yuda, Prima. 2012. Pengaruh Good Governance dan Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Organisasi. *Jurnal*, Vol.1, No.40